Instructions complémentaires

concernant les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante

2019

Impôt cantonal et communal

Impôt fédéral direct

INDÉPENDANTS
PREAMBULE

CHAPITRE I : OBLIGATIONS ESSENTIELLES
1. GENERALITES
2. OBLIGATION DE DEPOSER
3. ANNEXES JOINTES A LA DECLARATION
   3.1. Le questionnaire general pour contribuable exerçant une activité lucrative independante
   3.2. Les bilans, comptes d'exploitation et comptes de pertes et profits
   3.3. L'état des actifs et passifs, des recettes et dépenses et des prélèvements et apports privés
   3.4. L'état complet de la fortune et des dettes
4. OBLIGATION DE CONSERVER LES PIECES ET DOCUMENTS
5. OBLIGATION DE RENSEIGNER
   5.1. Généralités
   5.2. Violation des obligations de déposer, de renseigner et de conserver les pièces et documents
6. TAXATION D'OFFICE
7. SOUstraction D'IMPOT

CHAPITRE II : LE REVENU DE L'ACTIVITE LUCRATIVE INDEPENDANTE
1. PERIODE DETERMINANTE POUR LE CALCUL DE L'IMPOT
2. METHODE DE DETERMINATION DU REVENU
   2.1. Contribuables que le Code des obligations ou une autre législation astreint à tenir des livres
      2.1.1. Généralités
      2.1.2. Spécificités applicables aux notaires
   2.2. Contribuables non astreints à tenir des livres
      2.2.1. Généralités
      2.2.2. Méthode prenant en considération les montants facturés
      2.2.3. Méthode prenant en considération les encaissements
3. LES RECETTES
   3.1. En général
   3.2. Rendement des titres et placements de capitaux faisant partie de la fortune commerciale
   3.3. Rendement des participations qualifiées
      3.3.1. Indications sur la manière de remplir le «Compte distinct»
      3.3.2. Indications sur la manière de remplir l’Annexe 01-1
      3.3.3. Compte distinct
   3.4. Indemnités et prestations d'assurances
   3.5. Les prestations en nature
      3.5.1. Prélèvements de marchandises pour l'alimentation
      3.5.2. Valeur de logement de l'exploitation
      3.5.3. Part privée aux frais généraux
      3.5.4. Part privée aux frais d'automobile
      3.5.5. Salaires en nature des employés
4. LES CHARGES
   4.1. En général
   4.2. Salaires
   4.3. Charges sociales
   4.4. Prévoyance professionnelle
      4.4.1. En faveur du personnel
      4.4.2. En faveur de l'exploitant
   4.5. Prévoyance en faveur du personnel de maison
   4.6. Primes d'assurances
   4.7. Frais d'entretien et de gestion des immeubles faisant partie de la fortune commerciale
   4.8. Loyers
   4.9. Frais de voyage et de représentation de l'exploitant ou de son conjoint
   4.10. Impôts et amendes
   4.11. Dons
   4.12. Pertes sur débiteurs
5. LES AMORTISSEMENTS
6. LES PROVISIONS
   6.1. La provision sur le stock de marchandises
   6.2. La provision pour débiteurs douteux
6.3. La provision pour risques de pertes ................................................................. 30
6.4. La provision pour frais futurs de recherche et de développement .................. 30
7. LES EXCEDENTS DE LIQUIDATION ET LES BENEFICES EN CAPITAL .................. 31
  7.1. Les excédents de liquidation ............................................................................. 31
  7.2. Les bénéfices en capital ................................................................................... 31
    7.2.1 Généralités .................................................................................................. 31
    7.2.2 Bénéfice de liquidation ............................................................................. 31
    7.2.3 Rempli ........................................................................................................ 32
    7.2.4 Différé immobiler ....................................................................................... 32
8. EXERCICES COMPTABLES DEFICITAIRES ET PERTES REPORTEES ..................... 33

CHAPITRE III : LA FORTUNE COMMERCIALE .............................................................. 34
1. EN GENERAL ........................................................................................................... 34
2. DETERMINATION DE LA FORTUNE DANS LE TEMPS ........................................... 34
3. REGLES D’EVALUATION ........................................................................................ 34
  3.1. Immeubles ....................................................................................................... 34
  3.2. Autres actifs immobilisés ............................................................................... 34
  3.3. Titres et placements de capitaux ..................................................................... 35
  3.4. Débiteurs ......................................................................................................... 35
  3.5. Marchandises ................................................................................................... 35
  3.6. Travaux en cours ............................................................................................. 35
  3.7. Créanciers ........................................................................................................ 36
  3.8. Autres éléments de l’actif d’exploitation ......................................................... 36
  3.9. Fortune placée dans des sociétés en nom collectif ou en commandite ............ 36
    3.10. Fortune placée dans des sociétés simples ..................................................... 36
4. ETAT DES DETTES ................................................................................................... 36

CHAPITRE IV : IMPOT FEDERAL DIRECT .................................................................... 37
APPENDICES .................................................................................................................. 38
1. BAREME FORFAITAIRE POUR DETERMINER LA VALEUR DES MARCHANDISES ET PRODUITS PRELEVES DANS L’ENTREPRISE ................................................................. 38
2. BAREME FORFAITAIRE POUR DETERMINER LA PART PRIVEE AUX FRAIS D’ELECTRICITE, DE CHAUFFAGE, DE TELEPHONE, DE TELEVISION, ETC ................................................................. 40
3. AMORTISSEMENTS SUR LES VALEURS IMMOBILISEES DES ENTREPRISES COMMERCIALES ................................................................. 41
Impôt cantonal et communal 2019

Impôt fédéral direct 2019

PREAMBULE

Les Instructions concernant les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante sont le complément du "Guide 2019 concernant la déclaration d'impôt – Impôt cantonal et communal – Impôt fédéral direct". Elles contiennent les directives relatives à la détermination du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante et sont valables pour les impôts cantonal et communal ainsi que pour l'impôt fédéral direct (voir cependant Chapitre IV ci-après). La table des matières détaillée facilite le travail de recherche.
CHAPITRE I : OBLIGATIONS ESSENTIELLES

1. GENERALITES

Les présentes directives sont destinées aux contribuables qui exploitent leur propre affaire de manière indépendante et sont ainsi imposés sur le résultat de cette exploitation. Sont notamment des exploitants au sens de ces instructions, les commerçants, les industriels, les artisans, les artistes, les exploitants du sol et des forêts, ainsi que les personnes qui exercent une profession libérale.

Les recettes provenant du commerce d'immeubles constituent le produit d'une activité lucrative indépendante. Il y a notamment commerce professionnel d'immeubles, à titre principal ou accessoire, lorsqu'un contribuable achète et vend systématiquement des immeubles pour obtenir un gain, dans une mesure excédant la simple gérance de sa fortune immobilière ou l'utilisation d'une occasion favorable qui s'est présentée fortuitement. Il en va de même lorsque l'opération immobilière est en relation avec une autre activité lucrative du contribuable ou lorsqu'elle est effectuée en association avec des personnes exerçant le commerce professionnel d'immeubles.

Toute aliénation d'immeuble dans le canton nécessite l'établissement d'une déclaration d'impôt spéciale sur formule 21 020, adressée dans les trente jours par le contribuable à l'autorité de taxation de son domicile fiscal.

2. OBLIGATION DE DEPOSER

Toute personne exerçant une activité lucrative indépendante

L'exploitant doit remettre à l'autorité fiscale les documents et informations propres à assurer une taxation exacte. Ces pièces sont datées et portent la signature du chef de l'entreprise. Lorsque des époux vivant en ménage commun exercent tous deux une activité indépendante, les documents et questionnaires requis doivent être déposés pour chacune de ces activités. La personne qui exploite de manière indépendante plusieurs affaires distinctes doit satisfaire à l'obligation de déposer pour chacune d'elles.

Enfin, la personne qui exerce, outre une activité lucrative indépendante, une activité lucrative dépendante, est invitée à opérer une stricte distinction entre les produits de ces activités; il y va de son intérêt, car les autorités de taxation doivent communiquer le revenu de l'activité lucrative indépendante aux caisses de compensation comme base de détermination des cotisations AVS.

Les sociétés en nom collectif et en commandite

Ces sociétés sont tenues de remplir le questionnaire qui leur est destiné (formule 0280_F 21025) et de le retourner à l'autorité de taxation en y joignant les bilans, comptes d'exploitation et de pertes et profits signés des exercices clos durant la période fiscale déterminante. Les renseignements fournis par ces sociétés n'ont pas pour effet de libérer l'associé ou le commanditaire de sa propre responsabilité en ce qui concerne sa déclaration d'impôt personnelle. Les membres de ces sociétés doivent donc remplir et déposer les annexes mentionnées sous chiffre 3 ci-dessous.
Si le revenu de la société comprend des rendements de capitaux grevés de l'impôt anticipé, le droit au remboursement de cet impôt doit être exercé par la société elle-même, qui adresse sa demande à l'Administration fédérale des contributions AFC, Eigerstrasse 65, 3003 Berne. Cette demande s'exerce par le biais de la formule 25, accessible via Internet (http://www.estv.admin.ch) ou à commander auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL, Ventes publications fédérales, Fellerstrasse 21, 3003 Berne.

**Les sociétés simples et les autres communautés de personnes sans personnalité juridique**

Ces sociétés n'étant pas considérées comme contribuables, chaque membre ou associé doit personnellement remplir les obligations incombant à tout exploitant.

Il remet également l'Annexe 01 "Etat des titres et autres placements de capitaux" ainsi que, le cas échéant, l'Annexe 01-1 "Etat des titres – Participations qualifiées" dans laquelle ou lesquelles il indique tous les placements de capitaux de la société simple et tous les rendements, ainsi que la part qui lui revient.

**Les personnes non domiciliées dans le canton**

Si une personne non domiciliée dans le canton exploite une entreprise ou un établissement stable dans le canton de Vaud, elle doit satisfaire aux mêmes obligations que les contribuables ayant leur domicile sur sol vaudois. C'est le canton de domicile qui se prononce sur les demandes d'imputation de l'impôt anticipé.

3. **ANNEXES JOINTES À LA DECLARATION**

3.1. **Le questionnaire général pour contribuable exerçant une activité lucrative indépendante**

a) **En général**

Tout exploitant doit joindre à sa déclaration soit le "Questionnaire général pour contribuable exerçant une activité lucrative indépendante tenant une comptabilité selon l'usage commercial" (formule 21 021-a), soit le "Questionnaire général pour contribuable exerçant une activité lucrative indépendante ne tenant pas une comptabilité selon l'usage commercial" (formule 21 021-b).

La rubrique "renseignements généraux" (page 1, lettres A à E) et le tableau concernant l'estimation du stock des marchandises (page 3 sur la formule 21 021-a et 4 sur la formule 21 021-b) sont obligatoirement remplis.

En revanche, les autres indications ne sont nécessaires que si les renseignements requis ne ressortent pas déjà clairement et distinctement de chaque rubrique concernée des comptes présentés. Il en va de même en ce qui concerne le tableau des amortissements (page 3 sur la formule 21 021-a et 4 sur la formule 21 021-b).

Le cas échéant, l'exploitant doit donner les indications permettant d'effectuer les répartitions intercantonales et intercommunales (page 3 sur la formule 21 021-a et 4 sur la formule 21 021-b).
b) **Exploitants du sol et des forêts**

En lieu et place du questionnaire général, les exploitants du sol et des forêts doivent joindre à leur déclaration le :

"Questionnaire général pour exploitants du sol" Formule 21 017

Pour le surplus, se référer aux instructions complémentaires concernant les exploitants du sol (formule 21 007).

### 3.2. **Les bilans, comptes d'exploitation et comptes de pertes et profits**

Les entreprises individuelles dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas CHF 500'000 doivent tenir au minimum une comptabilité simplifiée qui ne comporte que les recettes, les dépenses et le patrimoine.

Les entreprises individuelles qui ont réalisé un chiffre d'affaires égal ou supérieur à CHF 500'000 lors du dernier exercice doivent tenir une comptabilité et présenter des comptes conformément aux règles établies dans le Code des obligations (art. 957 et suivants).

Les contribuables que le Code des obligations ou une autre législation astreint à tenir une comptabilité doivent joindre à leur déclaration, outre le questionnaire général (chiffre 3.1 ci-dessus), les bilans, comptes d'exploitation et comptes de pertes et profits, datés et signés. Ces documents doivent être tenus conformément aux dispositions du Code des obligations. Ils satisfont à ces prescriptions lorsque toutes les transactions de l'entreprise sont enregistrées de manière continue, complète et claire dans des comptes annuels et que les documents sont basés sur des inventaires détaillés et complets des marchandises, travaux en cours, avoirs auprès des clients, dettes envers les fournisseurs, etc.

Des dispositions de droit cantonal (notamment la loi vaudoise sur le notariat, cf. LNo) sont au surplus réservées. Ainsi, en application de l'article 45 LNo, les contribuables exerçant une activité notariale à titre indépendant doivent s'acquitter de leurs obligations de procédure en joignant à leur déclaration des comptes annuels établis selon les exigences de la tenue régulière de la comptabilité. Toutefois, l'Administration cantonale des impôts tolère que les notaires tiennent leurs livres selon le système des encaissements avec correction, au moment du bouclage, de la variation des inventaires (marchandises, débiteurs, travaux en cours et fournisseurs) et prise en considération des transitoires. Ce système sera admis à condition que cette méthode aboutisse au même résultat imposable que celui déterminé selon les dispositions du CO.

### 3.3. **L'état des actifs et passifs, des recettes et dépenses et des prélèvements et apports privés**

i) Les contribuables qui ne sont pas tenus de présenter une comptabilité selon l'usage commercial doivent joindre à leur déclaration un état de leurs actifs et passifs, de leurs recettes et dépenses ainsi que de leurs prélèvements et apports privés. En la forme, ces états doivent comprendre les rubriques éventuelles du questionnaire suivant :

```
Questionnaire général pour contribuable exerçant une activité lucrative indépendante ne tenant pas une comptabilité selon l'usage commercial  Formule 21 021-b
```
Ces exploitants peuvent donc présenter l'état de leurs actifs et passifs, de leurs recettes et dépenses ainsi que de leurs prélèvements et apports privés sous la forme d'une comptabilité tenue conformément aux règles du Code des obligations ou du Questionnaire général pour contribuable exerçant une activité lucrative indépendante ne tenant pas une comptabilité selon l'usage commercial. Si une autre présentation est adoptée, celle-ci devra comprendre au minimum les rubriques contenues dans ce questionnaire. Quelle que soit la forme choisie, les indications requises dans ce questionnaire en pages 2 et 3 doivent être complétées si elles ne ressortent pas clairement et distinctement des documents présentés.

L'état des actifs et passifs, des recettes et dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés et le questionnaire général pour contribuable exerçant une activité lucrative indépendante ne tenant pas une comptabilité selon l'usage commercial doivent être fondés sur des relevés et des inventaires qui répondent aux exigences minimales suivantes :

- les relevés relatifs aux recettes et charges doivent être établis de manière continue, journalièrement, sans omission et de manière conforme à la vérité. Tout enregistrement doit correspondre à un justificatif. Les enregistrements au crayon ne sont pas valables ;
- le solde du livre de caisse doit périodiquement être mis à jour par rapport au solde en caisse. La fréquence de la mise à jour dépendra de la fréquence des mouvements de caisse, mais doit au moins être mensuelle ;
- outre la date d'encaissement ou de décaissement, tout enregistrement de dépenses ou de recettes indiquera le nom du débiteur ou du bénéficiaire ;
- s'agissant des charges, l'exploitant en indique toujours le libellé précis (par ex. location, salaire, nature des objets acquis, etc.) ;
- les inventaires des marchandises et des travaux en cours doivent contenir des renseignements détaillés sur les quantités, les valeurs (prix d'acquisition ou valeur marchande si celle-ci est inférieure) ainsi que sur les divers genres de marchandises; les exploitants du sol se reporteront au questionnaire ad hoc ;
- les inventaires des autres éléments de fortune doivent contenir également toutes les données propres à permettre un contrôle précis; il ne suffit pas d'indiquer des montants globaux. A titre illustratif, les états des débiteurs et des créanciers doivent indiquer le nom, l'adresse et le montant de la dette ou de la créance de chacun d'eux.

ii) L'obligation fiscale de dresser des relevés est indépendante de l'obligation de tenir une comptabilité prévue à l'article 957 CO. Les relevés peuvent être établis sur papier ou sur support informatique.

3.4. L'état complet de la fortune et des dettes

Tout exploitant doit porter dans sa déclaration l'état complet de sa fortune et de ses dettes.

Les éléments de fortune commerciale sont notamment le stock de marchandises, les travaux en cours, les installations, les créances contre la clientèle et les autres créances.

1 Art. 175 al. 2 LI
Les dettes doivent figurer dans l’Annexe 02 "Dettes, rendements négatifs de placements de capitaux et assurances", avec mention des intérêts, même s’ils sont déjà enregistrés dans la comptabilité.

4. **OBLIGATION DE CONSERVER LES PIECES ET DOCUMENTS**

Tout contribuable qui exerce ou a exercé une activité lucrative indépendante doit conserver pendant **dix ans** les documents et pièces justificatives en rapport avec cette activité. Cette obligation s’étend notamment aux contrats de tout genre, aux correspondances importantes, aux factures des fournisseurs, aux doubles des factures établies, aux extraits de comptes bancaires ainsi qu’aux justificatifs y relatifs, aux documents concernant les comptes postaux (y compris les avis de situation), aux quittances de toute nature, aux bandes de caisses enregistreuses, aux supports de données et d’images contenant de la correspondance commerciale ou des pièces comptables, etc. Ces documents doivent être gardés, classés systématiquement et tenus à disposition des autorités fiscales durant tout le délai de conservation.

5. **OBLIGATION DE RENSEIGNER**

5.1. **Généralités**

i) L’exploitant doit indiquer, à la demande de l’autorité fiscale, le nom des personnes avec lesquelles il a conclu des affaires ou auxquelles il a fait des prestations appréciables en argent; il doit la renseigner sur ses rapports contractuels avec ces personnes ainsi que sur les prestations qui en découlent.

ii) Les personnes qui sont ou qui ont été en rapport contractuel avec le contribuable doivent lui délivrer, à sa demande, une attestation sur ce rapport et sur les prétentions et prestations réciproques qui en découlent.

Les créanciers et les débiteurs du contribuable doivent lui délivrer une attestation portant sur l’état, le montant, les intérêts des dettes et créances, ainsi que sur les sûretés dont elles sont assorties.

Les gérants de fortune, fiduciaires, créanciers gagistes, mandataires et autres personnes qui ont ou avaient la possession ou l’administration de biens appartenant au contribuable lui fourniront une attestation sur ces biens et leur rendement.

L’autorité fiscale peut exiger directement de tiers l’attestation requise si, malgré sommation, le contribuable ne la fournit pas. Est réservé le secret professionnel protégé légalement. Toutefois, le contribuable astreint au secret professionnel légalement protégé doit en supporter les conséquences dans la mesure où il se voit taxé par appréciation sur un revenu plus élevé.

---

2 Art. 177 al. 1 let. e Li
3 Art. 177 al. 1 let. b Li
4 Art. 177 al. 1 let. d Li
5 Art. 177 al. 2 Li
5.2. **Violation des obligations de déposer, de renseigner et de conserver les pièces et documents**

La personne qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence l'une ou l'autre des obligations précitées est punie d'une amende\(^6\).

6. **TAXATION D'OFFICE**

Si, malgré sommation, le contribuable ne donne pas des indications suffisantes, s'il refuse de produire des documents et pièces justificatives ou s'il présente des comptes lacunaires, la taxation est effectuée d'office. Il en va de même lorsque les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. L'autorité de taxation peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable\(^7\).

7. **SOUSTRACTION D’IMPÔT**

Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (soustraction consommée)\(^8\).

De même, le contribuable qui tente de se soustraire à l'impôt est puni d'une amende (tentative de soustraction)\(^9\).

Celui qui, dans le but de commettre une soustraction d'impôt aux sens précités, fait usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, dans le dessein de tromper l'autorité fiscale, sera puni de l'emprisonnement ou de l'amende\(^10\).

\(^6\) Art. 241 al. 1 LI
\(^7\) Art. 180 al. 2 LI
\(^8\) Art. 242 al. 1 LI
\(^9\) Art. 243 al. 1 LI
\(^10\) Art. 256 al. 1 LI
CHAPITRE II : LE REVENU DE L'ACTIVITÉ LUCRATIVE INDEPENDANTE

1. PERIODE DETERMINANTE POUR LE CALCUL DE L’IMPOST

L’impôt sur le revenu et l’impôt sur la fortune sont fixés et perçus chaque période fiscale\textsuperscript{11}.

Le produit de l'activité lucrative indépendante se détermine sur la base du résultat des comptes clos pendant la période fiscale\textsuperscript{12}.

2. METHODE DE DETERMINATION DU REVENU

2.1. Contribuables que le Code des obligations\textsuperscript{13} ou une autre législation astreint à tenir des livres

Suite à l'entrée en vigueur du nouveau droit comptable avec effet au 1er janvier 2013, l'obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes conformément aux articles 957ss du Code des obligations ne se base plus sur l'obligation d'inscrire une entreprise au registre du commerce mais sur le chiffre d'affaires que celle-ci génère durant l'exercice comptable.

En application de l'article 957, alinéa 1, CO, toutes les entreprises exploitées en la forme d'une raison individuelle, y compris les professions libérales, ainsi que les sociétés de personnes ont l'obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes, dès lors que le chiffre d'affaires de l'exercice précédent est supérieur à CHF 500'000.

Les entreprises exploitées en la forme d'une raison individuelle, y compris les professions libérales, ainsi que les sociétés de personnes, pour lesquelles le chiffre d'affaires est inférieur à CHF 500'000, sont tenues en application de l'article 957 alinéas 2 et 3 CO, de tenir une comptabilité des recettes et dépenses ainsi que du patrimoine.

Le contribuable doit se tenir à la méthode choisie. Seul le passage de la méthode des encaissements à la méthode des montants facturés ou à la présentation et la tenue d'une comptabilité commerciale est autorisé avec l'accord préalable de l'autorité de taxation.

2.1.1 Généralités

Pour les contribuables astreints à tenir des livres, le revenu de l'activité lucrative indépendante ressort de la comptabilité établie selon les règles du Code des obligations et les principes de la théorie comptable (bilans, comptes d'exploitation et comptes de pertes et profits)\textsuperscript{14}. Cette comptabilité doit être complète, claire, facile à consulter et en rapport avec la nature et l'étendue des affaires.

Restent réservées néanmoins les règles correctrices spécifiques prévues par le droit fiscal.

\textsuperscript{11} Art. 76 al. 1 LI
\textsuperscript{12} Art. 78 al. 2 LI
\textsuperscript{13} Selon la pratique du registre du commerce
\textsuperscript{14} Art. 21 al. 3 et 94 LI
2.1.2 Spécificités applicables aux notaires

A cet égard, vous trouverez la directive du 30 mai 2005 sur notre site Internet www.vd.ch/impots sous la rubrique "Pour les partenaires professionnels – Commission fiscale".

a) Estimation des travaux en cours

L'inventaire des travaux en cours peut être estimé à 1/6ème du chiffre d'affaires annuel ressortant des livres du notaire, après écritures de bouclement sauf celles liées aux travaux en cours, lorsque l'établissement d'un inventaire exact se heurterait à des difficultés pratiques difficilement surmontables.

Cette estimation est présumée correspondre à l'inventaire exact des travaux en cours et par conséquent, lie tant le notaire que l'autorité de taxation. Un calcul exact pourra toutefois être revendiqué par le notaire dans la mesure où le calcul forfaitaire s'écarte manifestement de la réalité.

2.2. Contribuables non astreints à tenir des livres

2.2.1 Généralités

On rappellera que seuls les contribuables qui ont réalisé un chiffre d'affaires inférieur à CHF 500'000 lors du dernier exercice (art. 957 al. 1 ch. 1 CO) sont considérés comme n'étant pas astreints à tenir des livres.

Le revenu de l'activité lucrative indépendante est déterminé sur la base des recettes et des charges professionnelles dont le résumé annuel doit être joint à la déclaration avec un état complet des actifs et passifs ainsi que des prélèvements et apports privés.

Des inventaires, établis aux valeurs vénale, concernant les créances envers les clients (déléguants), les marchandises, les travaux en cours et les créanciers (fournisseurs) doivent obligatoirement être tenus.

A noter toutefois que si ces contribuables non astreints à tenir des livres en la forme commerciale tiennent néanmoins une comptabilité commerciale et présentent des états financiers en découlant auprès de l'autorité fiscale, ces derniers leur seront opposables pour la détermination du revenu de l'activité lucrative indépendante.

2.2.2 Méthode prenant en considération les montants facturés

Le revenu de l'activité lucrative indépendante est déterminé sur la base des factures dressées durant l'exercice comptable. Les encaissements anticipés n'interviennent dans le calcul du revenu que dans la mesure où les factures ont été établies (un avis de situation n'est pas une facture). Cette méthode comporte deux variantes.

L'indépendant qui utilise cette méthode a la possibilité de tenir compte de l'évolution des débiteurs et des fournisseurs soit par la tenue d'un inventaire permanent soit, par l'établissement d'un inventaire en fin d'année. La première variante consiste à enregistrer les factures au fur et à mesure de leur établissement tandis que la deuxième repose sur la comptabilisation des encaissements uniquement. Ces derniers sont ensuite additionnés aux variations des inventaires pour obtenir le rendement brut de l'exercice.
Quelle que soit la variante appliquée, les variations des inventaires des marchandises et des travaux en cours influencent le revenu professionnel.

Toutefois, par mesure de simplification, l'autorité de taxation admettra, et ce uniquement pour les contribuables **exerçant une profession libérale** de condition indépendante et peu importe la variante utilisée, que l'évaluation du poste "travaux en cours" soit fixée au huitième du chiffre d'affaires annuel ressortant des livres de l'indépendant après écritures de bouclement, à l'exception des travaux en cours. Cette estimation est présumée correspondre à l'inventaire exact des travaux en cours et par conséquent, lie tant l'indépendant que l'autorité de taxation. Un calcul exact pourra toutefois être revendiqué par l'indépendant dans la mesure où le calcul forfaitaire s'écarte manifestement de la réalité.

2.2.3 **Méthode prenant en considération les encaissements**

Le principe directeur de cette méthode est de considérer le revenu comme réalisé au moment de l'encaissement des honoraires et non lors de la naissance de la créance. Tous les encaissements provenant de l'activité lucrative indépendante (y compris les versements anticipés de tiers, tels qu’avances, provisions, acomptes, arrhes, etc.) sont des recettes. Celles-ci comprennent en outre le produit de la vente d'éléments de l'actif faisant partie de la fortune commerciale. Seules ne sont pas prises en considération les provisions remises par des clients et destinées à être versées à des tiers en leur nom.

Si l'établissement des inventaires est obligatoire, leurs variations n'influencent en principe pas le revenu, à l'exception des variations des inventaires des marchandises et des créanciers-fournisseurs qui doivent être prises en considération. Il n'est par contre pas admis de procéder à des corrections de charges variables par des comptes transitoires, la rectification de charges ne concernant pas l'année en cause étant toutefois réservée. Ainsi, selon la logique du système, il est évident que les charges payées durant l'exercice relatives à des affaires terminées ou en cours (débiteurs ou travaux en cours) dont les honoraires ne sont pas encore encaissés doivent être ajoutées au résultat imposable. Elles seront toutefois déduites au cours de l'exercice où les honoraires seront encaissés.

Enfin, il est rappelé que les inventaires des débiteurs et des travaux en cours constituent un élément de fortune imposable même si leurs variations n'influencent pas le résultat de l'année concernée.

Lorsque cette méthode est appliquée, les revenus qui doivent encore être encaissés (débiteurs, travaux en cours, etc.) font partie du bénéfice de liquidation imposable en cas de fin d'assujettissement.

Comme pour la méthode prenant en considération les montants facturés, il est admis de procéder à une estimation correspondant à 1/8ème du chiffre d'affaires annuel si l'établissement d'un inventaire exact des travaux en cours se heurtait à des difficultés pratiques difficilement surmontables.
3. **LES RECETTES**

3.1. **En général**

Le revenu de toute activité lucrative indépendante, principale ou accessoire, provenant d'un commerce, d'une industrie, d'un artisanat, de l'exercice d'une profession libérale, de l'exploitation du sol et des forêts, etc., est imposable\(^{15}\).

Font également partie de ce revenu tous les prélèvements en nature opérés par le contribuable dans son entreprise, ainsi que les dépenses privées inscrites au débit d'un compte de résultats\(^{16}\).

Il en va de même avec tous les bénéfices en capital prévus à l'article 21 LI (voir chiffre 7.2 en pages 31).

Les ventes, travaux, services, etc., qui sont l'objet de contre-prestations doivent être compris dans les recettes d'exploitation.

Font également partie des recettes d'exploitation les ristournes, rabais, etc., obtenus de tiers, de même que les prestations en nature dont bénéficie l'exploitant dans l'exercice de sa profession (utilisation gratuite ou à des prix de faveur de choses ou de droits, achats à des prix réduits, prestations de services, cadeaux, etc.).

Il convient de porter à l'actif du bilan le coût des travaux effectués par l'exploitation pour la création ou l'amélioration d'éléments de la fortune commerciale existant en fin de l'exercice. Ces actifs peuvent être amortis selon les normes admises fiscalement.

Lorsque le service et les pourboires sont compris dans les prix demandés à la clientèle (cafés, restaurants, hôtels, coiffeurs, etc.), les recettes doivent être enregistrées pour leur montant brut, et non pour ce montant diminué des pourboires et du service.

Si des recettes provenant d'une activité lucrative dépendante, d'autres recettes ou frais généraux qui ne concernent pas l'exploitation proprement dite du contribuable (par exemple: honoraires d'administrateurs, indemnités pour perte de gain en raison du service militaire, prestations d'assurances, rendement et frais d'entretien des immeubles privés, rendement des titres, intérêts passifs, etc.) ont été inclus dans la comptabilité de l'exploitation ou dans le résumé des recettes et charges professionnelles, ces éléments doivent être exclus du revenu provenant de l'activité indépendante et déclarés non pas sous le code 180 de la déclaration, mais sous les codes adéquats (par exemple et respectivement : les codes 120, 200, 210 ou 220, 500 et 540, 410, 610, etc.). Les documents relatifs à ces revenus (certificats de salaire, décomptes, etc.) doivent être remis avec la déclaration.

Lorsqu'un exploitant obtient des remboursements de frais liés à une activité lucrative dépendante, ces remboursements doivent être comptabilisés comme des produits de l'exploitation, partant que les frais effectifs sont généralement mis à la charge de l'entreprise.

---

\(^{15}\) Art. 21 al. 1 LI
\(^{16}\) Art. 19 al. 2 LI
3.2. **Rendement des titres et placements de capitaux faisant partie de la fortune commerciale**

Les rendements de ces titres et autres placements de capitaux doivent être déclarés pour leur montant brut dans l'Annexe 01 "Etat des titres et autres placements de capitaux" avec mention de leur appartenance à la fortune commerciale (en cochant la case "Exploitation" prévue à cet effet). Ils sont ainsi portés sous le code 410 de la déclaration. Afin d'éviter une double imposition, ces revenus, qui ont été comptabilisés, doivent être déduits du revenu net de l'exploitation, jusqu'à concurrence du montant pour lequel ils l'ont influencé.

Lorsque l'exercice commercial ne coïncide pas avec l'année civile, les rendements de titres et autres placements de capitaux portés dans l'Annexe 01 "Etat des titres et autres placements de capitaux" ainsi que, le cas échéant, l'Annexe 01-1 "Etat des titres – Participations qualifiées" sont ceux qui sont échus durant l'année civile constituant la période fiscale, et non pas les rendements comptabilisés. Seuls ces derniers doivent être déduits du revenu de l'activité lucrative indépendante.

3.3. **Rendement des participations qualifiées**

Les participations équivalant à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative sont reconnues comme étant qualifiées du point de vue fiscal. Il en découle que les bénéfices distribués sur de telles participations ne sont que partiellement imposables.

Les dividendes, parts de bénéfice, excédents de liquidation et avantages appréciables en argent provenant de tels actions, parts à des sociétés à responsabilité limitée ou à des sociétés coopératives et bons de participation sont imposables à hauteur de :

- 60% lorsque ces droits de participation sont détenus dans la fortune commerciale du contribuable, après déduction des charges imputables (frais de financement, d'administration, amortissements, etc.) ;

- 70% lorsque ces droits de participation sont détenus dans la fortune privée du contribuable.

Le contribuable complétera l'Annexe 01-1 «Etat des titres – Participations qualifiées». Celui qui détient des participations qualifiées dans sa fortune commerciale complétera en outre, au préalable, un «Compte distinct» qu'il joindra à l'Annexe 01-1 [formulaire disponible sur notre site Internet (www.vd.ch/impots), également reproduit en page 19 des présentes instructions ainsi que dans les Instructions générales]. Le «Compte distinct» permet de déterminer le rendement net des participations qualifiées commerciales finalement imposable partiellement, soit après déduction des charges imputables.

3.3.1 **Indications sur la manière de remplir le «Compte distinct»**

Le contribuable qui détient des participations qualifiées dans sa fortune commerciale complétera un «Compte distinct» qu’il joindra à l’Annexe 01-1.

Ce «Compte distinct» permet de déterminer le résultat net des participations qualifiées commerciales, soit après déduction des charges imputables (frais de financement, d’administration, amortissements, etc.), résultat net finalement imposé partiellement.
Afin de déterminer l'importance des charges à imputer, il convient de prendre en considération tous les droits de participation qualifiés donnant droit à l'imposition partielle, c'est-à-dire également ceux ne produisant pas de rendement.

Le contribuable qui utilise le formulaire informatisé disponible sur notre site Internet (www.vd.ch/impots) complétera uniquement les cases grisées du «Compte distinct»; les totaux, le résultat comptable, la rubrique «Répartition des frais de financement et d'administration» et le tableau «Répartition du résultat» se calculent automatiquement. Le contribuable qui utilise le formulaire papier complétera toutes les cases et effectuera les calculs correspondants. C'est pourquoi nous recommandons d'utiliser le formulaire informatisé.

Le «Compte distinct» est à compléter de la manière suivante :

• **Tableau «Bilan»**: il convient d'indiquer séparément la valeur comptable des actifs d'exploitation, des participations qualifiées et les participations non qualifiées. Le total des fonds étrangers commerciaux et le capital propre seront indiqués séparément au passif du bilan.

• **Tableau «Compte de résultats»**: il convient de compléter les différentes rubriques du «Compte distinct» en fonction des chiffres ressortant de la comptabilité du contribuable. Dans tous les cas, le résultat net des participations qualifiées commerciales doit être déterminé selon des critères comptables.

  – **Colonne «Charges»/«Produits»**: les charges et produits doivent être répartis en fonction des différentes rubriques du «Compte distinct». A ce stade, les revenus et charges directes des participations concernent toutes les participations commerciales détenues par le contribuable, qu'elles soient qualifiées ou non.

  – **Colonne «Compte distinct des participations qualifiées»**: cette colonne permet de déterminer le résultat net effectivement dégagé par les participations qualifiées uniquement. Les revenus et charges des participations reportés dans cette colonne ne concernent donc que les participations dites qualifiées.

• **Rubrique «Répartition des frais de financement et d'administration»** :

  – **Frais de financement**: sont notamment compris dans les frais de financement, les intérêts des dettes. La délimitation entre intérêts passifs privés et intérêts passifs commerciaux se fait en fonction de l'utilisation effective des fonds étrangers telle que prouvée par le contribuable. S'il ne peut démontrer l'utilisation effective des fonds, la répartition se fait proportionnellement aux valeurs véniales des actifs qu'il possède.

    Les frais de financement se rapportant aux droits de participation qualifiés sont calculés en fonction du rapport existant entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu de ces droits et le total des actifs commerciaux. Pour les droits de participation aliénés durant l'exercice, il convient de tenir compte de la part des frais de financement se rapportant à la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu au moment de l'aliénation.

  – **Frais d'administration**: un montant forfaitaire de 5% calculé sur la base du résultat comptable dégagé par les participations qualifiées, soit sur la base du résultat du compte distinct avant déduction des frais de financement et des frais d'administration, doit être déduit. Demeure toutefois réservée la déduction des frais effectifs.
Tableau «Répartition du résultat» :

Ce tableau permet notamment de déterminer le Résultat commercial qui sera ensuite reporté sous code 180 ou 185, soit le résultat ressortant de la comptabilité du contribuable diminué du résultat net des participations qualifiées commerciales et des autres rendements de titres et placements de capitaux commerciaux déjà portés sous code 410.

De plus, il permet de déterminer le résultat finalement imposable, respectivement déductible, dégagé par les participations qualifiées commerciales.

Enfin, il permet de déterminer le résultat total finalement imposable provenant de l’activité indépendante du contribuable.

Afin de déterminer le Résultat commercial, le contribuable portera, sous chiffre 1.1, dans les colonnes ICC et IFD pour le même montant, le Résultat du Compte distinct de la manière suivante :

- en diminution du Résultat comptable lorsque le Résultat du compte distinct se solde par un bénéfice ;
- en augmentation du Résultat comptable lorsque le Résultat du compte distinct se solde par une perte.

Les rendements des autres titres et placements de capitaux commerciaux déjà mentionnés dans l’Annexe 01 seront portés, sous chiffre 1.2, en déduction du Résultat comptable.

Le Résultat commercial ainsi calculé sera reporté sous code 180 ou 185.

Lorsque le Résultat du Compte distinct affiche un bénéfice, ce résultat sera reporté sous chiffre 2. à 60 % dans la colonne relative à l’impôt cantonal et communal (ICC) et à 50 % dans la colonne relative à l’impôt fédéral direct (IFD).

Le rendement net des participations finalement imposable à l’impôt cantonal et communal figurant sous chiffre 2. sera reporté dans l’Annexe 01-1, au bas du tableau 3/B.

Lorsque le Résultat du Compte distinct affiche une perte, il convient de distinguer :

- La perte consécutive à la déduction d’amortissements ou de provisions, ou à des pertes en capital : la part correspondant à ces charges ou pertes n’est déductible que partiellement et sera reportée, sous chiffre 3.1, à 60 % dans la colonne relative à l’impôt cantonal et communal (ICC) et à 50 % dans la colonne relative à l’impôt fédéral direct (IFD).

- La perte consécutive à la déduction des frais de financement et d’administration: la part correspondant à ces frais est pleinement déductible. Elle sera reportée à 100% sous chiffre 3.2, colonnes ICC et IFD.

La perte totale sur participations qualifiées ressortant des chiffres 3.1 et/ou 3.2 du «Compte distinct», colonne relative à l’impôt cantonal et communal (ICC), sera reportée sous code 186 «Perte commerciale non compensée et perte sur participations qualifiées commerciales». 
Le résultat imposable (bénéfice ou perte) figurant sous chiffre 4 du «Compte distinct» représente le résultat total finalement imposable provenant de l’activité lucrative indépendante du contribuable, compte tenu de l’imposition partielle du résultat dégagé par les participations qualifiées commerciales.

3.3.2 **Indications sur la manière de remplir l’Annexe 01-1**

**Cases à cocher «Participation privée»/«Participation commerciale»**

Les valeurs faisant partie de la fortune privée du contribuable doivent être désignées par une croix dans la case « Participation privée », au début de chaque ligne concernée. Les valeurs faisant partie de la fortune commerciale doivent être désignées par une croix dans la case «Participation commerciale».

**Rubrique «Taux de détention du capital social»**

Le contribuable indiquera, en %, sa part au capital-actions ou au capital social de la société à l’échéance du dividende.

**Rubrique «Numéro de compte ou de valeur»**

Cette rubrique sert à indiquer le numéro de valeur univoque de la participation. On mentionne systématiquement les 8 derniers chiffres ou lettres.

**Rubrique «Achat, Vente»**

En plus de la désignation exacte des valeurs, on indiquera également la date d’achat ou de vente des titres entrés au portefeuille ou sortis de celui-ci durant l’année.

**Rubrique «Rendements bruts échus »**

Les rendements bruts, c’est-à-dire avant déduction de l’impôt anticipé, doivent être indiqués dans le tableau 3/A si les rendements sont soumis à l’impôt anticipé, respectivement 3/B si les rendements ne sont pas soumis à l’impôt anticipé.

- **Rendement de la fortune privée**: il s’agit des rendements provenant des participations qualifiées faisant partie de la fortune privée du contribuable. Ces rendements seront mentionnés pour leur montant brut dans le tableau 3/A, respectivement 3/B.

  Le rendement brut total provenant de telles participations sera reporté à 70% sur l’Annexe 01-1, au bas du tableau 3/A, respectivement 3/B.

- **Rendements de la fortune commerciale**: il s’agit des rendements provenant des participations qualifiées faisant partie de la fortune commerciale du contribuable. Ces rendements seront mentionnés pour leur montant brut dans le tableau 3/A, respectivement 3/B.

  Le rendement net des participations finalement imposable à 60%, tel que déterminé sous chiffre 2. du «Compte distinct», colonne relative à l’impôt cantonal et communal (ICC), sera ensuite reporté sur l’Annexe 01-1, au bas du tableau 3/B.
En cas de perte sur participations qualifiées, il y a lieu de reporter le montant figurant sous chiffre 3.1 et/ou 3.2 du «Compte distinct» au code 186 «Perte commerciale non compensée et perte sur participations qualifiées commerciales ».

Si la clôture des exercices ne coïncide pas avec l’année civile, il faut cependant indiquer les rendements de capitaux échus pendant l’année civile; cela est très important pour le remboursement de l’impôt anticipé.

- **Rendements bruts totaux soumis à l’impôt anticipé**: afin d’obtenir le remboursement de l’impôt anticipé, le contribuable reportera au bas du tableau 3/A, sous chiffre 5, le total des rendements bruts soumis à l’impôt anticipé. Il reportera ensuite ce total sur l’Annexe 01, sous chiffre 3.0 «Décompte de l’impôt anticipé».

### 3.3.3 Compte distinct

<table>
<thead>
<tr>
<th>Bilan</th>
<th>Actifs</th>
<th>Passifs</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Actifs commerciaux</td>
<td>Fonctionnaires commerciaux</td>
<td>Capital (+) / Découvert (-)</td>
</tr>
<tr>
<td>Participations qualifiées</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Participations non qualifiées</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Total des actifs</td>
<td></td>
<td>Total des passifs</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Compte de résultats</th>
<th>Charges</th>
<th>Produits</th>
<th>Compte distinct des participations qualifiées</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Recettes commerciales</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Autres revenus professionnels</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Ravalement de capitaux hors participations</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Revenus des participations:</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>* Dividendes</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>* Bénéfices d’attribution</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>* Bénéfices de transfert</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>* Réévaluations comptables</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>* Dissolution des provisions</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Charges commerciales (hors frais de financement)</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Frais de financement</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Autres charges professionnelles</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Charges directes des participations:</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>/ Amortissements</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>/ Constitution de provisions</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>/ Perte d’attribution de transfert</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Résultat comptable (bénéfice / perte)</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Total</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

### Répartition des frais de financement et d’administration:

| / Frais de financement | | |
| / Frais d’administration | | |

| Résultat du Compte distinct (bénéfice / perte) | | |

### Répartition du résultat

<table>
<thead>
<tr>
<th>ICC</th>
<th>IFD</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

| Résultat comptable | | |
| 11 | | |

| / Résultat du Compte distinct | | |
| 13 | | |

| / Résultat net des participations finalement imposable (60 % ICC / 50 % IFD) | | |
| 2 | | |

| / Rendement net des participations finalement imposable (60 % ICC / 50 % IFD) | | |
| 3 | | |

| / Frais de financement et d’administration déductible à 100 % | | |
| 32 | | |

| / Rendement net des participations finalement imposable (60 % ICC / 50 % IFD) | | |
| 4 | | |

| Résultat imposable (bénéfice / perte) | | |
3.4. **Indemnités et prestations d'assurances**

Les indemnités et les prestations d'assurances obtenues en relation avec l'activité lucrative indépendante (détunds, pénalités, prestations pour dommages causés à des biens qui font partie de la fortune commerciale, etc.) doivent être comprises dans les recettes d'exploitation. Il est indifférent que les assurances aient été conclues par l'exploitant ou par des tiers.

3.5. **Les prestations en nature**

Les avantages matériels que l'exploitant retire de l'exercice de son activité lucrative indépendante constituent des prestations en nature qui, si elles sont appréciables en argent, doivent être prises en considération pour déterminer le revenu de l'exploitation.

Constituent notamment de telles prestations les biens produits ou acquis dans le cadre de l'exploitation (denrées alimentaires, produits pharmaceutiques, articles de ménage, vêtements, meubles, voitures, etc.) que l'exploitant préleve pour son usage personnel ou qu'il remet à des proches sans contre-prestation.

Les dépenses privées mises à la charge de l'exploitation (part privée aux frais généraux de l'exploitation) sont également des prestations en nature. A noter que ces dépenses privées résultent des charges commerciales contenant une part privée. Il ne peut en aucun cas s'agir de frais exclusivement personnels, ces derniers ne devant pas être comptabilisés dans les comptes de l'exploitation.

Les prestations en nature constituent des recettes qui doivent apparaître distinctement dans les comptes présentés. Elles sont évaluées à leur valeur marchande, soit au prix que le contribuable aurait dû payer pour se les procurer en dehors de son exploitation.

3.5.1 **Prélèvements de marchandises pour l'alimentation**

Si vous prélevez dans votre entreprise des marchandises et des produits et si vous n'avez pas enregistré ces avantages en nature effectifs au débit du compte privé, réintégrez-les conformément au barème forfaitaire des tableaux repris dans les Appendices sous chiffre 1, pages 38 et suivantes.

Les forfaits mentionnés sous chiffre 1 des Appendices sont applicables :

- Pour l'exploitant et les autres personnes faisant ménage commun avec lui uniquement, à l'exception des employés. Pour ces derniers, nous vous renvoyons au chiffre 3.5.5 "Salaire en nature des employés" ;

- Pour les prélèvements de marchandises pour l'alimentation exclusivement. Les autres prélèvements en nature et les parts privées aux frais généraux doivent être estimés séparément (voir chiffres 3.5.2 et suivants).

Les renseignements relatifs aux prélèvements de marchandises pour l'alimentation sont à indiquer :

- Sous la lettre E, chiffre 1 de la première page concernant les renseignements généraux (*Formule 21'021-a*).
• Sous la lettre E, chiffre 1 de la première page concernant les renseignements généraux et sous le chiffre 1, lettre i de la deuxième page relative aux recettes professionnelles (Formule 21'021-b).

Si d'autres marchandises ont été prélevées à des fins privées, il convient de l'indiquer :

• Sous la lettre E, chiffre 2 de la première page concernant les renseignements généraux (Formule 21'021-a) ;
• Sous la lettre E, chiffre 2 de la première page concernant les renseignements généraux et sous le chiffre 1, lettre j de la deuxième page relative aux recettes professionnelles (Formule 21'021-b).

3.5.2 Valeur de logement de l'exploitation

Les informations concernant le logement de l'exploitant doivent figurer :

• Sous la lettre E, chiffre 3 de la première page concernant les renseignements généraux (Formule 21'021-a) ;
• Sous la lettre E, chiffre 3 de la première page concernant les renseignements généraux et sous le chiffre 1, lettre h, 2ème tiret de la deuxième page relative aux recettes professionnelles (Formule 21'021-b).

a) Logement situé dans un immeuble d'exploitation pris à bail

La valeur du logement doit être déterminée en fonction des loyers usuels pratiqués dans la localité pour des habitations semblables. Lorsque certains locaux sont utilisés aussi bien à des fins commerciales que privées (hôtellerie par exemple), cette valeur doit inclure l'utilisation privée des locaux communs (salle de séjour, cuisine, bains, toilettes, etc.).

b) Logement situé dans un immeuble appartenant à la fortune commerciale

La valeur locative du logement se détermine selon les principes exposés dans les "Instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques". Pour les professions agricoles, se rapporter aux "Instructions pour les exploitants du sol".

3.5.3 Part privée aux frais généraux

L'exploitation ne doit supporter aucune dépense qui concerne personnellement le contribuable ou ses proches. Lorsque les frais comptabilisés comprennent une part commerciale et une part privée, cette dernière est déterminée en tenant compte de l'ensemble des circonstances.

Les frais privés comptabilisés dans les frais généraux sont à référer :

• Sous la lettre E, chiffre 6 de la première page concernant les renseignements généraux et sous le chiffre 6 de la deuxième page relatif aux montants des prélèvements en nature et des parts privées aux frais généraux (Formule 21'021-a) ;
Sous la lettre E, chiffre 6 de la première page concernant les renseignements généraux et sous le chiffre 14 de la troisième page relative aux frais généraux (Formule 21’021-b).

a) Part privée aux frais de ménage

Si les frais de chauffage, courant électrique, gaz, matériel de nettoyage, lessive, articles de ménage, communications téléphoniques privées, taxes de radio et de télévision concernant le ménage privé ont été portés au débit de l'exploitation, référez-vous au tableau figurant sous chiffre 2 des Appendices pour déterminer la part privée.

b) Part privée aux salaires du personnel de l'exploitation

Si des employés de l'exploitation travaillent partiellement pour les besoins privés du propriétaire ou de ses proches (préparation des repas, entretien des locaux et du linge privé, etc.), l'exploitant déterminera une part privée au salaire de ce personnel en fonction de l'importance des prestations fournies.

3.5.4 Part privée aux frais de véhicule

Pour être admis commercialement, le véhicule doit être utile à l'exploitation du contribuable.

Les véhicules pouvant servir à la fois à des usages professionnels et privés, on doit déterminer quel en est l'usage prépondérant. Si les véhicules sont utilisés principalement à des fins privées, ils ne sont pas considérés comme des biens commerciaux et seul le montant correspondant aux dépenses nécessaires à l'usage professionnel peut être mis à charge de l'exploitation. En revanche, lorsque l'usage professionnel l'emporte, il faut créditer l'exploitation du montant des frais afférents à l'usage privé. Il est précisé que la qualification de l'utilisation commerciale du véhicule ne saurait être déterminée sur la base des déplacements entre le domicile privé de l'exploitant et son lieu de travail.

Les parts privées aux frais de véhicule comptabilisées dans les frais généraux s'indiquent :

- Sous la lettre E, chiffre 5 de la première page concernant les renseignements généraux (Formule 21’021-a) ;

- Sous la lettre E, chiffre 5 de la première page concernant les renseignements généraux et sous le chiffre 4 de la troisième page relative aux frais généraux (Formule 21’021-b).

La part privée aux frais d'automobile est estimée forfaitairement à 9.6% du prix d'achat (hors TVA), soit 0.8% par mois, mais au moins à 1’800 francs par an par véhicule utilisé à titre privé, à savoir 150 francs par mois. Il convient toutefois d'adapter la part privée à la hausse lorsque la catégorie du véhicule n'est pas en adéquation avec l'activité exercée, voire de considérer l'objet comme faisant partie de la fortune privée.

Cependant, la détermination de la part privée des frais de véhicule sur la base des frais effectifs demeure, pièces justificatives à l'appui, réservée.
3.5.5  **Salaires en nature des employés**

Les prestations en nature (nourriture et logement) accordées au personnel de l'entreprise sont portées au débit des comptes de cette dernière à leur prix de revient. En ce qui concerne les prestations en nature à indiquer sur les certificats de salaire, nous vous renvoyons aux normes y relatives.

La comptabilisation des prestations en nature intervient différemment selon le genre d'exploitation et le système comptable.

Lorsque l'entreprise est à même de fournir la nourriture, le logement et d'autres prestations (hôtellerie, restaurants, pensionnats, etc.), ces frais d'entretien du personnel sont généralement englobés dans les charges. Aucun montant supplémentaire ne doit donc être comptabilisé à ce titre.

Lorsque le coût de l'entretien ressort d'un compte «ménage», la part représentant le coût de l'entretien des employés, comptabilisée comme charge d'exploitation, doit être déterminée équitablement. En règle générale, la répartition du compte «ménage» entre l'exploitant et le personnel est effectuée proportionnellement au nombre de jours durant lesquels ces personnes ont bénéficié des prestations.

Si le prix de revient de l'entretien n'est pas connu et que la comptabilisation n'est pas intervenue selon l'un des systèmes précités, on peut mettre à charge de l'exploitation pour la nourriture les montants suivants :

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Par jour</th>
<th>Par mois</th>
<th>Par an</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Dans les hôtels et restaurants....</td>
<td>16.-</td>
<td>480.-</td>
<td>5'760.-</td>
</tr>
<tr>
<td>Dans les autres exploitations.......</td>
<td>17.-</td>
<td>510.-</td>
<td>6'120.-</td>
</tr>
</tbody>
</table>

En revanche, le logement (loyer, chauffage, éclairage, nettoyage, lessive, etc.) ne donne lieu en la règle à aucune déduction, car son coût est déjà compris dans les autres frais généraux de l'entreprise (entretien des bâtiments, intérêts hypothécaires, frais divers, etc.). Si tel n'est pas le cas, on porte à la charge de l'exploitation la valeur du logement occupé par les employés.

4. **LES CHARGES**

4.1. **En général**

Du revenu sont déduits les frais nécessaires à son acquisition, soit toutes les dépenses qui sont en relation directe avec l'activité à but lucratif. Ces frais doivent être dûment justifiés et concerner le revenu acquis durant l'exercice pris en considération.

Ils comprennent en particulier les frais généraux proprement dits, les intérêts des dettes commerciales, les frais d'entretien des terrains et bâtiments d'exploitation, les salaires, les cotisations AVS, AI, APG, AC, AA et les cotisations pour allocations de ménage et pour enfants mises à charge de l'employeur, pour lui-même et le personnel de son entreprise, à l'exclusion de celles qui concernent le personnel employé à des fins privées.
Les sommes affectées à des buts de prévoyance en faveur du personnel peuvent être déduites à condition que leur affectation soit assurée de telle sorte que tout emploi contraire soit impossible.

Sont par ailleurs portés en déduction du revenu les amortissements et provisions conformes à la nature et aux conditions de l'exploitation ainsi que les pertes commerciales (voir chiffres 5 et 6 ci-après).

En revanche, les intérêts du capital propre, les intérêts relatifs au crédit de construction, les dépenses faites pour l'acquisition ou l'amélioration de biens ainsi que pour l'extinction de dettes, les impôts directs cantonaux, communaux, fédéraux, les dépenses privées (par exemple les frais d'entretien du contribuable et des personnes à sa charge, le loyer de son logement, l'entretien et le salaire du personnel de maison), ainsi que les parts privées aux frais généraux (par exemple frais d'automobile, chauffage, nettoyage, téléphone, etc.) ne constituent pas des charges.

4.2. **Salaires**

Les salaires versés aux personnes occupées exclusivement dans le ménage du contribuable ne peuvent pas être déduits. Il en est de même du salaire du personnel de maison engagé en raison de l'activité qu'exerce le conjoint dans ou hors de l'exploitation. Pour le personnel occupé en partie dans l'exploitation et en partie dans le ménage, seule la part du salaire afférente à l'activité exercée dans le cadre de l'exploitation est déduite.

Le salaire versé au conjoint vivant en ménage commun pour sa collaboration à l'activité indépendante exercée par l'autre époux ne constitue pas une charge d'exploitation. Toutefois, lorsque le montant du salaire a été porté au débit d'un compte de charge et annoncé à la caisse de compensation AVS avec les salaires des autres employés, il doit être déclaré par le contribuable comme s'il s'agissait du produit d'une activité dépendante. On évite ainsi que les cotisations AVS ne soient prélevées une deuxième fois sur ce revenu. S'agissant des frais d'acquisition de ce revenu, aucune déduction ne pourra être invoquée sous code 140, 150, 160, 165 de la déclaration d'impôt, dans la mesure où ceux-ci sont déjà compris dans les frais généraux de l'entreprise. Par contre, la déduction pour double activité des conjoints (code 235) est admise lorsque l'un des conjoints fournit un travail important pour seconder l'autre dans sa profession, son commerce ou son entreprise.

Les informations relatives aux salaires sont à indiquer :

- Sous la lettre E, chiffre 8 de la première page concernant les renseignements généraux (*Formule 21'021-a*) ;
- Sous la lettre E, chiffr e 8 de la première page concernant les renseignements généraux (*Formule 21'021-b*).

4.3. **Charges sociales**

Peuvent être comptabilisées comme charges sociales toutes les cotisations légales (AVS, AI, APG, AC, AF, AA) payées par l'employeur pour le personnel de l'exploitation, après déduction des retenues opérées sur les salaires. Si ce personnel est également employé par l'exploitant à des fins privées, les charges sociales relatives à cette part d'activité ne constituent pas des charges d'exploitation.
Les charges sociales liées au salaire du personnel occupé exclusivement pour les besoins propres du ménage de l'exploitant ne peuvent pas être déduites.

Les cotisations légales versées aux caisses de compensation pour l'assurance vieillesse et survivants et les allocations familiales concernant l'exploitant personnellement constituent des charges de l'exploitation. Les montants comptabilisés à ce titre doivent être indiqués dans le questionnaire général (page 1, lettre C). Elles devront être indiquées pour leur montant brut, soit avant déduction des éventuelles prestations lui revenant au titre d'allocations familiales.

Les allocations familiales comptabilisées comme produit de l'activité indépendante devront être extraites des comptes et déclarées sous le code 195 de la déclaration d'impôt « Autres revenus de toute nature ».

L'impôt à la source n'est pas une charge sociale, mais une retenue sur le salaire pour le compte de l'Etat.

4.4. **Prévoyance professionnelle**

Les informations relatives aux cotisations liées à la prévoyance professionnelle figurent :

- Sous la lettre D de la première page concernant les renseignements généraux *(Formule 21'021-a)*. Sous la rubrique "Montants comptabilisés à charge de l'exploitation", il convient d'indiquer le montant comptabilisé pour l'exploitant uniquement ;

- Sous la lettre D de la première page concernant les renseignements généraux et sous le chiffre 2 de la troisième page relative aux frais généraux *(Formule 21'021-b)*.

4.4.1 **En faveur du personnel**

Les versements irrévocables faits par l'employeur dans un but de prévoyance en faveur de son personnel sont des charges d'exploitation. Il faut que ce but soit assuré de telle sorte que tout emploi contraire des fonds devienne impossible. Pour être reconnues comme irrévoacbles, les prestations de l'employeur doivent donc être versées à une institution de prévoyance distincte de l'entreprise (fondations de prévoyance ou caisses de retraite en faveur du personnel constituées en personnes morales distinctes ou fondations de prévoyance communes des sociétés d'assurances et des banques).

Lorsque les salariés ont contractuellement l'obligation d'adhérer à une caisse d'assurance-maladie de l'entreprise, qui assure des prestations sous forme d'indemnités journalières remplaçant le revenu du travail, les règles concernant les versements faits par l'employeur pour la prévoyance en faveur du personnel de son entreprise sont applicables par analogie. Dans la mesure où l'assurance conclue couvre les frais médicaux, pharmaceutiques, hospitaliers, etc., les cotisations prises en charge par l'employeur doivent être considérées comme un complément de salaire. Pour l'exploitant, elles constituent alors une charge salariale.
4.4.2 En faveur de l'exploitant

a) Exploitants occupant au moins une tierce personne durablement et à plein temps

Dans le cadre de la loi sur la prévoyance professionnelle, ces exploitants peuvent s'affilier aux institutions de prévoyance de leur entreprise pour des prestations identiques à celles assurées pour leur personnel. La charge des primes doit être répartie de la même manière que celle applicable à l'ensemble du personnel.

Les cotisations payées par l'exploitant à l'institution de prévoyance de l'entreprise pour sa propre prévoyance professionnelle ne peuvent être portées en déduction du bénéfice de l'entreprise qu'à concurrence de la même part que celle versée pour les salariés. La part correspondant à celle retenue au personnel doit être considérée comme un financement privé qui peut être déduit sous code 330 de la déclaration d'impôt (voir les Instructions générales disponibles www.vd.ch/impots).

Une attestation de l'institution de prévoyance (formule 21 EDP) certifiant le montant de toutes les primes ou cotisations versées pour l'exploitant au cours de l'année 2019 est jointe spontanément à la déclaration d'impôt.

b) Exploitants n'occupant pas de personnel ou employant moins d'une personne durablement et à plein temps

Ces exploitants ne peuvent s'affilier qu'à l'institution de prévoyance de leur branche professionnelle ou à l'institution supplétive.

Seule la moitié des primes payées peut être comptabilisée comme charge d'exploitation.

L'exploitant joint spontanément à sa déclaration d'impôt une attestation de l'institution de prévoyance et mentionne dans le "Questionnaire général" le montant des prestations supportées par l'exploitation pour la prévoyance professionnelle de l'exploitant. L'autre moitié des primes est déductible sous code 330 de la déclaration.

c) Prévoyance individuelle liée OPP 3 (3ème pilier A)

Les primes payées à ce titre correspondent à un financement privé et ne peuvent être déduites comme charges d'exploitation. Pour les conditions de déduction, voir le code 310 des Instructions générales.

d) Assurance contre les accidents des exploitants

Les primes payées pour l'exploitant lui-même dans le cadre de la loi fédérale sur l'assurance accidents peuvent être déduites comme frais généraux dans la même proportion que celle applicable aux salariés de l'entreprise.

Le montant du revenu assuré ne doit pas être disproportionné par rapport aux revenus habituellement générés par l'exploitation ou par l'activité déployée par l'exploitant.

Pour le surplus, elles font partie des autres primes et cotisations d'assurances.
4.5. **Prévoyance en faveur du personnel de maison**

Les primes et cotisations versées pour la prévoyance du personnel de maison ne sont pas des charges d'exploitation.

4.6. **Primes d'assurances**

Outre les assurances sociales (chiffres 4.3 et 4.4 ci-avant), les assurances concernant l'exploitation sont les assurances de choses pour les actifs commerciaux (incendie, vol, transport, etc.) d'une part et les assurances du patrimoine d’exploitation (responsabilité civile, crédit, garantie, protection juridique, risque d’interruption d’exploitation, etc.) d'autre part. Les primes sont des charges d'exploitation pour autant que d'autres personnes que l'exploitant n'en assume pas le paiement.

En revanche, les primes payées pour des assurances concernant l'exploitant personnellement ou des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit (assurances de rentes, assurances-maladie et accidents, etc.) ne constituent pas des charges d'exploitation, mais une utilisation privée du revenu. Il en est de même des primes pour des assurances de capitaux (assurances en cas de décès, en cas de vie ou mixtes), même si elles ont été conclues pour garantir des engagements commerciaux.

Toutefois, si l'exploitation devait être suspendue en cas de maladie ou d'accident de l'exploitant, la moitié des primes payées pour l'assurance d'indemnités journalières constitue des frais généraux de l'entreprise.

Les primes pour des assurances de cautionnement ne sont généralement pas considérées comme des charges d'exploitation.

4.7. **Frais d'entretien et de gestion des immeubles faisant partie de la fortune commerciale**

Par frais d'entretien, il faut entendre les dépenses concernant l'entretien courant des immeubles. Les dépenses qui ont pour effet d'améliorer, de moderniser ou d'agrandir ces biens augmentent la valeur comptable de ces actifs. Seuls les frais effectifs d'entretien et de gestion sont pris en considération; le forfait prévu pour l'entretien des immeubles faisant partie de la fortune privée n'est donc pas applicable.

4.8. **Loyers**

Le loyer des immeubles d'exploitation versé à des tiers constitue une charge d'exploitation. Si le logement de l'exploitant se trouve dans un de ces immeubles, il convient de déterminer la part privée au loyer (voir chiffre 3.5.2).

Si l'exploitant exerce sa profession dans un immeuble appartenant à son patrimoine privé ou à celui de son conjoint ou de ses enfants mineurs, la valeur locative des locaux affectés à l'exploitation doit correspondre au loyer qui aurait dû normalement être payé à un tiers. Le montant retenu constitue une charge d'exploitation. Il doit être déclaré comme rendement de l'immeuble sous code 500 de la déclaration d’impôt.

4.9. **Frais de voyage et de représentation de l'exploitant ou de son conjoint**

L'exploitant et son conjoint ne peuvent mettre à la charge de l'exploitation que le montant effectif des frais de voyage et de représentation justifiés par l'usage commercial.
La déduction d'un montant forfaitaire n'est admise qu'exceptionnellement et uniquement pour la couverture de dépenses de minime importance. Ce montant forfaitaire doit impérativement être mentionné :

- Sous la lettre E, chiffre 9 de la première page concernant les renseignements généraux et le chiffre 9 de la deuxième page relative aux montants des prélèvements en nature et des parts privées (*Formule 21'021-a*) ; 

- Sous la lettre E, chiffre 9 de la première page concernant les renseignements généraux et le chiffre 3 de la troisième page relative aux frais généraux (*Formule 21'021-b*) .

4.10. **Impôts et amendes**

Les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes ne sont pas des charges d'exploitation. Il en est de même de la taxe militaire, des impôts uniques et distincts grevant les bénéfices en capital et les excédents de liquidation, des impôts sur les gains immobiliers, sur les donations et successions, etc., ainsi que des amendes.

En outre, les frais payés à des tiers pour l'établissement de la déclaration d'impôt ordinaire, de l'impôt sur le bénéfice en capital, des gains immobiliers, etc., ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial, mais des dépenses d'utilisation privée du revenu.

En revanche, les impôts et taxes qui sont en rapport de causalité avec l'acquisition du revenu peuvent être compris dans les frais généraux. Il s'agit principalement de la taxe sur la valeur ajoutée, des frais de patentes, des émoluments administratifs, etc.

Les impôts ou émoluments concernant l'administration des immeubles d'exploitation (impôt foncier, épuration des eaux, enlèvement des ordures, etc.) sont aussi des charges d'exploitation. En revanche, les droits de mutation, les frais d'acquisition, les taxes uniques d'introduction à l'égout et de raccordement aux réseaux d'eau, de l'électricité, du téléphone, etc., augmentent le prix de revient de l'immeuble.

4.11. **Dons**

Les dons et libéralités de toute nature de l'exploitant ou des associés ne sont pas des frais généraux de l'exploitation.

En revanche, l'exploitant pourra déduire, sous le code 720 de sa déclaration d'impôt, ses versements bénévoles à concurrence des forfaits admis. Pour plus de détails concernant les déductions autorisées, nous vous renvoyons au "Guide 2019 concernant la déclaration d'impôt – Impôt cantonal et communal – Impôt fédéral direct".

4.12. **Pertes sur débiteurs**

Les pertes sur débiteurs ne peuvent être déduites que dans la mesure où elles résultent de créances qui sont en relation avec l'exploitation. Elles doivent pouvoir être justifiées par l'indication de l'identité complète et de l'adresse du débiteur. Lorsqu'un contribuable refuse de donner une telle justification en faisant valoir un secret professionnel légalement protégé, la déduction de la perte n'est pas admise.
5. **LES AMORTISSEMENTS**

Les instructions détaillées (circulaire) sur les amortissements sont disponibles sur le site "www.vd.ch/impots".

Seuls les éléments de la fortune commerciale peuvent faire l'objet d'amortissements.

Restent réservés les terrains appartenant à la fortune commerciale qui ne peuvent être amortis. La valeur d'acquisition du terrain augmentée des éventuelles impenses est considérée comme la valeur minimum en dessous de laquelle l'exploitant ne peut amortir.

Sont également réservés les amortissements opérés sur des actifs qui ont été réévalués. Ceux-ci ne sont autorisés que si les réévaluations étaient autorisées par le droit commercial et que les pertes pouvaient être déduites conformément aux dispositions relevant de l'article 35, alinéa 1 LI, au moment de l'amortissement.

Les contribuables qui ne présentent pas une comptabilité satisfaisant aux prescriptions du Code des obligations ne peuvent procéder à des amortissements que s'ils en tiennent le contrôle avec indication de l'année et du prix d'acquisition de chaque élément de l'actif.

Le coût d'acquisition des biens nécessaires à l'exploitation (véhicules, mobilier, machines, etc.) ne peut être pris entièrement à charge d'un exercice que si les actifs ont une valeur minime.

Les taux mentionnés sous chiffre 3 des Appendices sont calculés sur la valeur comptable résiduelle, ils doivent être réduits de moitié si l'amortissement est calculé sur la valeur d'acquisition.

**Investissements pour des installations visant à économiser l'énergie**

Les isolations thermiques, les installations pour la transformation du système de chauffage, les installations pour l'utilisation de l'énergie solaire, etc., peuvent être amorties durant les premier et deuxième exercices à raison de 50% de la valeur comptable et durant les années suivantes aux taux usuels appliqués à de telles installations.

**Installations pour la protection de l'environnement**

Les installations pour la protection des eaux et de lutte contre le bruit ainsi que les installations de purification d'air peuvent être amorties durant les premier et deuxième exercices à raison de 50% de la valeur comptable et durant les années suivantes aux taux usuels appliqués à de telles installations.

Lorsqu'un bâtiment sert à différents usages commerciaux (atelier et bureau par exemple), on tient compte de manière appropriée des différents taux.

Des règles particulières s'appliquent aux amortissements des valeurs immobilisées des entreprises électriques, des entreprises de navigation et de celles qui exploitent des téléphériques. Les notices les concernant sont remises sur demande par l'Administration cantonale des impôts. Pour les exploitations agricoles, se référer aux instructions particulières.
6. **Les provisions**

6.1. **La provision sur le stock de marchandises**

Les contribuables qui tiennent un inventaire complet des marchandises (matières premières, matières auxiliaires, produits en cours, semi-finis, etc.) du point de vue de la quantité et qui sont en mesure de donner à l'autorité de taxation des indications suffisantes sur le prix d'acquisition, ou de revient, ou sur la valeur marchande si elle est inférieure, peuvent effectuer un abattement forfaitaire allant jusqu'à un tiers de ces valeurs. Une correction de valeur plus importante n'est admise que s'il est établi qu'il existe des risques extraordinaires. Si la valeur du stock diminue, la sous-évaluation autorisée est ramenée au tiers de la nouvelle valeur d'inventaire. Sont réservées les dispositions particulières prévues dans les instructions complémentaires destinées aux exploitants du sol (formule 21 007).

En aucun cas l'abattement forfaitaire d'un tiers ne peut être accordé en ce qui concerne les immeubles, les participations, les produits fabriqués sur commande ferme de tiers et les travaux en cours.

6.2. **La provision pour débiteurs douteux**

Pour tenir compte des risques d'encaissement, une correction de valeur de 5% sur les créances suisses et de 10% sur les créances étrangères est généralement admise sans justification spéciale. Des provisions excédant les taux ci-dessus peuvent être admises dans la mesure où les faits qui sont la cause du risque de perte se sont produits au cours de l'exercice clos durant la période de calcul de l'impôt et que le risque est certain ou quasi certain. Sur demande, elles doivent pouvoir être dûment prouvées par la présentation d'actes de procédure tendant à la réalisation forcée de la créance du débiteur. Toutes les provisions constituées à ce titre doivent apparaître distinctement au bilan.

6.3. **La provision pour risques de pertes**

La constitution d'une provision pour risques n'est admise que s'il existe un risque de perte direct provenant de l'exercice à la date de clôture du bilan. Cette provision doit apparaître distinctement dans les documents présentés.

6.4. **La provision pour frais futurs de recherche et de développement**

Pour tenir compte de frais futurs de recherche et de développement confiés à des tiers, une provision peut être constituée jusqu'à 10% du bénéfice commercial imposable. La provision ne peut pas excéder 1 million de francs.

Dans tous les cas, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial.
7. **Les excédents de liquidation et les bénéfices en capital**

7.1. **Les excédents de liquidation**

Lorsque la participation à une personne morale fait partie de la fortune commerciale de l'exploitant, le bénéfice comptable réalisé lors de la liquidation de la personne morale doit être compris dans le revenu professionnel.

7.2. **Les bénéfices en capital**

7.2.1 **Généralités**

Les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation, du transfert dans la fortune privée ou de la réévaluation comptable d'éléments matériels et immatériels de la fortune commerciale (y compris les immeubles) font en principe partie du revenu ordinaire. Pour les exploitants du sol, se référer aux instructions particulières.

Les immeubles à utilisation mixte sont attribués dans leur totalité soit à la fortune commerciale, soit à la fortune privée. Ils sont considérés comme servant à l'exercice de l'activité lucrative indépendante lorsqu'il y a prépondérance de l'usage pour l'exploitation commerciale par rapport à l'utilisation privée. La comparaison en vue de la détermination de la prépondérance de l'usage pour l'utilisation de l'immeuble est établie, en règle générale, en mettant en relation divers critères (rendement de l'immeuble, sa superficie, son volume, etc.). Si la part de l'utilisation commerciale s'élève à plus de 50%, on est en présence d'une utilisation à prédominance commerciale (voir chapitre III ci-après).

En règle générale, le bénéfice en capital est constitué par la différence entre la valeur de l'élément de fortune, telle qu'elle figure au bilan (compte tenu des amortissements admis par l'autorité fiscale) et le produit obtenu ou la valeur vénale s'il y a transfert dans la fortune privée. En cas de réévaluation comptable, la différence entre la nouvelle et l'ancienne valeur comptable est déterminante. Le bénéfice en capital comprend également le montant des réserves latentes existant au début de la période de calcul et dissoutes en cours d'exercice, ainsi que le montant des provisions (apparentes ou latentes) après couverture des risques qui en avaient justifié la création.

Les bénéfices en capital doivent être déclarés auprès des autorités de taxation concernées. A cet effet, vous trouverez la formule F.A. 06 intitulée "Questionnaire complémentaire à la remise de commerce et à l'affectation de la fortune commerciale à la fortune privée" sur le site Internet à l'adresse www.vd.ch/impots dans la rubrique "Formulaires, directives et barèmes" puis "Formulaires pour les gains immobiliers".

7.2.2 **Bénéfice de liquidation**

Les réserves latentes réalisées durant les deux derniers exercices sont imposées séparément à un taux réduit, lorsque le contribuable est âgé de 55 ans révolus ou qu'il est incapable de poursuivre son activité pour cause d'invalidité et qu'il met définitivement fin à son activité lucrative indépendante. Par ailleurs, les rachats d'années d'assurance manquantes, effectués dans le cadre de la prévoyance professionnelle (2ème pilier), sont déductibles.

Si de tels rachats ne sont pas effectués, la part de réserves latentes correspondant au montant de la lacune fictive de prévoyance peut être imposée de la même manière qu'une
prestation en capital provenant de la prévoyance. Le solde des réserves latentes est imposé séparément à un taux réduit.

7.2.3 Remploi

Lorsque des actifs immobilisés qui servent directement à l'exploitation sont remplacés par d'autres biens nécessaires à l'exploitation, les réserves latentes réalisées sur les biens vendus peuvent être reportées sur les éléments acquis en remploi, pour autant que ceux-ci servent à la continuation de l'exploitation de la même entreprise.

Lorsque le remploi n'intervient pas pendant le même exercice, une provision correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Cette provision doit être dissoute et utilisée pour l'amortissement du bien acquis en remploi ou portée au crédit du compte de résultat. Le report de réserves latentes sur des biens situés hors de Suisse est exclu.

7.2.4 Différé immobilier

Lors de la cessation d'une activité lucrative indépendante ou lors d'une modification importante et durable de l'utilisation d'un bien immobilier jusqu'ici commercial, celui-ci passe de la fortune commerciale à la fortune privée du contribuable.

Lorsqu'un bien immobilier appartenant à la fortune commerciale, pour laquelle tous les gains en capital sont soumis à l'impôt sur le revenu, quitte cette sphère commerciale pour entrer dans le domaine de la fortune privée, laquelle prévoit l'exonération des gains en capital (sous réserve de l'impôt sur les gains immobiliers), il y a lieu de procéder à un décompte des réserves latentes existant sur ledit bien immobilier.

En pareil cas, l'entier de la différence entre la valeur vénale du bien immobilier au moment du transfert et sa dernière valeur fiscalement déterminante pour l'impôt sur le revenu (valeur comptable) est soumise à l'impôt sur le revenu.

Cependant, afin d'atténuer les effets fiscaux découlant d'un tel transfert, le contribuable à la possibilité de demander un différé immobilier.

Le différé immobilier permet de n'imposer, au moment du transfert, que la différence entre la valeur comptable du bien immobilier et son coût d'investissement, augmentée d'éventuelles impenses (cette différence correspondra généralement aux amortissements cumulés portés à charge des comptes de résultat des exercices comptables antérieurs). Suite à l'application d'un différé, le coût d'investissement (augmenté d'éventuelles impenses) tiendra lieu de nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu.

Exemple :

Coût d'investissement CHF 1'000'000
/. Valeur comptable CHF 700'000

Amortissements cumulés imposables CHF 300'000
Suite à cette opération, le coût d'investissement initial de CHF 1’000'000 sera la nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu.

Dès lors que le contribuable est mis au bénéfice d'un différé immobilier, il y a lieu de préciser qu'au moment de l'aliénation effective ou d'une opération assimilée à une aliénation, l'entier de la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et le prix de vente au moment de la vente ou la valeur vénale au moment de l'opération assimilée à une aliénation sera imposable au titre de revenu provenant de l'activité lucrative indépendante.

Finalement, le contribuable requérant l'application d'un différé immobilier le fera en remplissant le formulaire "Transfert d'immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée – Demande de différé", formule 21 022 disponible sur le site Internet à l'adresse www.vd.ch/impots.

8. **Exercices comptables déficitaires et pertes reportées**

La perte commerciale de l’exercice est portée en déduction des autres revenus ou rendements nets du contribuable. Lorsque les pertes commerciales des sept exercices qui précèdent la période fiscale n’ont pas pu être compensées par d’autres revenus ou rendements nets, elles peuvent être déduites du revenu imposable de la période fiscale17. Si les excédents de pertes proviennent de plusieurs exercices, on fait d’abord valoir la déduction des pertes de l’exercice le plus ancien. Un report de pertes commerciales plus étendu n’est pas admis. La perte commerciale reportée dont la déduction est demandée ne doit pas être imputée directement sur le revenu commercial réalisé durant la période fiscale; elle est indiquée sous code 186 de la déclaration dans la rubrique destinée à cette fin.

---

17 Art. 35 al. 1 LI
CHAPITRE III : LA FORTUNE COMMERCIALE

1. **En général**

Lorsqu’il y a exploitation, les éléments de fortune propriété de l'exploitant peuvent appartenir à son patrimoine commercial ou à sa fortune privée. En règle générale, la fortune commerciale comprend l'ensemble des biens qui, par leur nature, sont nécessairement commerciaux (usine, matières premières, machines par exemple), ainsi que les éléments de fortune qui ont été acquis avec des fonds de l'entreprise ou pour des buts commerciaux, et qui servent directement ou indirectement à l'exploitation commerciale. Les éléments de fortune qui sont utilisés à la fois pour l'exploitation et à des fins privées (utilisation mixte) doivent être attribués en totalité soit au patrimoine commercial, soit au patrimoine privé en se fondant sur la prépondérance de l'affectation. Dans le cas d'un immeuble à utilisation mixte, il conviendra de compléter la formule F.A. 05 "Déclaration sur l'appartenance fiscale d'un immeuble à utilisation mixte" sur le site Internet à l'adresse www.vd.ch/impots dans la rubrique "Formulaires, directives et barèmes" puis "Formulaires pour les gains immobiliers".

2. **Détermination de la fortune dans le temps**

L'impôt complémentaire sur la fortune est perçu sur la fortune nette à la fin de la période fiscale, soit sur la base de l'état et de la valeur de la fortune à la date du 31 décembre ou à la fin de l’assujettissement à l’impôt en Suisse s’il intervient plus tôt. Toutefois, lorsque les exercices comptables ne coïncident pas avec les années civiles, la fortune commerciale déterminante (à l'exception des titres et des immeubles) est celle qui existe à la fin de l'exercice clos durant l'année. Toutefois, les apports à la fortune commerciale par le biais de la fortune privée entre la date de bouclement et le 31 décembre doivent être pris en considération.

Les biens immatériels et la fortune mobilière qui font partie de la fortune commerciale du contribuable sont estimés à la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, à l'exception des papiers-valeurs.

3. **Règles d'évaluation**

3.1. **Immeubles**

Les immeubles commerciaux sont évalués selon les mêmes règles que les immeubles faisant partie de la fortune privée, à savoir à leur estimation fiscale.

3.2. **Autres actifs immobilisés**

Les autres actifs immobilisés sont évalués à la valeur vénale, sous déduction des amortissements justifiés par l'usage commercial.

---

18 Art. 82 al. 2 LI
19 Art. 55 LI
20 Art. 53 al. 1 LI
3.3. **Titres et placements de capitaux**

Les titres et placements de capitaux qui font partie de la fortune commerciale doivent être portés dans l'Etat des titres; ils sont identifiés en cochant la case "Exploitation". Ils sont imposés à leur valeur comptable.

3.4. **Débiteurs**

Un inventaire des débiteurs (clients exclusivement) doit être établi quel que soit le genre d'activité exercée par l'exploitant.

Les variations de l'inventaire des créances envers les clients influencent la détermination du revenu professionnel, excepté lorsque la méthode des encaissement est utilisée (voir Chapitre II, point 2).

Les créances envers d'autres débiteurs que les clients doivent être déclarées dans l'Etat des titres, sous rubrique séparée ou en cochant la case "Exploitation".

3.5. **Marchandises**

L'établissement d'un inventaire des marchandises, matières premières et auxiliaires, produits en cours, semi-finis et finis, est obligatoire pour tous les exploitants.

La valeur déterminante pour l'estimation des stocks est le prix de revient ou le cours du jour à la clôture de l'exercice, s'il lui est inférieur.

Le stock de marchandises est déclaré comme élément de fortune compte tenu de la sous-évaluation effectuée (voir Chapitre II, chiffre 6.1).

Les variations de l'inventaire des marchandises doivent toujours être prises en considération pour la détermination du revenu (voir Chapitre II, point 2).

3.6. **Travaux en cours**

A la fin de l'exercice comptable, il doit être dressé un inventaire des travaux en cours, soit des travaux commencés mais non encore terminés ou facturés, considérant :

- D'une part que la variation des inventaires des travaux en cours influence le résultat d'exploitation, excepté lorsque la méthode des encaissements est utilisée ;

- D'autre part que l'inventaire des travaux en cours constitue un élément de fortune imposable, y compris lorsque la méthode des encaissements est utilisée.

Les contribuables qui exercent une profession libérale et dont l'activité consiste essentiellement en des prestations de services (médecins, avocats, ingénieurs, etc.) peuvent procéder à une estimation de la valeur des travaux en cours lorsque l'établissement d'un inventaire exact se heurterait à des difficultés pratiques difficilement surmontables. L'autorité de taxation admettra que l'évaluation du poste "travaux en cours" soit fixée au huitième du chiffre d'affaires annuel ressortant des livres de l'indépendant après écritures de bouclement sauf travaux en cours.

Conformément aux principes comptables usuels, les dossiers terminés mais non encore facturés font partie de l'inventaire des travaux en cours sauf cas d'abus manifeste comme
la modification injustifiée de la durée s’écoulant entre la fin des travaux et la date de facturation.

3.7. Créanciers

L'inventaire des créanciers (fournisseurs) doit être établi quel que soit le genre d'activité exercée par l'exploitant. Son montant global figure dans l'Etat des dettes.

Les variations de l'inventaire des créanciers influencent toujours la détermination du revenu professionnel (voir Chapitre II, point 2). Cependant, si la méthode prenant en considération les encaissements est utilisée, seule doit être retenue la variation de l'inventaire des fournisseurs de marchandises.

3.8. Autres éléments de l'actif d'exploitation

Les autres éléments de la fortune commerciale sont estimés à la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu.

3.9. Fortune placée dans des sociétés en nom collectif ou en commandite

Elle doit être déclarée conformément aux indications du questionnaire que doit remplir la société (formulaire 0280_F 21 025).

3.10. Fortune placée dans des sociétés simples

La part aux immeubles est indiquée sous code 500 ou 510 de la déclaration d'impôt, les titres sous code 410 et les autres éléments sous code 465. Un état de la fortune et des revenus sera joint à la déclaration.

4. État des dettes

Les personnes exerçant une activité lucrative indépendante doivent indiquer le détail de leurs dettes commerciales sur l'annexe 02 "Dettes, rendements négatifs de placements de capitaux, assurances". Doivent être mentionnés l'identité complète de chaque créancier (nom, prénom, adresse, domicile), le montant de la créance et les intérêts comptabilisés; pour ces derniers, un simple renvoi aux comptes présentés n'est pas admis.

Ne constituent pas des dettes : les cédules hypothécaires en main du propriétaire de l'immeuble, la valeur capitalisée d'une rente viagère (sauf si le débiteur exerce la profession d'assureur) et les cautionnements.
La déclaration et ses annexes sont valables pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct. Les points sur lesquels ces deux impôts présentent des différences sont exposés dans les Instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt. Le lecteur est prié de s'y référer.
APPENDICES

1. **BAREME FORFAITAIRE POUR DETERMINER LA VALEUR DES MARCHANDISES ET PRODUITS PRELEVES DANS L’ENTREPRISE**

a) **Boulangers et pâtissiers**

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Adultes</th>
<th>Enfants</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>Jusqu’à 6 ans</td>
<td>De 7 à 13 ans</td>
</tr>
<tr>
<td>Par an……….</td>
<td>3’000.-</td>
<td>1’500.-</td>
</tr>
<tr>
<td>Par mois…….</td>
<td>250.-</td>
<td>60.-</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Pour les exploitations avec **tea-room**, ces montants seront majorés de 20%.

En outre, le boulanger ou le pâtissier ajoutera 1’500 à 2’200 francs (en moyenne 1’850 francs) par fumeur et par an pour tenir compte des prélèvements de **tabacs manufacturés** (tabacs, cigares et cigarettes).

Si l’exploitant sert aussi des **repas**, il appliquera le barème forfaitaire à l’usage des restaurateurs et des hôteliers (lettre e) ci-dessous).

Si d’**autres denrées alimentaires** sont vendues dans une mesure importante, le boulanger ou le pâtissier appliquera le barème forfaitaire des détaillants en denrées alimentaires (lettre b) ci-après).

b) **Détaillants en denrées alimentaires**

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Adultes</th>
<th>Enfants</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>Jusqu’à 6 ans</td>
<td>De 7 à 13 ans</td>
</tr>
<tr>
<td>Par an……….</td>
<td>5’280.-</td>
<td>2’640.-</td>
</tr>
<tr>
<td>Par mois…….</td>
<td>440.-</td>
<td>220.-</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Un supplément de 1’500 à 2’200 francs (en moyenne 1’850 francs) devra être ajouté par fumeur et par an pour les prélèvements de **tabacs manufacturés**.

---

21 Est déterminant l’âge des enfants au début de chaque exercice; Lorsque la famille compte plus de trois enfants, un abattement peut être opéré sur le montant total des prélèvements pour les enfants; il est de 10% pour 4 enfants, 20% pour 5 enfants et 30% pour 6 enfants ou plus.
En revanche, une déduction (par an) devra être faite pour les détaillants qui ont un **assortiment moins étendu** et qui ne proposent pas les produits repris dans le tableau ci-dessous.

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Adultes</th>
<th>Enfants</th>
<th>Enfants</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>Jusqu'à 6 ans</td>
<td>De 7 à 13 ans</td>
<td>De 14 à 18 ans</td>
</tr>
<tr>
<td>Légumes frais..</td>
<td>300.-</td>
<td>75.-</td>
<td>150.-</td>
</tr>
<tr>
<td>Fruits frais...</td>
<td>300.-</td>
<td>75.-</td>
<td>150.-</td>
</tr>
<tr>
<td>Viande et</td>
<td>500.-</td>
<td>125.-</td>
<td>250.-</td>
</tr>
<tr>
<td>Charcuterie....</td>
<td></td>
<td></td>
<td>375.-</td>
</tr>
</tbody>
</table>

**c) Laitiers**

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Adultes</th>
<th>Enfants</th>
<th>Enfants</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>Jusqu'à 6 ans</td>
<td>De 7 à 13 ans</td>
<td>De 14 à 18 ans</td>
</tr>
<tr>
<td>Par an..........</td>
<td>2'460.-</td>
<td>600.-</td>
<td>1'200.-</td>
</tr>
<tr>
<td>Par mois........</td>
<td>205.-</td>
<td>50.-</td>
<td>100.-</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Un supplément (par an) sera dû lorsque le laitier propose un **assortiment plus étendu** :

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Adultes</th>
<th>Enfants</th>
<th>Enfants</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>Jusqu'à 6 ans</td>
<td>De 7 à 13 ans</td>
<td>De 14 à 18 ans</td>
</tr>
<tr>
<td>Légumes frais..</td>
<td>300.-</td>
<td>75.-</td>
<td>150.-</td>
</tr>
<tr>
<td>Fruits frais...</td>
<td>300.-</td>
<td>75.-</td>
<td>150.-</td>
</tr>
<tr>
<td>Charcuterie....</td>
<td>200.-</td>
<td>50.-</td>
<td>100.-</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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

Pour les fromagers et laitiers **sans magasin de vente**, on prendra ordinairement les deux tiers des forfaits indiqués.

---

24 Est déterminant l’âge des enfants au début de chaque exercice; Lorsque la famille compte plus de trois enfants, un abattement peut être opéré sur le montant total des prélèvements pour les enfants; il est de 10% pour 4 enfants, 20% pour 5 enfants et 30% pour 6 enfants ou plus.
d) **Bouchers**

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Adultes</th>
<th>Enfants</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>Jusqu'à 6 ans</td>
<td>De 7 à 13 ans</td>
</tr>
<tr>
<td>Par an.</td>
<td>2'760.-</td>
<td>660.-</td>
</tr>
<tr>
<td>Par mois.</td>
<td>230.-</td>
<td>55.-</td>
</tr>
</tbody>
</table>

e) **Restaurateurs et hôteliers**

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Adultes</th>
<th>Enfants</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>Jusqu'à 6 ans</td>
<td>De 7 à 13 ans</td>
</tr>
<tr>
<td>Par an.</td>
<td>6'480.-</td>
<td>1'620.-</td>
</tr>
<tr>
<td>Par mois.</td>
<td>540.-</td>
<td>135.-</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Ces montants 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 (voir en particulier le chiffre 2 ci-dessous).

Le prélèvement de tabacs n’est pas compris dans ces montants; le restaurateur ou l’hôtelier devra par conséquent ajouter 1'500 à 2'200 francs (en moyenne 1'850 francs) par an et par fumeur.

2. **BAREME FORFAITAIRE POUR DETERMINER LA PART PRIVEE AUX FRAIS D’ELECTRICITE, DE CHAUFFAGE, DE TELEPHONE, DE TELEVISION, ETC.**

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Ménage avec 1 adulte</th>
<th>Supplément par adulte en plus</th>
<th>Supplément par enfant</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Par an.</td>
<td>3'540.-</td>
<td>900.-</td>
<td>600.-</td>
</tr>
<tr>
<td>Par mois.</td>
<td>295.-</td>
<td>75.-</td>
<td>50.-</td>
</tr>
</tbody>
</table>

---

25 Est déterminant l’âge des enfants au début de chaque exercice; Lorsque la famille compte plus de trois enfants, un abattement peut être opéré sur le montant total des prélèvements pour les enfants; il est de 10% pour 4 enfants, 20% pour 5 enfants et 30% pour 6 enfants ou plus.
3. **Amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Bâtiments d'habitation (immeubles de placement) et commerciaux urbains</th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>- sur le bâtiment uniquement&lt;sup&gt;1&lt;/sup&gt;</td>
<td>2%</td>
</tr>
<tr>
<td>- sur le bâtiment et le terrain ensemble&lt;sup&gt;2&lt;/sup&gt;</td>
<td>1.5%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Bâtiments commerciaux non urbains</th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>- sur le bâtiment uniquement&lt;sup&gt;1&lt;/sup&gt;</td>
<td>4%</td>
</tr>
<tr>
<td>- sur le bâtiment et le terrain ensemble&lt;sup&gt;2&lt;/sup&gt;</td>
<td>3%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Hôtels et restaurants</th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>- sur le bâtiment uniquement&lt;sup&gt;1&lt;/sup&gt;</td>
<td>6%</td>
</tr>
<tr>
<td>- sur le bâtiment et le terrain ensemble&lt;sup&gt;2&lt;/sup&gt;</td>
<td>4%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Fabriques, entrepôts et immeubles artisanaux (en particulier ateliers et silos à caractère immobilier)</th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>- sur le bâtiment uniquement&lt;sup&gt;1&lt;/sup&gt;</td>
<td>8%</td>
</tr>
<tr>
<td>- sur le bâtiment et le terrain ensemble&lt;sup&gt;2&lt;/sup&gt;</td>
<td>7%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Entrepôts à hauts rayonnages et installations semblables.</th>
<th>15%</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Constructions mobilières sur fonds d'autrui...</td>
<td>20%</td>
</tr>
<tr>
<td>Voies ferrées industrielles...</td>
<td>20%</td>
</tr>
<tr>
<td>Conduites d'eau industrielles...</td>
<td>20%</td>
</tr>
<tr>
<td>Réservoirs (y compris wagons-citernes), conteneurs...</td>
<td>20%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Mobilier commercial, installations d'ateliers et d'entrepôts ayant un caractère mobilier...</th>
<th>25%</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Moyens de transport sans moteur de tout genre, en particulier remorques...</td>
<td>30%</td>
</tr>
<tr>
<td>Appareils et machines destinés à la production...</td>
<td>30%</td>
</tr>
<tr>
<td>Véhicules à moteur de tout genre...</td>
<td>40%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Machines utilisées principalement pour le travail par équipes ou employées dans des conditions spéciales, telles que machines lourdes servant à travailler la pierre, machines de chantier...</th>
<th>40%</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Machines qui sont exposées à un haut degré, à des actions chimiques nuisibles...</td>
<td>40%</td>
</tr>
<tr>
<td>Machines de bureau...</td>
<td>40%</td>
</tr>
<tr>
<td>Ordinateurs (appareils et logiciels)...</td>
<td>40%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Valeurs immatérielles servant à l'activité à but lucratif, par exemple brevets, raisons sociales, droits d'édition, concessions, licences et autres droits de jouissance, goodwill...</th>
<th>40%</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Systèmès à commande automatique...</td>
<td>40%</td>
</tr>
<tr>
<td>Installations de sécurité, appareils électroniques de mesure et de contrôle...</td>
<td>40%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Outillage, ustensiles d'artisans, outillage pour machines, instruments, récipients, échafaudages, palettes (ou plateaux), etc...</th>
<th>45%</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Vaisselle et linge d'hôtel et de restaurant...</td>
<td>45%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

---

1 Le taux le plus élevé pour le bâtiment uniquement ne peut être appliqué que si la valeur comptable résiduelle ou le coût de construction des bâtiments figure séparément à l'actif du bilan.

2 On appliquera ce taux lorsque bâtiment et bien-fonds figurent ensemble au bilan sous une seule et même rubrique. Dans ce cas, l'amortissement n'est admis que jusqu'à la valeur actuelle du terrain.