

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES
ET DES
ACCISES

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. No 1023 du 9 avril 1985

L.I.R. No 1023

Objet: Détermination et imposition du bénéfice forestier.

S o m m a i r e :

1. Définition de l'exploitation forestière
2. Exercice forestier
3. Applicabilité des dispositions concernant le bénéfice commercial et des dispositions concernant les exploitations agricoles
4. Particularités concernant les modes de détermination du bénéfice
5. Recettes d'exploitation
6. Taxe sur la valeur ajoutée
7. Dépenses d'exploitation
8. Frais de boisement et de reboisement
9. Valeur comptable du bois sur pied
10. Prix d'acquisition minimum des terrains forestiers
11. Procédés de prise en considération de la valeur comptable lors d'une réalisation de matériel ligneux
12. Revenu forestier extraordinaire
13. Produit moyen annuel de la croissance naturelle
14. Revenu forestier réalisé par suite de cas de force majeure
15. Cession d'une exploitation forestière non mise en coupes réglées
16. Cession d'une exploitation forestière mise en coupes réglées
17. Réévaluation de la valeur comptable.

1. Définition de l'exploitation forestière

Selon l'article 61, No 1, 2^e phrase L.I.R. l'exploitation forestière est constituée par la seule possession de terrains forestiers.

Il se peut que des terrains forestiers fassent partie d'une exploitation agricole. La détermination du bénéfice produit par les terrains forestiers se fait dans ce cas de la même façon que s'il s'agissait d'une exploitation purement forestière.

2. Exercice forestier

Selon l'article 65 alinéa 2 L.I.R. l'exercice d'une exploitation forestière va du 1^{er} octobre au 30 septembre.

L'exploitation forestière visée par l'art. 65 L.I.R. est une exploitation traitée comme exploitation forestière en matière d'évaluation des biens et valeurs. En ce qui concerne les terrains forestiers inclus dans une exploitation agricole au sens de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs, le bénéfice produit par ces terrains est fixé conjointement avec les autres bénéfices de l'exploitation agricole par rapport à l'exercice agricole allant du 1^{er} janvier au 31 décembre.

3. Applicabilité des dispositions concernant le bénéfice commercial et des dispositions concernant les exploitations agricoles

Suivant l'article 64 L.I.R., les dispositions des articles 16 à 60 L.I.R. concernant le bénéfice commercial sont applicables au bénéfice agricole et forestier, pour autant qu'il n'en est pas autrement disposé. Les dispositions particulières concernant le bénéfice agricole et forestier sont contenues dans les articles 61 à 90 L.I.R. parmi lesquels les articles 74 à 80 concernent uniquement le bénéfice forestier. Dans l'exposé qui suivra, les dispositions concernant le bénéfice commercial seront supposées connues et il ne sera traité, en règle générale, que des dispositions spéciales concernant le bénéfice forestier qui sont contenues dans les articles 61 à 90 L.I.R.

4. Particularités concernant les modes de détermination du bénéfice

En principe le bénéfice forestier est constitué, selon l'article 18, alinéa 1^{er} L.I.R., par la différence entre l'actif net investi à la fin et l'actif net investi au début de l'exercice, augmentée des prélèvements personnels effectués pendant l'exercice et diminuée des suppléments d'apport effectués pendant l'exercice.

Lorsqu'on suppose que l'exploitant forestier ne tient pas de caisses et de comptes distincts pour l'exploitation et pour les affaires privées, mais considère tous ses fonds liquides comme fonds privés, ce qui constitue d'ailleurs la pratique courante, on peut exprimer le mode de détermination du bénéfice forestier de la façon simplifiée suivante :

Le bénéfice forestier est égal à l'excédent, au cours de l'exercice, des recettes d'exploitation sur les dépenses d'exploitation augmenté de l'accroissement d'actif net (ou diminué de la réduction d'actif net) tel qu'il résulte du bilan et diminué de la "déduction au titre de la valeur comptable du matériel ligneux réalisé".

Le bilan forestier, dans le sens de l'alinéa qui précède, ne comprend pas de poste représentatif du matériel ligneux sur pied parce que les variations de valeur du matériel ligneux sont prises en considération de façon particulière comme "déductions au titre de la valeur comptable du matériel ligneux réalisé", soit par application des articles 74, al. 3 et 76 L.I.R., soit par application de l'article 3 du règlement grand-ducal du 19 décembre 1969 portant exécution de l'article 77, dernier alinéa L.I.R. Il est renvoyé au No 11 ci-dessous pour la détermination de la "déduction au titre de la valeur comptable du matériel ligneux réalisé". Le bilan ne fait pas non plus état du sol (article 66, al. 2 L.I.R.).

Lorsque l'exploitant détermine le bénéfice suivant le mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses d'exploitation visé à l'article 18, al. 3 L.I.R., le bénéfice forestier s'exprime de façon plus simple encore comme excédent des recettes d'exploitation sur les dépenses d'exploitation diminué des amortissements et de la "déduction au titre de la valeur comptable du matériel ligneux réalisé".

5. Recettes d'exploitation

Les recettes d'exploitation sont, comme dans une exploitation commerciale, toutes les recettes en rapport avec l'exploitation y compris les recettes résultant de l'aliénation de terrains forestiers. Dans le cas de la réalisation d'un terrain forestier la part du prix de vente relative au sol ne compte cependant pas comme recette d'exploitation, mais elle est à considérer pour le calcul d'une éventuelle plus-value au sens des articles 99bis à quater.

La définition de la recette d'exploitation est la même que celle indiquée à l'alinéa précédent, lorsque l'exploitant détermine le bénéfice selon un procédé simplifié, sauf que, de même que dans le mode visé à l'art. 18 al. 3 L.I.R., les entrées de fonds à titre d'emprunts ou de remboursement de prêts ne sont pas à prendre en considération.

Les subventions constituent en principe des recettes d'exploitation. Les subventions destinées à l'acquisition d'immobilisations sont à retrancher du prix d'acquisition ou de constitution des immobilisations.

6. Taxe sur la valeur ajoutée

En principe les exploitants forestiers sont soumis, en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, à l'imposition forfaitaire (article 58 L. T.V.A.).

Le régime forfaitaire de la taxe sur la valeur ajoutée est basé sur la présomption légale que la taxe en amont sur les livraisons et prestations de services reçues par l'exploitant agricole ou forestier pendant l'exercice considéré est égale à la taxe en aval que l'exploitant devrait, au titre du même exercice, payer au fisc à défaut de taxe en amont déductible.

L'exploitant agricole ou forestier soumis au régime du forfait ne paie donc pas de taxe à l'administration de l'enregistrement, puisque la taxe en aval et la taxe en amont présumée par la loi se soldent exactement. Au cours d'un exercice déterminé cependant il arrive nécessairement que la taxe en amont effectivement indiquée sur les factures reçues

par l'exploitant diffère de la taxe en aval sur les livraisons et prestations de l'exploitant. Il en résultera automatiquement un bénéfice ou une perte selon le cas.

Pour la détermination du bénéfice on considérera en effet la taxe en aval comme recette d'exploitation et la taxe en amont effective comme dépense d'exploitation.

En régime forfaitaire, le taux de la taxe sur la valeur ajoutée à facturer par l'exploitant forestier du fait de la livraison de bois est de 3 % du prix hors taxe. Lorsque l'exploitant forestier ne facture pas séparément la taxe sur la valeur ajoutée, celle-ci est de 2,913 % de la recette brute.

En vertu de l'article 60 L. T.V.A. le producteur forestier a la faculté de renoncer sous certaines conditions à l'imposition forfaitaire prévue à l'art. 58 L. T.V.A. et de soumettre les opérations effectuées dans le cadre de son exploitation forestière au régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée.

En régime normal le taux de la taxe sur la valeur ajoutée à facturer par l'exploitant forestier du fait de la livraison de bois est de 6 % du prix hors taxe. Le fonctionnement du compte T.V.A. en régime normal n'appelle pas de commentaire à cet endroit. Rappelons seulement qu'en principe les opérations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée n'affectent pas le résultat.

Lorsque le contribuable détermine le bénéfice imposable par comparaison des recettes et des dépenses d'exploitation, les règles suivantes sont à observer.

Les recettes d'exploitation sont à prendre en considération avec le montant brut, c'est-à-dire taxe incluse. Les dépenses d'exploitation sont également à aligner avec le montant brut, y compris la taxe.

Le montant de T.V.A. versé à l'administration de l'enregistrement constitue également une dépense d'exploitation.

7. Dépenses d'exploitation

Hormis les règles spéciales dont il sera question ci-dessous les principes généraux régissant les dépenses d'exploitation sont applicables comme en matière de bénéfice commercial.

Dans le mode normal de détermination du bénéfice toutes les dépenses provoquées exclusivement par l'exploitation sont des dépenses d'exploitation.

Les décaissements en rapport avec la taxe sur la valeur ajoutée sont des dépenses d'exploitation dans ce sens.

Dans un mode de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses les règles générales valent de même, sous réserve évidemment des règles particulières. Notamment les sorties de fonds en rapport avec un prêt ou un remboursement d'emprunt et les dépenses pour l'acquisition d'immobilisations ne sont pas à compter comme dépenses d'exploitation de l'exercice en cours, sauf pour autant qu'il est tenu compte des immobilisations dans le bilan restreint dont question sub 4 ci-dessus. Il va sans dire que les intérêts qui sont en relation économique avec les prêts ou emprunts visés ci-dessus constituent des dépenses d'exploitation.

Les règles spéciales concernant le bénéfice agricole et forestier sont applicables de la même façon, quel que soit le mode de détermination du bénéfice.

Ces règles spéciales sont les suivantes :

a) Les dépenses en rapport avec le sol ne sont pas déductibles.

(Il en est de même, en cas d'acquisition d'un terrain forestier, de la part du prix d'acquisition relative au matériel ligneux, mais il s'agit dans ce cas de la règle ordinaire qu'une dépense constituant un investissement, n'est pas déductible comme dépense courante. Le prix d'acquisition du matériel ligneux est en principe déductible du produit de réalisation ultérieure du matériel ligneux).

b) Les frais de coupe et les frais connexes peuvent être fixés forfaitairement à 35 pour cent du produit brut de réalisation en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 19 décembre 1969 portant exécution de l'article 77, dernier alinéa L.I.R. sous les conditions suivantes :

1. Il doit s'agir d'une exploitation non mise en coupes réglées.

2. L'exploitant ne doit pas être obligé à la tenue d'une comptabilité régulière et ne doit en fait pas tenir de comptabilité pareille.

Le produit brut s'entend du prix global de réalisation du matériel ligneux, abstraction faite de la taxe sur la valeur ajoutée. Tel est le cas indépendamment du régime de taxe sur la valeur ajoutée choisi par l'exploitant, régime normal ou régime forfaitaire.

Le forfait de 35 pour cent couvre les frais de coupe et les frais connexes.

Sont à considérer comme frais de coupe et frais connexes :

les frais de coupe proprement dits,

les frais de conditionnement (notamment débitage, décorticage),

les frais de transport,

les frais de vente.

Dans le régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe facturée par l'exploitant forestier à ses clients et qu'il doit à l'administration de l'enregistrement après compensation éventuelle avec les taxes en amont, n'est pas couverte par le forfait pour frais de coupe et frais connexes. (Dans le régime forfaitaire de T.V.A. l'exploitant n'a pas de taxe à payer parce que la taxe versée par le client à l'exploitant est compensée avec la taxe forfaitaire en amont qui est réputée fixée exactement au montant de la taxe versée par le client).

c) Les frais de boisement et de reboisement suivent un régime spécial établi par l'article 75 L.I.R. Il est rappelé que ce régime spécial vaut indépendamment du mode de détermination du bénéfice. Le régime sera exposé sub 8 ci-dessous.

8. Frais de boisement et de reboisement

Les frais de boisement et de reboisement comprennent les frais préparatoires de nettoyage du sol, les frais de plantation ou de replantation proprement dits et les frais ultérieurs de culture.

En ce qui concerne les essences feuillues, tous ces frais sont déductibles comme dépenses courantes au titre de l'exercice en cours.

En ce qui concerne les essences résineuses, les frais préparatoires de nettoyage et les frais ultérieurs de culture sont de même déductibles au titre de l'exercice en cours.

Les frais de plantation ou de replantation proprement dits des essences résineuses ne sont par contre pas déductibles comme dépenses courantes mais sont considérés comme investissements. Les frais de plantation et de replantation sont constitués par le coût des plants et le prix de la main-d'oeuvre utilisée pour la plantation.

Les frais de plantation ou de replantation de résineux non déductibles constituent la valeur comptable de la plantation ou bien s'ajoutent à la valeur comptable existante si le terrain porte déjà des peuplements acquis à titre onéreux.

Les frais de nettoyage de haies à écorces, spécialement acquises pour la conversion en futaies ne sont pas des frais de boisement, mais des investissements relatifs au sol et ne sont comme tels pas déductibles comme dépenses courantes.

9. Valeur comptable du bois sur pied

La valeur comptable se détermine par rapport à la surface considérée comme bien distinct (art. 74 et 76 L.I.R.).

Dans les exploitations mises en coupes réglées tout le bois sur pied intégré dans le plan d'exploitation constitue un seul bien distinct (art. 74 L.I.R.).

La loi ne fixe pas de règles en ce qui concerne les exploitations non mises en coupes réglées. Les principes généraux, valables en matière de bénéfice commercial pour déterminer quand une chose forme un seul ou plusieurs biens comptables, sont donc applicables pour savoir si le bois sur pied d'une exploitation pareille forme un seul ou plusieurs biens comptables.

D'après ces règles, toute superficie continue acquise séparément constitue un bien distinct. Deux surfaces séparées acquises en bloc sont à considérer comme deux biens distincts, le prix d'acquisition global se répartissant proportionnellement aux valeurs respectives. Une superficie continue acquise successivement par parcelles peut être

considérée comme constituée par autant de biens économiques qu'il y a d'acquisitions successives, mais peut aussi être considérée, au gré de l'exploitant, comme un seul bien.

La valeur comptable du bois sur pied d'une surface considérée comme bien distinct est constituée par la part du prix d'acquisition relative au matériel ligneux, et, en cas de plantation par l'exploitant, par les frais de plantation non déduits comme dépenses courantes. En cas d'allocation de subventions pour la plantation ou la replantation de résineux, ces subventions diminuent la dépense à prendre en considération pour établir la valeur comptable. La valeur comptable se réduit à concurrence des parties déduites lors d'une réalisation d'une part du terrain ou lors d'une déduction pour dépréciation par application de l'article 76 L.I.R. La valeur comptable ne se réduit par contre pas du fait d'une déduction forfaitaire pour la valeur comptable, faite par application de l'article 3 du règlement grand-ducal du 19 décembre 1969 portant exécution de l'article 77, dernier alinéa L.I.R., sauf en cas d'abus. Un abus n'est à admettre qu'au cas où l'exploitant aliène le terrain forestier peu de temps après avoir profité de déductions forfaitaires très importantes.

Comme le matériel ligneux ne fait généralement pas l'objet d'un poste de bilan, l'existence et le montant de la valeur comptable doivent être prouvés par d'autres moyens que l'inscription au bilan. La prise en considération de la valeur comptable ne présuppose d'autre part pas l'existence d'une comptabilité régulière. La valeur comptable à déduire lors d'une vente d'un terrain forestier peut ressortir de l'acte d'achat du terrain. Au cas toutefois où l'exploitant veut faire ultérieurement état de la valeur comptable résultant de frais de plantation ou de replantation constituant des investissements il faut, pour que ces frais puissent être pris en considération à l'avenir comme élément de la valeur comptable, que l'exploitant en fasse communication au service d'assiette compétent pour l'imposition avec pièces à l'appui et indication de la désignation cadastrale de la surface considérée comme bien distinct sur laquelle la plantation a été faite. La communication doit être faite immédiatement après la plantation.

Le service d'assiette tiendra note des frais de plantation ou de replantation sur un relevé particulier concernant la surface distincte en cause. En cas de déduction d'une partie de la valeur comptable lors d'une

réalisation d'une partie du terrain ou de déduction par application de l'article 76 L.I.R., la déduction sera décomptée sur le relevé particulier.

Il est bien entendu qu'il n'est pas question d'établir d'office un relevé pareil par chaque surface boisée. Le relevé ne sera établi que lorsque l'exploitant fait état, pour une surface déterminée considérée comme bien distinct, de frais de plantation ou de replantation à incorporer à la valeur comptable ou lorsqu'il demande une déduction selon l'article 76 L.I.R. du chef d'une valeur comptable autrement établie. Le relevé une fois établi sera conservé au dossier fiscal de l'intéressé tant qu'il sera propriétaire de la surface.

La valeur comptable peut faire l'objet, le cas échéant, d'une réévaluation. Il est renvoyé pour le problème de la réévaluation au No 17 ci-dessous.

10. Prix d'acquisition minimum des terrains forestiers

En ce qui concerne les terrains boisés acquis avant le 1er janvier 1919 par l'exploitant lui-même ou par la personne dont il a acquis le terrain à titre gratuit, le prix d'acquisition du matériel ligneux à prendre en considération comme valeur comptable ne pourra pas être inférieur à la valeur estimée de réalisation à cette date (art. 182, al. 2, L.I.R.).

Cette disposition sera appliquée, lors de la cession d'une partie d'un terrain forestier, à la partie cédée. En cas de déduction pour dépréciation en vertu de l'article 76 L.I.R., la disposition sera appliquée à l'ensemble de la surface formant un bien distinct sur laquelle la réalisation a eu lieu.

La valeur estimée de réalisation au 1er janvier 1919 devra être fixée par un expert forestier si l'exploitant n'accepte pas la valeur forfaitaire à fixer par application du règlement grand-ducal du 19 décembre 1969, portant exécution de l'article 182, dernier alinéa L.I.R.

Le prix d'acquisition minimum est susceptible de réévaluation, au même titre qu'un prix effectif d'acquisition. Il est renvoyé à ce sujet au No 17 ci-dessous concernant la réévaluation.

11. Procédés de prise en considération de la valeur comptable lors d'une réalisation de matériel ligneux.

a) Réalisation d'un terrain forestier.

Lors de la réalisation d'un terrain forestier la valeur comptable du matériel ligneux sur pied réalisé avec le terrain vient en déduction en vue du calcul du bénéfice agricole et forestier.

Lorsque la réalisation ne porte que sur une partie d'une surface considérée comme bien distinct, la valeur comptable relative à la partie aliénée est à déterminer proportionnellement à la valeur réelle du bois sur pied de la partie aliénée par rapport à la valeur réelle de l'ensemble du bois sur pied (art. 74, al. 3 L.I.R.).

Exemple

Valeur comptable	500.000 fr.
Valeur d'exploitation	1.500.000 fr.
Valeur d'exploitation de la partie aliénée	300.000 fr.
Valeur comptable de la partie aliénée	$500.000 \times \frac{300.000}{1.500.000} = 100.000 \text{ fr.}$

Lorsque la valeur minimum est fixée en vertu de l'article 182, al. 2 L.I.R., cette valeur est fixée directement et uniquement pour la partie aliénée.

Les mêmes principes valent à l'égard tant d'une exploitation non mise en coupes réglées que d'une exploitation mise en coupes réglées.

Le contribuable peut évidemment demander lorsqu'il s'agit d'une exploitation non mise en coupes réglées la déduction forfaitaire de 20 pour cent du produit brut de réalisation du matériel ligneux diminué des frais de coupe et des frais connexes; déduction prévue à l'article 3 du règlement grand-ducal du 19 décembre 1969 portant exécution de l'article 77, dernier alinéa L.I.R. En règle générale il n'a cependant pas d'intérêt à le faire.

L'article 3 du règlement grand-ducal du 19 décembre 1969 portant exécution de l'article 77, dernier alinéa L.I.R. comporte une dérogation aux principes généraux qui viennent d'être exposés.

En cas de réalisation d'une partie de la superficie continue sur laquelle il a été fait application antérieurement de la déduction forfaitaire prévue à l'article 3 du règlement grand-ducal du 19 décembre 1969 portant exécution de l'article 77, dernier alinéa L.I.R., il ne peut pas être fait de déduction supérieure au forfait de 20 pour cent du produit net de réalisation prévu par cet article 3, lorsque cette partie aliénée porte, dans une proportion supérieure au tiers, des peuplements d'un âge supérieur à 80 ans ou 40 ans; suivant qu'il s'agit d'essences feuillues ou d'essences résineuses. Cette réalisation est en effet assimilée, par le prédit article 3, à une vente sur pied (voir litt. b ci-dessous).

En ce qui concerne la partie restante du terrain la valeur comptable restante ne se détermine pas par défalcation du forfait de 20 pour cent déduit au titre de la valeur comptable relative à la partie aliénée, mais par application du principe général exposé ci-dessus suivant lequel la valeur comptable d'une partie se détermine proportionnellement à la valeur réelle de la partie envisagée par rapport à la valeur réelle de l'ensemble.

b) Réalisation de matériel ligneux par coupe ou vente sur pied

aa) Procédé forfaitaire

Le procédé est applicable uniquement aux exploitations non mises en coupes réglées.

En vertu de l'article 3 du règlement grand-ducal du 19 décembre 1969 portant exécution de l'article 77, dernier alinéa L.I.R. l'exploitant peut déduire, au lieu de la valeur comptable, un forfait de 20 pour cent du produit brut de la réalisation de matériel ligneux diminué des frais de coupe et des frais connexes. Le produit brut, les frais de coupe et les frais connexes sont spécifiés sub 7, litt. b ci-dessus. (Il est rappelé notamment que le produit brut de réalisation ne comprend pas la taxe sur la valeur ajoutée). Lorsque les frais de coupe et les frais connexes sont fixés forfaitairement, le produit net est égal au produit brut moins le forfait.

Une déduction forfaitaire n'est cependant pas permise dans les deux cas suivants (où toute autre déduction de valeur comptable est, d'ailleurs exclue),

- 1) l'exploitant demande l'application du taux réduit pour revenus forestiers réalisés par suite de cas de force majeure,
- 2) la réalisation a porté sur des peuplements de feuillus plantés par l'exploitant lui-même après le 30 juin 1968. La déduction du forfait n'est pas exclue pour les plantations de feuillus entreprises après le 30 juin 1968, mais acquises par l'exploitant à titre onéreux après la plantation.

Une déduction antérieure selon l'article 76 L.I.R. sur la superficie considérée n'empêche pas l'application du forfait.

La déduction forfaitaire ne dépend pas de l'ampleur de la réalisation comme tel est le cas pour la déduction en vertu de l'article 76 L.I.R. (art. 3, 1er al. 2e phrase du règlement ci-dessus cité).

La déduction forfaitaire est applicable aussi lorsque l'exploitant dispose d'une comptabilité régulière ou est obligé à la tenue d'une comptabilité pareille.

Lorsque la déduction forfaitaire a été faite par rapport à une réalisation de matériel ligneux, cette déduction a certaines conséquences restrictives quant à la déduction ultérieure de la valeur comptable effective (ou fixée suivant l'article 182 L.I.R.) à l'endroit des réalisations ultérieures entreprises sur l'ensemble de la superficie continue sur laquelle la réalisation a été pratiquée. Ces restrictions sont les suivantes :

- 1) Aucune déduction pour dépréciation en vertu de l'article 76 L.I.R. ne sera permise à l'avenir.

- 2) En cas de vente ultérieure d'une partie de la superficie portant dans une proportion de plus d'un tiers des peuplements d'un âge supérieur à quatre-vingts ans ou à quarante ans suivant qu'il s'agit d'essences feuillues ou d'essences résineuses, la déduction de la valeur comptable relative à cette partie n'est pas permise. L'exploitant peut déduire uniquement le forfait de 20 pour cent du produit brut de réalisation diminué des frais de vente.

La valeur comptable effective (ou fixée suivant l'article 182 L.I.R.) reste déductible en cas de réalisation de la superficie entière ou de toute partie autre que celle définie sub 2) ci-dessus.

Les conséquences restrictives ne concernent évidemment que la superficie continue sur laquelle la déduction forfaitaire a été pratiquée. Aucune restriction n'existe pour des superficies séparées de celle sur laquelle la déduction du forfait a eu lieu.

bb) Procédé de la déduction pour dépréciation.

Suivant l'article 76 L.I.R. le contribuable peut faire une déduction de valeur comptable pour dépréciation du matériel ligneux, lorsque les coupes ou ventes sur pied survenues pendant l'exercice considéré affectent, au vu d'un certificat de l'administration des Eaux et Forêts, plus de vingt-cinq pour cent du matériel ligneux d'une surface considérée comme bien distinct. La déduction est exclue lorsque l'exploitant a antérieurement pratiqué la déduction forfaitaire sur la surface continue sur laquelle la réalisation a lieu. La déduction n'est pas exclue par le fait de l'application du mode de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses.

Exemple

Prix d'acquisition d'une surface continue de 2 ha en 1973 (part du bois sur pied)	1.000.000 fr.
Valeur d'exploitation en 1985 du bois sur pied	1.600.000 fr.
Produit net d'une première coupe en décembre 1985	700.000 fr.
Valeur d'exploitation après la coupe	900.000 fr.

La réalisation ayant porté sur plus de vingt-cinq pour cent du matériel ligneux une déduction pour dépréciation est permise.

La déduction est calculée comme suit :

Valeur comptable	1.000.000 fr.
Valeur d'exploitation restante	<u>900.000 fr.</u>
Déduction pour dépréciation	100.000 fr.

La somme de 100.000 fr. vient en déduction du bénéfice agricole et forestier.

Il est renvoyé au No 9 ci-dessus pour ce qui est de l'inscription à faire sur le relevé spécial concernant la surface continue sur laquelle la coupe a été faite.

En général le procédé de la déduction pour dépréciation n'est intéressant qu'à l'endroit de superficies acquises à titre onéreux et que l'exploitant a l'intention de réaliser dans un délai assez court après l'acquisition.

Le procédé des déductions pour dépréciation est pratiquement exclu à l'endroit des exploitations mises en coupes réglées parce que les réalisations au cours d'un exercice ne peuvent normalement pas atteindre le volume de vingt-cinq pour cent du matériel ligneux de l'exploitation entière.

12. Revenu forestier extraordinaire

a) Exploitations non mises en coupes réglées

Sur demande du contribuable le revenu forestier extraordinaire bénéficie sous réserve de l'article 131, al. 3 L.I.R., d'un taux réduit. Le taux réduit est égal à la moitié du taux global correspondant au revenu imposable ajusté (art. 131 al. 1 litt. c et art. 132 al. 2 No 3 L.I.R.). Le taux réduit ne peut être inférieur à 15 % pour les contribuables non résidents.

Le revenu forestier extraordinaire est déterminé de la façon suivante.

Tous les produits nets de réalisation de matériel ligneux, c'est-à-dire les produits bruts moins les frais de coupe et les frais connexes de l'exercice sont pris en bloc y compris la part relative au matériel ligneux du prix réalisé par la vente de terrains, sauf les produits qui sont pris en considération pour la fixation du revenu forestier réalisé par suite de cas de force majeure dont il est traité sub 14 ci-dessous.

La somme des produits nets de réalisation au sens de l'alinéa qui précède diminuée du produit moyen annuel de la croissance naturelle, tel qu'il est défini au No 13 ci-dessous, constitue le produit net de réalisation extraordinaire.

Le revenu forestier extraordinaire est égal au produit net de réalisation extraordinaire diminué des déductions faites au titre de la valeur comptable selon le No 11 ci-dessus.

Dans les exemples suivants il est fait abstraction de l'abattement agricole prévu à l'article 128 L.I.R.

Exemple 1 (Exploitant disposant d'une comptabilité régulière)

Le bénéfice agricole et forestier a été établi comme suit :

Produit brut de coupes	250.000 fr.
Taxe sur la valeur ajoutée encaissée	6.900 fr.
Autres recettes forestières	<u>5.000 fr.</u>
Recettes	261.900 fr.

Frais de coupe et frais connexes suivant

factures (nettes) 70.000

Taxes sur la valeur ajoutée facturées

à l'exploitant 7.500

Autres frais 5.500

Dépenses d'exploitation 83.000 fr.

178.900 fr.

Déduction au titre de la valeur comptable

forfait de 20 % de (250.000 - 70.000) = 36.000 fr.

Bénéfice agricole et forestier 142.900 fr.

Le revenu forestier extraordinaire s'établit comme suit:

Produit brut de réalisation 250.000 fr.

Frais de coupe et frais connexes 70.000 fr.

Produit net de réalisation 180.000 fr.

Produit moyen annuel de la croissance naturelle 20.000 fr.

Produit net de réalisation extraordinaire 160.000 fr.

Déduction au titre de la valeur comptable 36.000 fr.

Revenu forestier extraordinaire 124.000 fr.

Le bénéfice forestier ordinaire de 142.900 - 124.000 = 18.900 fr.
est imposé ensemble avec les autres revenus ordinaires au taux normal.

Exemple 2 (Contribuable ne disposant pas d'une comptabilité régulière)

Le bénéfice agricole et forestier est fixé comme suit par estimation.

Produit brut de réalisations (abstraction faite de la taxe sur la valeur ajoutée)		120.000 fr.
Forfait pour frais de coupe et frais connexes	42.000 fr.	
Autres frais notamment impôt foncier et assurance-incendie	<u>8.000 fr.</u>	<u>50.000 fr.</u>
		70.000 fr.
Déduction au titre de la valeur comptable du forfait de 20 pour cent de (120.000 - 42.000)=		<u>15.600 fr.</u>
Bénéfice agricole et forestier		54.400 fr.

(En ce qui concerne les "Autres frais" déductibles en plus du forfait, il est fait abstraction dans le cadre de l'estimation du bénéfice, de la taxe sur la valeur ajoutée (en amont), facturée à l'exploitant, parce qu'il est également fait abstraction de la taxe sur la valeur ajoutée facturée par l'exploitant à ses clients.)

Le revenu forestier extraordinaire s'établit comme suit:

Produit brut de réalisation	120.000 fr.
Frais de coupe et frais connexes	<u>42.000 fr.</u>
Produit net de réalisation	78.000 fr.
Produit moyen annuel de la croissance naturelle	<u>6.000 fr.</u>
Produit net de réalisation extraordinaire	72.000 fr.
Déduction au titre de la valeur comptable	<u>15.600 fr.</u>
Revenu forestier extraordinaire	56.400 fr.
Bénéfice agricole et forestier	54.400 fr.
Revenu forestier extraordinaire	<u>56.400 fr.</u>
Bénéfice agricole et forestier ordinaire (perte)	- 2.000 fr.

La perte de 2.000 fr. doit être retranchée du revenu forestier extraordinaire, avant l'imposition de ce dernier.

b) Exploitations mises en coupes réglées.

En ce qui concerne les exploitations mises en coupes réglées le revenu forestier extraordinaire ne bénéficie du taux d'imposition réduit que si les coupes sont dictées par des motifs économiques. On considérera

qu'une réalisation est motivée par des raisons économiques, notamment lorsqu'elle est entreprise en vue de mobiliser des fonds destinés à des investissements dans une entreprise ou une exploitation de l'exploitant forestier ou bien pour faire face à des dépenses privées inévitables, notamment les dépenses extraordinaires pour l'entretien et l'établissement des enfants de l'exploitant, pour le paiement d'impôts et de droits extraordinaires, pour le paiement d'une soulte lors d'un partage, pour compenser des pertes subies dans le domaine privé ou dans une autre entreprise ou exploitation.

13. Produit moyen annuel de la croissance naturelle

Le produit moyen annuel de la croissance naturelle est égal au quotient du produit total réalisable pendant une période de révolution par le nombre d'années de cette période. A cette fin c'est le produit réalisé sur l'ensemble des superficies forestières qui est à prendre en considération.

Comme le produit moyen annuel de la croissance naturelle est difficile à établir exactement, l'administration est d'accord à ce que ce produit soit fixé forfaitairement à 25 pour cent de la valeur unitaire de l'exploitation en ce qui concerne les exploitations non mises en coupes réglées. Lorsque le contribuable n'est pas d'accord avec cette fixation, le produit exact devra être fixé par un expert en matière forestière.

Lorsque le contribuable accepte la fixation forfaitaire du produit moyen annuel il est dispensé de produire le certificat prévu à l'article 77, al. 5 L.I.R.

Par mesure de simplification l'administration renoncera à mettre en compte le produit moyen annuel de la croissance naturelle lorsque la valeur unitaire de l'exploitation forestière ne dépasse pas 20.000 francs.

Si un exploitant résident n'a pas d'autres revenus agricoles et forestiers ordinaires, il pourra également être fait abstraction du calcul du produit moyen annuel de la croissance naturelle pour

autant que la valeur unitaire est inférieure au quadruple de l'abattement agricole. Ceci se dégage de l'article 132, alinéa 5 qui stipule que "lorsque le bénéfice agricole et forestier renferme des revenus extraordinaires, l'abattement prévu à l'article 128 est imputé sur ces revenus extraordinaires pour autant qu'il ne peut pas être imputé sur le bénéfice agricole et forestier ordinaire."

Exemple:

Valeur unitaire de l'exploitation	200.000 fr.
Revenu forestier (extraordinaire) en 1985:	800.000 fr.
Produit moyen annuel de la croissance naturelle:	
200.000 x 25 % =	50.000 fr.
Abattement agricole (1985)	<u>65.000 fr.</u>
Revenu agricole et forestier ordinaire	0

Les 15.000 fr. non absorbés de l'abattement agricole sont à retrancher du revenu forestier extraordinaire:

$$750.000 - 15.000 = 735.000 \text{ fr.}$$

On aboutit au même résultat en imputant l'abattement de 65.000 fr. au total du revenu (extraordinaire): $800.000 - 65.000 = 735.000 \text{ fr.}$

14. Revenu forestier réalisé par suite de cas de force majeure

Le revenu forestier réalisé par suite de cas de force majeure qui est établi par application de l'article 78 L.I.R. bénéficie d'un taux d'imposition spécialement réduit, sous réserve de l'article 131, al. 3 L.I.R. Le taux d'imposition spécialement réduit est fixé au quart du taux global appliqué au revenu ordinaire. Le taux réduit ne peut pas être inférieur à 7,5 % dans le chef d'un contribuable non résident (art. 157, al. 2 L.I.R.).

Pour déterminer le revenu forestier réalisé par suite de cas de force majeure on tablera sur le produit brut réalisé par suite de force majeure, notamment l'expropriation forcée, l'incendie, le chablis, la gelée, l'action des parasites. En ce qui concerne toutefois les coupes ou réalisations de peuplements ayant atteint l'âge normal d'exploitabilité, les réalisations ne sont à retenir que si l'exploitant a subi un préjudice sensible.

Le revenu forestier réalisé par suite de cas de force majeure est égal au produit brut diminué des frais de coupe et des frais connexes. (Voir No 7 ci-dessus).

Le contribuable peut renoncer à l'imposition séparée du revenu forestier réalisé par suite de cas de force majeure.

L'article 78 L.I.R. est applicable tant dans les exploitations non mises en coupes réglées que dans les exploitations mises en coupes réglées.

Lorsqu'il demande la fixation séparée comme revenu forestier réalisé par suite de cas de force majeure, le contribuable renonce à toute déduction forfaitaire ou non forfaitaire au titre de la valeur comptable du matériel réalisé par le cas de force majeure. Cette exclusion de la déduction de la valeur comptable vaut même pour la valeur comptable relative au matériel ligneux en cas de réalisation forcée d'une parcelle boisée.

15. Cession d'une exploitation forestière non mise en coupes réglées

Suivant l'article 80 L.I.R., le prix de cession de matériel ligneux réalisé ensemble avec d'autres éléments de l'exploitation forestière n'est pas à prendre en considération pour la détermination du bénéfice de cession agricole et forestier dans la mesure où il entre en ligne de compte pour la fixation des revenus visés aux articles 77 et 78, c'est-à-dire dans la mesure où il donne lieu à un revenu forestier extraordinaire au sens du No 12 ci-dessus, ou bien d'un revenu forestier réalisé par suite de cas de force majeure. Il appartient au contribuable d'invoquer l'application des articles 77 et 78.

Le revenu forestier extraordinaire et (ou) le revenu réalisé par suite de cas de force majeure, sont calculés comme s'il s'agissait de réalisations en cours d'exploitation (voir Nos 12 et 14 ci-dessus), au cas où le contribuable demande l'application des articles 77 ou 78.

Les taux spéciaux applicables aux revenus de l'espèce sont également applicables comme s'il s'agissait de réalisations en cours d'exploitation (voir Nos 12 et 14 ci-dessus).

En principe, la partie de l'abattement de 400.000 fr. visé à l'article 130 qui se rapporte proportionnellement au matériel ligneux n'est pas déductible. La partie de l'abattement se rapportant au matériel ligneux est égale à la fraction correspondant au rapport entre la part du prix de cession relative au matériel ligneux et le prix total de cession de l'exploitation (abstraction faite de la part relative au sol). Lorsque l'exploitation ne comprend pas d'autres biens que les terrains forestiers, l'abattement se rapporte en entier au matériel ligneux et n'est pas même déductible en partie.

L'exploitant peut cependant renoncer à l'imposition du bénéfice de cession relatif au matériel ligneux comme revenu forestier extraordinaire (ou le cas échéant comme revenu réalisé par suite de cas de force majeure). Dans ce cas le bénéfice de cession est déterminé d'après le droit commun et l'exploitant a droit à la déduction entière de l'abattement de 400.000 fr. La loi du 27 juillet 1978 a cependant remodelé les articles 131 et 132 L.I.R. de manière à ce que les bénéfices de cession et les revenus de coupes extraordinaires sont actuellement imposés au même taux. Ceci entraîne que l'exploitant peut opter, sans perdre le bénéfice de l'application du taux prévu pour les coupes extraordinaires, pour la déduction de l'abattement prévu à l'article 130 L.I.R., lorsqu'il réalise la totalité de ses terrains forestiers. Le taux appliqué aux bénéfices de cession d'exploitations forestières des contribuables non résidents ne peut pas être inférieur à 15 % (art.157, alinéa 2 L.I.R.).

Lorsqu'il s'agit d'un cas de force majeure au sens de l'article 78 L.I.R. (p.ex. expropriation de l'exploitation entière), l'exploitant perd le bénéfice de l'application de l'article 131, alinéa 1er litt. d (quart du taux global), s'il opte pour la déduction intégrale de l'abattement. Dans ce cas son bénéfice de cession est imposé à la moitié du taux global (art. 131, alinéa 1er, litt. c L.I.R.). L'article 130, alinéa 3 L.I.R. ne vise que les seuls cas de cession de l'exploitation entière. Ne sont donc pas visées les parties autonomes ou les fractions des exploitations forestières.

16. Cession d'une exploitation forestière mise en coupes réglées

Le bénéfice de cession est à déterminer d'après les règles de l'article 55 L.I.R. sur la base du prix global de cession diminué de la part relative au sol. Le bénéfice de cession ainsi déterminé est susceptible d'être réduit à concurrence de l'abattement de 400.000 fr. prévu à l'article 130 L.I.R.

Le bénéfice de cession est imposé au taux prévu à l'article 131, al. 1er, litt. c, c'est-à-dire à la moitié du taux global, sans que ce taux puisse être inférieur à 15 % dans le chef des contribuables non résidents.

Les mêmes règles sont applicables en cas de réalisation d'une partie autonome, sauf qu'une fraction d'abattement de 400.000 fr. n'est pas à retrancher du bénéfice de cession (art. 130, al. 3 L.I.R.), comme tel serait le cas, si une partie autonome d'une entreprise commerciale était réalisée.

Il est rappelé que dans une exploitation mise en coupes réglées, une partie des terrains forestiers n'est à considérer comme partie autonome, selon la jurisprudence, que lorsqu'elle peut elle-même être mise en coupes réglées ou lorsqu'elle est dotée d'une gestion technique et comptable propre.

17. Réévaluation de la valeur comptable

La valeur comptable telle qu'elle vient d'être définie au No 9 ci-dessus, est susceptible de réévaluation avant d'être déduite lors de la réalisation d'un terrain boisé ou avant d'être prise en considération pour le calcul d'une déduction selon l'article 76 L.I.R. (art. 182 L.I.R.).

La valeur comptable est réévaluée par application, au prix d'acquisition et aux déductions antérieures pour dépréciation, des coefficients de réévaluation prévus à l'article 102, al. 6 L.I.R.

La réévaluation ne peut pas donner lieu à une perte d'exploitation (art. 182, al. 1 L.I.R.).

Exemple: (1985)

Surface acquise en mars 1936.

Part du prix relative au bois sur pied	150.000 fr.
Valeur réévaluée 150.000 x 13,01	1.951.500 fr.
A la suite d'une coupe au cours de l'exercice clos en 1985 la valeur d'exploitation du matériel ligneux est ramenée à	<u>1.500.000 fr.</u>
Déduction théorique pour dépréciation	451.500 fr.

Calcul du bénéfice forestier

Recette provenant de la coupe après déduction des frais de coupe et des frais connexes	400.000 fr.
Autres dépenses déductibles	<u>5.000 fr.</u>
	395.000 fr.
Déduction maxima pour dépréciation	395.000 fr.
Bénéfice agricole et forestier	0 fr.

Lors d'une déduction pour dépréciation au cours d'un exercice ultérieur la valeur comptable réévaluée se calcule comme suit :

Part du prix relatif au bois sur pied	
Valeur initiale réévaluée 150.000 x 13,01 =	1.951.500 fr.
Déduction pour dépréciation en 1985	
395.000 au coefficient 1 =	<u>395.000 fr.</u>
Valeur réévaluée	1.556.500 fr.

La réévaluation s'applique aussi au prix d'acquisition minimum entrant en ligne de compte en vertu de l'article 182 L.I.R. pour les terrains forestiers acquis avant le 1er janvier 1919.

Luxembourg, le 9 avril 1985

Le Directeur des Contributions,

(s) J. Olinger