DOI : https://doi.org/10.20870/owl.2022.7154

OPEN ACCESS

Terre, plantations, marque domaniale : une trinité fiscale au cœur de la cession de l'entreprise viticole

Christophe TESTON*

* Juriste et fiscaliste agricole

Résumé :

Pour déterminer la valeur d'une entreprise viticole, il convient d'activer les valeurs terre, plantation et marque domaniale. Cette dernière a longtemps été méconnue par la jurisprudence fiscale mais il est aujourd'hui admis que sa considération est incontournable lors d'un bilan d'entreprise.

Introduction

Il faut reconnaître que l'acquisition d'une entreprise viticole révèle l'incontournable triptyque terre, plantations, marque domaniale. La concrétisation comptable et fiscale de ce triptyque doit être examinée, avec une grande prudence, pour déterminer, lors du premier bilan de l'entreprise acquéreuse, la valorisation de ces trois éléments qu'il convient d'activer.

L'évolution de la jurisprudence fiscale a mis en relief la méconnaissance passée de la marque domaniale et la reconnaissance contemporaine de la marque domaniale acquise, notamment dans des terroirs prestigieux comme le château Mission Haut-Brion, le château Cos d'Estournel 2ème GCC 1855 et le château Camensac 5ème GCC 1855.

La marque domaniale, correspondant au nom d'une exploitation viticole qui désigne les vins provenant exclusivement de ladite exploitation[1], est bien un élément incorporel qui doit être évaluée sans faire l'objet d'une dépréciation par la voie de l'amortissement. Nous savons que la terre n'est pas amortissable. La plantation conforme au cahier des charges de l'appellation revendiquée par l'entreprise viticole est un élément de l'actif professionnel affecté à l'exploitation qui elle, est amortissable. En pratique, lors de l'acquisition d'un château, la tendance dominante était de ne pas valoriser la marque domaniale et de l'intégrer dans l'amortissement des plantations dans la continuité de la jurisprudence ou plus simplement dans la terre, mais de manière insuffisante.

Les actifs professionnels viticoles d'une entreprise viticole recoupent trois éléments principaux, en mettant de côté, volontairement les bâtiments agricoles et notamment le château (la maison de maître du bordelais) sans oublier le matériel que l'on doit, raisonnablement, retrouver dans une exploitation viticole (tracteur, pulvérisateur, cuve et l'incontournable parc à barriques, si caractéristique du bordelais par la construction de bâtiment conçu par des architectes de réputation internationale et dont le financement partiel peut être opéré par des subventions provenant du budget OCM).

A défaut d'évaluation directe, dans l'acte et sous le contrôle légitime de la DGFIP, il conviendra, dès lors, d'évaluer les éléments susvisés par différence entre le coût total d'acquisition de l'exploitation et celui de ces mêmes éléments dont le coût est connu. Il nous restera plus qu'à évaluer l'autre actif incorporel professionnel affecté à l'entreprise viticole qui fait l'objet de notre étude. Rien n'interdit (et nous l'étudierons) de faire preuve d'originalité en mettant en place une valorisation de l'élément incorporel qui ne suivrait pas les précisions qui seront développées dans le présent article.
Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2021, le plan comptable général agricole a été abrogé par le règlement 2019-01 de l'ANC du 8 février 2019. À partir de cette date, les entités à activité agricole doivent établir leurs comptes annuels conformément aux dispositions du plan comptable général (PCG), sous réserve des adaptations relatives aux exploitations agricoles intégrées dans le PCG par les règlements ANC 2020-03 et 2020-04. Ces règlements proposent notamment des modèles de bilan et de compte de résultat ainsi qu'un plan de comptes adaptés aux activités agricoles. Le règlement 2019-01 de l'ANC du 8 février 2019 est applicable pour toutes les activités agricoles, quelle que soit l'activité principale de l'entité. Ce dernier règlement adapte le PCG pour tenir compte de certaines spécificités de la comptabilité agricole (biens vivants immobilisés et méthodes d'évaluation des stocks dont les avances aux cultures).

[1] Cass. com., 18 janvier 1955, Cassevert : JCP G 1955, II, 8755, note Vivez.

Plan de l'étude

I - Les actifs professionnels indispensables à la pérennité de l'entreprise viticole
A) La terre et/ou le terroir
B) La plantation

II - L'élément incorporel lié à l'acquisition de l'entreprise viticole
A) L'autonomie de la marque domaniale
B) L'évaluation de la marque domaniale

I - Les actifs professionnels indispensables à la pérennité de l'entreprise viticole

A) Le terroir

Il est important de cibler l'activation de la terre avant d'aborder son éventuelle dépréciation.

1) L'activation du poste terrain

La notion de terroir trouve sa place, pour chaque appellation, à partir d'une aire géographique au sein de laquelle la parcelle peut circonscrire ce même terroir et notamment l'aptitude d'un sol, dans un lieu donné, à porter de la vigne selon des règles précises définies par un cahier des charges.

L'OIV (Organisation internationale de la vigne et du vin) définit le terroir viticole comme suit : « *c'est un concept qui se réfère à un espace sur lequel se développe un savoir collectif, des interactions entre un milieu physique et biologique identifiable et les pratiques vitivinicoles appliquées, qui confèrent des caractéristiques distinctives aux produits originaires de cet espace. Le « terroir » inclut des caractéristiques spécifiques du sol, de la topographie, du climat, du paysage et de la biodiversité* ».

L'INAO (Institut national de l'origine et de la qualité) a posé sa propre définition sur son site internet[2].

[2] « C'est la notion de terroir qui fonde le concept des Appellations d'origine. Un terroir est une zone géographique particulière où une production tire son originalité directement des spécificités de son aire de production. Espace délimité dans lequel une communauté humaine construit au cours de son histoire un savoir-faire collectif de production, le terroir est fondé sur un système d'interactions entre un milieu physique et biologique, et un ensemble de facteurs humains. Là se trouvent l'originalité et la typicité du produit. Les règles d'élaboration d'une AOP sont inscrites dans un cahier des charges et font l'objet de procédures de contrôle, mises en œuvre par un organisme indépendant agréé par l'INAO ».

L'appellation d'origine contrôlée est le bien commun des entreprises viticoles qui exploitent un terroir protégé par le Code rural et de la pêche maritime (CRPM)[3] , des organismes de défense et de gestion (ODG), des organismes d'inspection et de contrôle (OC) et une administration publique, l'INAO chargée de faire respecter la législation avec la DREETS.

A défaut d'éclaircissement, dans l'acte (et c'est un cas d'école), il conviendrait de mettre en place une évaluation du terrain par comparaison en fonction des précédents constatés qui deviendront donc opposables après avoir mis de côté les situations atypiques. La priorité donnée à l'évaluation par comparaison et à défaut d'éléments comparables, intrinsèquement similaires (cette exigence n'implique pas que les biens ainsi pris en considération soient strictement identiques, dans le temps, dans l'environnement et dans l'emplacement, à ceux qui constituent l'objet du litige*)* est un préalable indispensable. Il s'agit d'une position claire de la doctrine BOI-ENR-DMTG-10-40-10-10 § 100 qui a été confirmée, à maintes reprises, par la jurisprudence constante de la Cour de cassation tout en signalant que les mutations qui s'écartent de manière trop significative des prix de marché doivent être mises à part.

Nous disposons d'une prise de position sur l'évaluation des terres agricoles à la référence susvisée.

Je la cite pour la compréhension du lecteur : « *conformément à la règle générale, la valeur vénale des biens agricoles est le prix auquel ces biens pourraient ou auraient pu normalement être négociés à l'époque considérée tel qu'il résulte en particulier de l'analyse des prix déclarés lors des mutations d'immeubles présentant des caractéristiques physiques et juridiques identiques et affectés au même usage. En ce qui concerne les terres agricoles, cette valeur correspond aux prix constatés sur le marché foncier lors de mutations de parcelles ayant la même situation locative. Ce marché présente une extrême variété sur le territoire national. Dans certaines régions agricoles naturelles, il se peut que l'étude du marché ne relève pas de différence sensible entre les prix pratiqués pour des terres agricoles libres et ceux payés pour des parcelles données en location, exactement comparables. En revanche, dans la plupart des régions, il s'agit de deux marchés distincts, s'adressant à des acquéreurs qui poursuivent des buts différents. Aussi, il est indispensable, pour éviter tout arbitraire, d'écarter la méthode qui consiste à calculer la valeur vénale d'une terre louée en pratiquant une décote forfaitaire sur la valeur libre supposée. Seul un examen attentif des mutations d'immeubles ruraux occupés permet de déterminer la valeur vénale du bien en cause. À cet égard, les acquisitions et les cessions réalisées par les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural constituent, au même titre que les mutations intervenues entre particuliers, des éléments d'appréciation très utiles* ».

La valeur vénale, intrinsèquement similaire, en fait et en droit devrait résulter de l'interaction de trois vecteurs de valeurs, reconnus, par les praticiens :

- le vecteur physique prend en considération l'évaluation technique du terroir (superficie/appellation/adéquation du parcellaire viticole au cahier des charges/rendement constaté de la parcelle à évaluer…) et des bâtiments agricoles ;
- le vecteur économique tient compte de la situation socio-économique de l'exploitation, des éventuelles potentialités du marché (à utiliser avec minutie) et permet de déterminer la rentabilité ;

[3] CRPM, art. L. 642-1 à L 642-3.

- le vecteur juridique prend en compte les servitudes et les charges qui influencent la valeur vénale comme la présence d'un bail rural, par exemple.

2) La non dépréciation du terrain.

Lorsque l'utilisation d'un actif n'est pas déterminable, en raison de l'absence d'une durée prévisible, finie et mesurable pour les avantages économiques qu'il procure, cet actif ne peut faire l'objet d'un amortissement. D'une manière générale, il en va ainsi des terrains, ainsi que de certains éléments incorporels (voir plus loin). En application de l'article 38 sexies de l'annexe III du code général des impôts (CGI), les immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible ne donnent pas lieu à un amortissement; éventuellement, leur dépréciation, peut justifier la constitution de provisions, dans les conditions prévues au 5 du 1 de l'article 39 du CGI.

La loi de finances pour 2022 a reconnu ce principe de non-déductibilité fiscale de l'amortissement des fonds de commerce acquis et par exception, temporairement, autorisée les amortissements comptabilisés des fonds commerciaux acquis entre le 1 janvier 2022 et le 31 décembre 2025. A cette occasion, nous remarquerons que par un décret 2022-208 du 18 février 2022 (JORF 20/02/2022) une certaine harmonisation a été entreprise par l'évolution de l'article 38 *sexies* de l'annexe III, les mots « *notamment les terrains, les fonds de commerce, les titres de participation,* » sont supprimés. Cette modification réglementaire du texte qui vise « *les terrains* » ne modifie pas notre réflexion et la comptabilisation de la terre à partir des données de l'acte d'acquisition conformément à l'article 38 *quinquies* de l'annexe III du CGI.

Il convient de faire remarquer au lecteur que le BOI-BA-BASE-20-30-10-10, mis à jour le 8 juin 2022 s'est positionné sur l'amortissement du fonds agricole au § 105 et il est précisé que « *la déductibilité des amortissements constatés en comptabilité au titre des fonds commerciaux qui sont acquis à compter du 1er janvier 2022 et jusqu'au 31 décembre 2025, trouve également à s'appliquer, dans les mêmes conditions, aux éléments des fonds agricoles résiduels acquis au cours de la période précitée* ».

Il faut s'entendre sur la notion de fonds agricole résiduel qui est assimilé au fonds commercial avec les précisions apportées au § 100 du BOI-BA-BASE-20-30-10-10. Le fonds agricole résiduel est composé des éléments incorporels du fonds agricole acquis qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une inscription dans un compte distinct du bilan, et qui concourent au maintien et au développement du potentiel d'activité de l'entité[4].

Nous rappellerons que c'est la loi d'orientation agricole du 5 janvier 2006 qui a prévu la possibilité pour l'exploitant de créer un fonds agricole exploité dans l'exercice de l'activité agricole avec le succès que nous connaissons. Le fonds agricole permet d'identifier la valeur économique de l'exploitation agricole, de clarifier les liens entre les patrimoines privé et professionnel et de

[4] PCG, art. 618-8 tel que résultant du règlement n° 2020-03 du 3 juillet 2020 modifiant le règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général concernant les opérations relatives à l'activité agricole.

faciliter les transmissions d'exploitation. N'oublions pas que le bail cessible, créé à la même date, a été conçu comme l'un des outils de la reconnaissance de l'entreprise agricole. La création de l'universalité telle que le fonds agricole ne présente pas les avantages de la personnalité morale. Elle organise des droits et obligations qui dépassent pour son titulaire le simple exercice du droit de propriété.

Comme le précise le BOI-BA-BASE-20-30-10-10 § 10 et 20 *« Néanmoins, les terrains proprement dits ne peuvent être amortis ».* Et le même BOI précise *« Si le propriétaire exploitant, soumis à un régime réel d'imposition, a inscrit ses terres à l'actif de son exploitation, les dépenses qui augmentent la valeur patrimoniale de ces terres constituent un élément du prix de revient des sols et doivent être également inscrites, à titre obligatoire, à un compte d'immobilisations non amortissables.*

Doivent être regardés comme un élément du prix de revient des terres :

- les améliorations foncières permanentes résultant de travaux tels que ceux entrepris pour raser les talus, créer des fossés, combler des mares ou marécages, supprimer des haies ou défricher ;

- les frais occasionnés par un aménagement foncier agricole et forestier qui ont pour effet d'accroître la valeur patrimoniale des terres concernées, notamment par les travaux d'infrastructures collectives et les travaux constituant des améliorations foncières permanentes.

Si cet exploitant a opté pour le maintien de ses terres dans son patrimoine privé, en application du I de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI (BOI-BA-BASE-20-10-20 au I-B § 80 à 170), aucune inscription à l'actif ni aucune déduction ne peuvent être pratiquées ».

En revanche, les travaux qui n'apportent qu'une amélioration temporaire au fonds (et non les améliorations permanentes), et ils ne sont pas aussi rares dans le vignoble bordelais, peuvent être amortis, même si les terres demeurent dans le patrimoine privé de l'exploitant.

B) La plantation

Le positionnement du BOI-BA-BASE-20-30-10-10 §120 est explicite « les plantations doivent être inscrites à l'actif pour leur prix de revient ou leur coût réel de production » et « même si les terres demeurent dans le patrimoine privé de l'exploitant » § 100 du BOI pré-cité.

Je rappelle que l'article 38 *quinquies* de l'annexe III du CGI évoque toujours la notion de « mise en état d'utilisation du bien » pour déterminer la valeur d'une immobilisation acquise à titre onéreux. Les coûts intégrés sont ceux qui sont engagés pour mettre en place et en état de bon fonctionnement les immobilisations acquises selon l'utilisation prévue par l'exploitation.

Il résulte également d'une ancienne réponse ministérielle[5] que « dans le cas où des éléments divers ont été acquis pour un prix global, le prix de revient de chaque élément inscrit à l'actif du bilan

[5] Rép. Braconnier : Sén. 16 juillet 1980 p. 3433 n° 32269.

doit être estimé par l'acquéreur sous sa responsabilité et sous réserve du droit de contrôle de l'administration ».

Cette option du maintien des terres dans le patrimoine privé de l'exploitant individuel, relevant du bénéfice agricole, codifié à l'article 38 *sexdecies* D, I de l'annexe III du CGI est applicable sur l'ensemble du foncier. Elle n'est pas applicable aux plantations qu'elles supportent ni aux améliorations foncières temporaires[6]. Bien entendu dans les acquisitions prestigieuses qui ont été mises en lumière par la jurisprudence sur la marque domaniale, les terres étaient inscrites à l'actif professionnel des entreprises viticoles.

La plantation est amortie à partir de la première année de production normale, en fonction de sa longévité. La durée de l'amortissement de l'immobilisation est déterminée, du fait de son inscription à l'actif agricole à partir de la 3ème feuille. En principe et depuis la récolte du millésime 1987 les jeunes vignes AOC parvenues à la troisième année (plantation entre le 1er septembre 1984 et le 31 août 1985) peuvent produire du vin d'AOC comme les vignes les plus anciennes et avec les mêmes règles de rendement. Je rappelle que ce postulat est opposable depuis la publication du célébrissime BOI 5 E-3-84 du 16 octobre 1984 repris dans le BOFiP *(infra*) sans objections particulières de la part des professionnels ou de leurs conseils. Il convient de consulter le cahier des charges de l'appellation pour déterminer en fonction de la date de la plantation, le dépôt de la première déclaration de récolte.

Pendant cette phase de maturité la plantation reste une immobilisation en cours jusqu'à la souscription de la première déclaration de récolte. C'est cette dernière obligation déclarative qui est le fait générateur de l'amortissement de la plantation.

La plantation proprement dite comprend, nécessairement :
- le prix d'achat de plants ;
- les frais d'appropriation des sols (défoncement, amendements, etc.) ;
- les frais de mise en place des plants (ouverture et comblement des trous, engrais de fonds, etc.) ;
- et le suivi des premiers cycles végétatifs.

La plantation est à inscrire à l'actif pour son prix de revient ou son coût réel de production jusqu'à ce que la plantation soit arrivée à un stade de production normale (*infra*). L'amortissement démarre (et le compte immobilisation en cours est soldé) à compter de la première récolte qui interviendra, en principe, pour les jeunes vignes à la troisième année (pour une plantation en N-3) et sur une période de 25 ans[7] et donc un taux d'amortissement admissible de 4%. Néanmoins, dans les grands crus, il est reconnu qu'en moyenne, il faut attendre au moins 10 ans après la plantation (en faisant une différence selon la nature et la maturité des cépages plantés) avant de pouvoir lever une récolte dotée d'un niveau qualitatif satisfaisant pour l'assembler à la marque domaniale du château.

Nous faisons remarquer que dans sa grande mansuétude, le BOFiP prévoit au § 140 du BOI-BA-BASE-20-30-10-20 que « les exploitants ont la possibilité de retenir des durées inférieures mais,

[6] BOI-BA-BASE-20-10-20 § 190
[7] BOI-BA-BASE-20-30-10-20 § 150

en cas de contrôle, ils doivent apporter la preuve du bien-fondé de leur décision » sans prévoir un amortissement sur une durée supérieure à 25 ans.

Face au changement climatique, qui n'est plus discutable, au développement des maladies cryptogamiques et au passage régulier des tracteurs dans les rangs, les dépenses engagées pour remplacer des pieds de vigne morts sont traitées en totalité comme des façons culturales dans la mesure où il ne s'agit pas en réalité de plantations nouvelles. Il faudra veiller à l'enregistrement de ces dépenses dans les avances aux cultures si la levée de la récolte intervient postérieurement à la clôture de l'exercice comptable au cours duquel l'engagement a été comptabilisé.

Néanmoins, la doctrine BOFiP fait preuve d'adaptation en précisant au § 180 du BOI-BA-BASE-20-30-10-20 « *toutefois, pour harmoniser les règles applicables aux nouvelles plantations et aux vergers déjà en production, ces dépenses peuvent être déduites immédiatement dès lors que l'exploitant clôture son exercice après la date normale de la récolte* ».

La valeur vénale d'une plantation dépend de son âge et de son entretien pour respecter, *a minima*, le cahier des charges de l'appellation revendiquée, dès la souscription de la première déclaration de récolte. Cette valeur vénale ne peut se limiter au seul prix de revient de la plantation mais la jurisprudence fige une méthode de valorisation, à défaut de comparables contradictoires, bien établis. La juste valeur devrait être au sens des débats et devrait perturber l'évaluation sur le coût de revient porté par nos textes pré-cités.

Il n'en reste pas moins (et il est bon de la rappeler) que la valorisation des plantations ne peut pas se résumer à l'appréciation de la valeur propre du plant de vigne et des opérations de mise en terre jusqu'à la mise en production. Cette idée a été développée par le **CE 5 octobre 2016 n°384475 - château Cos d'Estournel 2°GCC 1855-** le juge précisant "en réputant qu'à l'issue d'une période de trois ans d'entretien les vignes étaient en état d'utilisation, indépendamment des caractéristiques propres à l'entreprise, et notamment de la période pendant laquelle la société avait pu choisir de ne pas commercialiser de vin provenant des parcelles concernées, la CAA de Bordeaux a entaché son arrêt du 15 juillet 2014, d'une erreur de droit".

Selon la **CAA de Bordeaux dans son arrêt du 29 juin 2017 16BX03329 – château Cos d'Estournel -** suite au renvoi du CE *supra* :"dès lors que les parcelles deviennent productives, même avec un rendement quantitatif et qualitatif moindre que des parcelles en plein état de contribuer à la production du vin le plus prestigieux du domaine, les coûts d'entretien supplémentaires exposés jusqu'au moment où les parcelles seront aptes à produire le grand cru classé participent des coûts d'exploitation de la marque et non plus des coûts de constitution de l'actif amortissable".

Nous voyons que la commercialisation devient un élément d'appréciation pour intégrer au non les frais d'entretien des plantations sur une période adéquate, conforme, aux pratiques de l'entreprise viticole. Le BOI-BA-BASE-20-30-10-10 § 120 précisant « à cet égard, le prix de revient d'une plantation est constitué par le prix d'achat des plants et les frais de plantations proprement dits jusqu'à ce que la plantation soit arrivée à un stade de production normale » et cette normalité devrait découler du plan d'entreprise pour être opposable.

Avec cette dernière décision, la jurisprudence établit une ligne directrice pour les investigations du triptyque terres/plantations/marque viticole et rétablit les bonnes pratiques :
- le coût de la plantation est une donnée spécifique de l'exploitation viticole à documenter, en fonction de ses propres données, et sous le contrôle de l'administration;
-le coût d'entretien jusqu'à la troisième feuille peut être fixé à 60% du coût de la plantation (l'amortissement de la plantation viticole s'effectuant à/c de la première déclaration de récolte ;
-les coûts d'entretien complémentaires sont bien des charges d'exploitation sauf à justifier d'une commercialisation tardive.

Les frais qui seront engagés après la 3ème feuille doivent être considérés comme des charges d'exploitation en fonction du « business plan » mis en place par la propriété (*supra*). Le terme de cette période d'incorporation correspond au niveau de performance attendu pour atteindre la pleine capacité de production.

La démarche démonstrative nous conduira à déterminer les marques domaniales/viticoles et commerciales (attention à ne pas les confondre) déposées et renouvelées pour cibler la politique de la propriété. Un grand vin peut être produit sans occulter, pour autant, les autres productions de moindre renommée de l'exploitation. Ces productions permettent de réaliser du chiffre d'affaires, objectivement, moins important que celui, issu, de la commercialisation de la marque domaniale que nous sommes en train d'évaluer.

Nous retrouvons ces éléments de discussion dans la décision du CE **du 6 juin 2018 n°409501 -château de CAMENSAC 5°GCC 1855-**. Le juge de l'impôt confirme la position de la CAA locale "une marque viticole acquise en même temps que le domaine auquel elle est attachée confère à son propriétaire un droit d'usage exclusif sans limitation prévisible de durée. Il en résulte qu'une telle marque constitue un élément autonome de l'actif incorporel de l'entreprise, alors même qu'elle n'est pas cessible par elle-même, et qu'elle ne peut donner lieu à une dotation annuelle à un compte d'amortissement, dès lors qu'il n'est pas possible de déterminer, lors de son acquisition par l'entreprise, la durée pendant laquelle elle sera exploitée. Pour déterminer la valeur des vignes, il appartient au contribuable de justifier, en fonction des caractéristiques propres à son exploitation, la période au cours de laquelle il a choisi de ne commercialiser aucun vin provenant des parcelles concernées. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société requérante n'a pas fourni d'éléments suffisants justifiant qu'elle avait fait le choix de ne commercialiser aucun vin issu de l'ensemble des parcelles concernées pendant une période de dix ans".

La question des frais engagés après la 3ème feuille reste bien un sujet de discussion en fonction du plan d'entreprise de l'exploitation viticole. Une réflexion, au cas par cas, doit être mise en œuvre, le cas échéant avec les professionnels du chiffre et du droit qui accompagneront l'investisseur et sous le contrôle de l'administration fiscale.

Une lecture attentive de la jurisprudence nous amène à prétendre que l'ensemble des dépenses d'entretien postérieures devraient être considéré comme des charges d'exploitation à intégrer au prix de revient de la récolte et non dans la base amortissable. Nous constaterons que les entreprises viticoles, les plus prospères, peuvent engager des frais de culture postérieures à cette fameuse « 3ème feuille » très importants et ceci, même, si durant les premières années de production les raisins issus de ces plantations n'ont pas vocation à être vinifiés et assemblés pour rentrer dans l'élaboration de la marque domaniale (*infra*). Cette situation explique, assurément,

l'existence de marques commerciales (générées par l'enregistrement) et la production d'un deuxième vin et même parfois d'un troisième vin à côté de la marque domaniale que nous étudions.

Ces frais de culture engagés ne peuvent plus influencer la valeur comptabilisée de la plantation devenue productive mais sont seulement susceptibles d'influencer le prix de revient des récoltes millésimées à compter du point de départ de l'amortissement économique. Conformément au 2° du 1 de l'article 39 du CGI, la durée d'amortissement des éléments amortissables correspondant à leur durée normale d'utilisation doit être déterminée d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation compte tenu, le cas échéant, des circonstances particulières pouvant influer sur cette durée. L'entreprise viticole doit être en mesure de justifier les circonstances particulières qui conduisent à retenir une durée d'amortissement inférieure aux usages professionnels qui traduisent la durée normale d'utilisation des biens[8].

L'amortissement linéaire est fréquemment utilisé même si l'article 38 sexedecies E de l'annexe III du CGI pose le principe de l'amortissement dégressif pour « *les matériels et équipements utilisés par les entreprises agricoles* » bien que non repris dans l'énumération du texte réglementaire[9].

Il n'en reste pas moins que la méthode retenue par la jurisprudence fiscale **(CE 2 novembre 2011 n°340969 SA Domaine Clarence Dillon)** se réfère aux dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe II du CGI tout en reconnaissant la spécificité des grands crus du bordelais. Pour tenir compte de l'attention soutenue qu'exige le vignoble dans l'entreprise viticole de réputation, les frais d'entretien postérieurs aux frais de la plantation, stricto sensu, sont estimés forfaitairement à 60 % du coût de la plantation. Ce positionnement jurisprudentiel semble avoir été pris en raison de la conciliation qui a été entreprise et finalement acquise entre la DGFIP et l'entreprise concernée.

II – L'élément incorporel lié à l'acquisition de l'entreprise viticole

Nous savons que les normes comptables françaises prévoient la possibilité d'activer, sous certaines conditions des dépenses immatérielles (comme le terroir valorisé par l'appellation d'origine contrôlée), mais de fait, la plupart de ces dépenses sont, en pratique, comptabilisées en charges par la voie de l'amortissement. C'est ainsi que la marque domaniale acquise doit être

[8] BOI-BIC-AMT-10-40-10 n°240 : Cela étant, l'Administration s'abstiendra de remettre en cause les durées d'amortissement retenues par les entreprises en raison de ces circonstances particulières, lorsqu'elles ne s'écarteront pas plus de 20 % des usages professionnels. Lorsqu'il est précisé que cette mesure ne s'applique pas aux biens pour lesquels l'Administration a admis par une décision particulière une durée d'amortissement plus courte que la durée normale d'utilisation (BOI-BIC-AMT-20-40-60).

[9] L'article 22 de l'annexe II au CGI énumère les biens d'équipement susceptibles d'être amortis suivant le système dégressif sans faire un point propre sur les équipements utilisés par l'entreprise agricole.

activée, à sa juste valeur ou à une valeur déterminée selon les éléments de l'acte original sous la contrainte de la jurisprudence fiscale et sous le contrôle de la DGFIP.

A) L'autonomie de la marque domaniale

La marque domaniale dispose d'une autonomie fiscale qui doit être distinguée de la marque commerciale (utilisée par certains opérateurs de la place de Bordeaux pour structurer un marché comme l'iconoclaste Baron de Lestac-AOP Bordeaux-) qui s'acquiert par l'enregistrement. La définition de la marque domaniale est connue des praticiens dans la mesure où elle correspond au nom d'une entreprise viticole, qui désigne les vins provenant exclusivement de l'exploitation.

La marque domaniale ne se confond avec la notion de château qui est liée à l'exploitation et qui doit correspondre à une vinification propre dans un lieu précis et distinct des autres cuvées de l'appellation revendiquée par l'exploitant.

Il existe une exception au principe « une exploitation, un nom de château » pour les marques/noms des seconds vins des grands cru qui ont une notoriété pérenne (10 ans depuis 1983) depuis la publication du décret du 7 janvier 1993[10] relatif à la désignation et à la présentation des vins à appellation d'origine (JO du 13 juillet 1993), confirmé, depuis, par le décret 2012-655 du 4 mai 2012[11]. Les décrets modifient le décret du 19 août 1921 portant application de la loi du 1er août 1905 en ce qui concerne les vins, les vins mousseux et eaux-de-vie.

C'est ainsi que « les mentions : « *château », « clos », « cru » et « hospices » sont réservées aux vins bénéficiant d'une appellation d'origine protégée lorsque les vins sont issus de raisins récoltés sur les parcelles d'une exploitation ainsi dénommée et vinifiés dans cette exploitation. En outre, la mention : « cru » désigne une exploitation ayant acquis sa notoriété sous ce nom depuis au moins dix ans*[12] » et donc avant mai 2012.

Le dernier décret susvisé précise «*l'exploitation vitivinicole consiste en une entité déterminée constituée de parcelles viticoles, de bâtiments et équipements particuliers, et disposant pour la vinification et la conservation du vin d'une cuverie particulière individualisée ou identifiée au sein d'une cave coopérative de vinification dont elle fait partie*[13] » sans cibler la ruralité du bâtiment.

La marque domaniale est donc une valeur incorporelle importante à savoir valoriser lors de son acquisition pour la comptabiliser dans l'actif bilantiel. Cet actif incorporel ne pourra pas faire l'objet d'une dépréciation par la voie de l'amortissement et il est tentant de l'intégrer dans la valeur des plantations pérennes pour bénéficier de la déduction que l'on retrouvera, traditionnellement, dans la valorisation des stocks viticoles au fait générateur de l'impôt direct.

---

[10] A l'issue d'un recensement opéré par la profession, des négociations ont été entamées avec les pouvoirs publics pour aboutir au décret cité et à la constitution d'un fichier des noms de château par le CIVB et la FGVB. Les termes château, domaine, clos, cru...sont réglementés et ils doivent correspondre à une unité de production

[11] Relatif à l'étiquetage et à la traçabilité des produits vitivinicoles et à certaines pratiques œnologiques

[12] Article 7

[13] Article 6

En l'absence de définition fiscale, nous devons nous positionner sur la définition comptable conformément à l'article 38 quater de l'annexe III. L'article 211-1 du PCG 2014-03 du 5 juin 2014[14] dispose qu' «*un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs*.» La notion d'immobilisation incorporelle est définie par l'article 211-5 du PCG qui dispose qu' «*une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.*

- une immobilisation incorporelle est identifiable :

** si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;*

** ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations. »*

Nonobstant le caractère cessible de l'actif incorporel, le juge de l'impôt considère toujours que la marque viticole acquise doit être individualisée à l'actif même si pour les raisons que nous venons de voir elle ne peut être cédée isolément.

Dans la lignée du BOI 4 A-13-05 du 30 décembre 2015, le BOFiP BOI-BIC-CHG-20-10-10-20141013 §70 précise « *Dès lors, une immobilisation incorporelle doit répondre aux critères suivants :*

- elle est source de profits futurs ;
- son utilisation est durable, et notamment excède l'exercice d'acquisition ;
- elle est identifiable distinctement de l'activité et cessible, ou doit avoir pour origine une protection juridique résultant d'un droit légal ou contractuel, ces deux derniers critères étant alternatifs.
Le respect du critère de cessibilité auparavant exigé par la JP (CE 21 août 1996 n°154448 SA SIFE) pour caractériser une immobilisation incorporelle n'est par conséquent plus obligatoirement requis. »

Rappelons-nous que dans l'affaire de la société Clarence Dillon, l'entreprise viticole avait alloué, initialement, plus de 40 % du prix d'achat de La Mission-Haut Brion aux plantations, qui avaient été amorties, soit 137 500€/ha et 88 225€/ha pour la terre (le terroir) qui n'est pas amortissable. A l'issue du contentieux, le juge de l'impôt a fixé le prix/ha à 32 000€ et le coût d'entretien des trois années suivantes à 60 % de ce coût, soit 19 200€/an. Ce qui fait un coût/ha de 32 000+(3x19 200), soit 89 600€. Ce coût ne représentant plus que 40 % du coût total d'acquisition, le terrain et la marque représentant donc 60 %.

Comme le souligne, le rapporteur public, Mme Delphine HEDARY, dans ses conclusions «*en l'espèce, cela nous paraît une évaluation correcte au vu des éléments du dossier : 70 % des vignes plantées en 1983 avaient plus de huit ans d'ancienneté et donc étaient en plein rendement – c'était donc un potentiel productif important mais probablement pas optimum puisque les plantations ont été assez nombreuses dans les années 1986-1990 ; la marque « mission Haut-Brion » est prestigieuse mais le domaine comportait également des vins dont les*

[14] Arrêté du 8 septembre 2014 portant homologation des règlements no 2014-1 du 14 janvier 2014, no 2014-2 du 6 février 2014, no 2014-3 du 5 juin 2014 et no 2014-4 du 5 juin 2014 de l'Autorité des normes comptables JO du 15 octobre 2014.

prix de vente sont inférieurs à ceux du premier vin, et le domaine Clarence Dillon a estimé que certaines marques pouvaient être abandonnées. »

La marque domaniale est une valeur résiduelle découlant du calcul de la valeur des plantations initiales jusqu'à la production fructifère figée par la première déclaration de récolte à laquelle on doit ajouter la valeur comparable de la terre (du terroir repris dans les cahiers des charges des appellations communales).

Une fois calculé la terre et les plantations, la valeur résiduelle de l'acquisition aboutit à la valorisation de la marque domaniale qui confère à son propriétaire un droit d'usage exclusif sans limitation de durée.

Nous retrouvons ce principe dans la décision du CE 6 juin 2018 n°409501 C**hâteau de CAMENSAC 5°GCC 1855** *« une marque viticole acquise en même temps que le domaine auquel elle est attachée confère à son propriétaire un droit d'usage exclusif sans limitation prévisible de durée. Il en résulte qu'une telle marque constitue un élément autonome de l'actif incorporel de l'entreprise, alors même qu'elle n'est pas cessible par elle-même, et qu'elle ne peut donner lieu à une dotation annuelle à un compte d'amortissement, dès lors qu'il n'est pas possible de déterminer, lors de son acquisition par l'entreprise, la durée pendant laquelle elle sera exploitée... dans l'hypothèse où le contribuable a acquis un domaine viticole pour un prix global comportant des éléments d'actif non amortissables, tels que la valeur du terrain et la valeur de la marque viticole attachée au domaine, et des éléments amortissables, tels que la valeur des plantations, il lui appartient de déterminer cette dernière en ajoutant au coût de la plantation initiale des vignes les coûts directement engagés pour leur mise en état d'utilisation conformément à l'utilisation prévue par l'entreprise. Pour déterminer la valeur des vignes, il appartient au contribuable de justifier, en fonction des caractéristiques propres à son exploitation, la période au cours de laquelle il a choisi de ne commercialiser aucun vin provenant des parcelles concernées. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société requérante n'a pas fourni d'éléments suffisants justifiant qu'elle avait fait le choix de ne commercialiser aucun vin issu de l'ensemble des parcelles concernées pendant une période de dix ans. »*

B) L'évaluation de la marque domaniale

Si le juge de l'impôt n'exclut pas, en principe, la possibilité de recourir à une autre méthode de valorisation, celle retenue dans la jurisprudence disponible fixe une valeur maximale des plantations à laquelle doivent se référer les opérateurs. La spécificité des grands crus a par ailleurs été prise en compte, dans la mesure où l'estimation des coûts annuels d'entretien a été faite en retenant 60 % des coûts des plantations initiales, soit le haut de la fourchette initiée par la DGFIP, afin de tenir compte des nécessités accrues de main d'œuvre qu'appelle l'exploitation des terres d'un domaine comme celui qui a été examiné par la jurisprudence fiscale.

1) L'évaluation directe en discussion

L'évaluation directe de la marque domaniale n'étant pas dans les pratiques usuelles, le juge de l'impôt a dû se résoudre à évaluer l'élément incorporel par différence entre le coût total d'acquisition de l'entreprise viticole et celui des autres éléments que nous avons précisés *supra*.

Cette prise de position et les implications comptables que nous venons de voir semblent être à l'origine du dépassement de l'acquisition de l'entreprise viticole par la valorisation du triptyque viticole au profit de l'acquisition des titres de la même entreprise avec l'opportunité de la niche « Cope ».

Nous savons que les cessions de gré à gré de parts de sociétés à objet principalement agricole (qui relèvent, tout objectivement, du CRPM), qu'elles soient ou non exploitantes, sont enregistrées au droit fixe de 125€ selon l'article 730 bis du CGI. Nous retrouverons une liste de ces sociétés au BOFiP ENR-DMTOM-40-50-20 §1.

L'article 730 bis a été rénové par la LDF pour 2020 et pour les opérations applicables à compter du 1er janvier 2020 en tenant compte d'un contexte bordelais porté par la SAFER locale au regard des notifications notifiées. La nouvelle rédaction est explicite « *les cessions de gré à gré de parts de groupements agricoles d'exploitation en commun et d'exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées au 5° de l'article 8 sont enregistrées au droit fixe de 125 €. Les cessions de gré à gré de parts de sociétés civiles à objet principalement agricole, constituées depuis au moins trois ans avant la cession, sont enregistrées au droit fixe de 125 €.* »

Vous noterez que le texte évoque la notion de constitution d'une SCEA et non la transformation juridique (qui ne donne pas naissance à une personne morale nouvelle) et le BOFiP n'est pas plus explicite lors de sa mise à jour, rapide, du 29 janvier 2020.

Il est vrai que la Cour de Cassation[15] a pris une position de principe dans une affaire particulière.

2) Le droit à l'oubli à ne pas oublier

Selon les dispositions de l'article 38-4 bis, applicables à compter du 1er janvier 2005, tout rehaussement affectant l'actif net de clôture entraîne une majoration du bénéfice qui doit être rectifiée par l'application de la règle de la correction symétrique des bilans à l'exception du principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du plus ancien exercice non atteint par la prescription.

Les postes du bilan afférents aux valeurs d'actif (valeur brute des immobilisations activables, stocks ou créances) ou de passif, aux dettes et aux charges calculées (amortissements et provisions) seront ainsi figés au bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

Ce principe connaît trois exceptions :
- les erreurs ou omissions à l'origine de l'insuffisance d'actif ont été commises plus de 7 ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit. Ce qui revient à ne pas tirer les conséquences fiscales de l'erreur récurrente (pas de majoration du premier exercice non prescrit pour l'erreur affectant l'évaluation d'un élément du bilan, présente, depuis un exercice clos depuis plus de 7 ans), lorsque l'entreprise apporte la preuve que cette erreur a pour origine un exercice de plus de dix ans, soit le cumul des trois années d'exercice non prescrit et des sept années avant l'ouverture du premier

[15] Cass., com., 10 déc. 1996, n° 94-20.070

exercice non prescrit, mentionnées par le texte proposé pour le deuxième alinéa du 4 bis de l'article 38 du code général des impôts.

- des amortissements excessifs au regard des usages déduits sur des exercices prescrits;

- des immobilisations comptabilisées en charges directes ont été constatés en période prescrite. L'augmentation de l'actif en résultant ne sera pas pris en compte ni pour le calcul des amortissements, des provisions ni pour le résultat de la cession pour éviter un effet d'aubaine liée à une nouvelle déduction, après le doit à l'oubli susvisé.

Ce droit à l'oubli est revenu au centre des principes rappelés par le **CE 29 décembre 2020 n°429625 Château Cos d'Estournel** qui annule l'arrêt de la CAA de Bordeaux 8 février 2019 16BX02751 en tant qu'il statue sur la valeur des plantations des vignes et renvoie devant la CAA de Bordeaux sur la rectification des dotations aux amortissements des vignes.

Pour remettre ce principe en ordre je citerais certains éléments du juge de l'impôt : *« ...les corrections des omissions ou erreurs mentionnées aux deuxième et troisième alinéas restent sans influence sur le résultat imposable lorsqu'elles affectent l'actif du bilan. Toutefois, elles ne sont prises en compte ni pour le calcul des amortissements ou des provisions, ni pour la détermination du résultat de cession. En vertu de ces dispositions, une erreur ou omission affectant l'évaluation d'un élément quelconque de l'actif ou du passif du bilan d'un des exercices non prescrits peut, si elle a été commise au cours d'un exercice clos plus de sept ans avant l'ouverture du premier des exercices non prescrits, être corrigée de manière symétrique dans les bilans de clôture et d'ouverture des exercices non prescrits, y compris dans le bilan d'ouverture du premier d'entre eux. En revanche, la circonstance qu'une méthode erronée a été appliquée pour la première fois lors d'un exercice clos depuis plus de sept ans, puis de manière constante d'exercice en exercice, faussant à chaque fois l'évaluation d'un même poste du bilan - selon un principe identique, mais pour des montants variant en fonction de la composition effective de ce poste -, ne suffit pas à justifier que la correction de la valeur de ce poste au cours d'un des exercices non prescrits puisse être effectuée également dans le bilan d'ouverture du premier de ces exercices. Il ne pourrait en aller ainsi que si et dans la mesure où les éléments individualisés du poste concerné dans ce bilan d'ouverture, parce qu'ils avaient également figuré dans le bilan de clôture d'un des exercices clos depuis plus de sept ans, ont affecté l'évaluation de ce bilan d'ouverture d'une erreur intervenue au cours d'un de ces exercices clos depuis plus de sept ans... Dans le cas où une dotation aux amortissements erronée du fait d'une surévaluation initiale de l'actif amortissable qui n'a fait et ne devait faire comptablement l'objet d'aucun réexamen depuis l'inscription du bien à l'actif en dehors des cas mentionnés ci-dessus et qui concerne des immobilisations qui auraient figuré au bilan depuis l'un des exercices clos depuis plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit, a été constamment appliquée depuis, entraînant une sous-évaluation systématique de l'actif net, le droit à correction symétrique du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit peut s'appliquer pour rehausser l'évaluation de ces immobilisations, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que les dotations aux amortissements de l'immobilisation litigieuse ont fait l'objet de redressements pour des exercices antérieurs dès lors que ces redressements ont été contestés. En refusant de faire bénéficier la société requérante du droit de correction prévu au deuxième alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI, au motif que l'administration avait remis en cause lors d'un précédent contrôle une méthode d'amortissement qui, si elle s'était appliquée pour la première fois au cours d'un exercice clos depuis plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit, avait fait l'objet d'une erreur répétée toutes les années suivantes sur le même poste comptable, la cour a commis une erreur de droit ».*

Une affaire à suivre, assurément, par les amateurs de la matière.