

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 D-2-06

N° 181 du 6 NOVEMBRE 2006

AMORTISSEMENT EXCEPTIONNEL – DEPENSES D'AMÉLIORATION EXPOSEES DANS LES IMMEUBLES ACHÉVÉS DEPUIS PLUS DE DEUX ANS PAR LES EMPLOYEURS POUR L'HÉBERGEMENT DE LEURS SALARIÉS AGRICOLES ET DE LEURS APPRENTIS (ART. 98 DE LA LOI N° 2005-157 DU 23 FÉVRIER 2005).

(C.G.I., art. 39 quinquies FD)

NOR : BUD F 0610046J

Bureau B 1

ECONOMIE GÉNÉRALE DE LA MESURE

L'article 98 de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux, codifié à l'article 39 quinquies FD du code général des impôts, institue un amortissement exceptionnel sur douze mois des dépenses d'amélioration exposées dans les immeubles achevés depuis plus de deux ans par les employeurs en vue de l'hébergement de leurs salariés agricoles et de leurs apprentis.

La présente instruction a pour objet de commenter ces nouvelles dispositions.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA MESURE	4
Section 1 : Entreprises concernées	4
Sous-section 1 : Employeurs agricoles mentionnés à l'article L. 713-1 du code rural	5
Sous-section 2 : Employeurs d'apprentis	8
Section 2 : Dépenses concernées	10
Sous-section 1 : Nature des dépenses	10
Sous-section 2 : Caractéristiques des immeubles dans lesquels les travaux sont exécutés	13
A. DATE D'ACHEVEMENT DE L'IMMEUBLE	14
B. AFFECTATION DE L'IMMEUBLE	15
CHAPITRE 2 : CALCUL DE L'AMORTISSEMENT EXCEPTIONNEL	17
CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR DU DISPOSITIF	22
Annexe : Article 98 de la loi n° 2005-157 relative au développement des territoires ruraux (JO n° 46 du 24 février 2005)	

INTRODUCTION

1. Afin d'inciter les employeurs à rénover leur patrimoine immobilier en vue de l'hébergement de salariés agricoles ou d'apprentis, l'article 98 de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux institue un nouvel amortissement exceptionnel sur douze mois des dépenses d'amélioration exposées par les employeurs dans les immeubles achevés depuis plus de deux ans et qui satisfont certaines conditions d'hygiène et de confort.
2. Cette nouvelle disposition fiscale, codifiée à l'article 39 quinquies FD du code général des impôts, vise à améliorer la qualité et le confort des logements destinés aux travailleurs agricoles, principalement saisonniers, et aux apprentis, lesquels sont souvent logés dans des conditions difficiles.
3. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes.

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA MESURE

Section 1 : Entreprises concernées

4. Le dispositif d'amortissement exceptionnel vise les employeurs de salariés agricoles et d'apprentis, mentionnés respectivement aux articles L. 713-1 du code rural et L. 111-1 du code du travail.

Sous-section 1 : Employeurs agricoles mentionnés à l'article L. 713-1 du code rural

5. Il résulte des dispositions de l'article L. 713-1 du code rural que sont concernés, en premier lieu, par la présente mesure, les exploitations ou entreprises agricoles énumérés aux 1° à 4° de l'article L. 722-1 du même code, à l'exception des entreprises de travaux agricoles qui effectuent un travail aérien, c'est-à-dire les entreprises ou exploitations suivantes :

- les exploitations de culture et d'élevage de quelque nature qu'elles soient, les exploitations de dressage, d'entraînement, haras ainsi que les établissements de toute nature dirigés par l'exploitant agricole en vue de la transformation, du conditionnement et de la commercialisation des produits agricoles lorsque ces activités constituent le prolongement de l'acte de production, ou les structures d'accueil touristique, situées sur l'exploitation ou dans les locaux de celle-ci, notamment d'hébergement et de restauration (article L. 722-1 1° du code rural) ;

- les entreprises de travaux agricoles définis comme étant les travaux qui entrent dans le cycle de la production animale ou végétale, les travaux d'amélioration foncière agricole, les travaux accessoires nécessaires à l'exécution des travaux précédents, ainsi que les travaux de création, restauration et entretien des parcs et jardins (articles L. 722-1 2° et L. 722-2 du code rural) ;

- les entreprises de travaux forestiers définis comme suit (articles L. 722-1 3° et L. 722-3 du code rural) :

- les travaux de récolte de bois, à savoir abattage, ébranchage, élagage, éhouppage, débardage sous toutes ses formes, les travaux précédant ou suivant normalement ces opérations tels que débroussaillage, nettoyage des coupes, ainsi que transport de bois effectué par l'entreprise qui a procédé à toute ou partie des opérations précédentes et, lorsqu'ils sont effectués sur le parterre de la coupe, les travaux de façonnage, de conditionnement du bois, de sciage et de carbonisation, quels que soient les procédés utilisés ;

- les travaux de reboisement et de sylviculture, y compris l'élagage, le débroussaillage et le nettoyage des coupes ;

- Les travaux d'équipement forestier, lorsqu'ils sont accessoires aux travaux ci-dessus.

A cet égard, il convient de préciser que ces travaux conservent leur caractère forestier lorsqu'ils sont effectués en dehors du parterre de la coupe par une entreprise ou une section d'entreprise dont l'activité principale est l'exploitation forestière ou la production de bois brut de sciage.

- les établissements de conchyliculture et de pisciculture et établissements assimilés, ainsi que les activités de pêche maritime à pied professionnelle, sauf pour les personnes qui relèvent du régime social des marins (L. 722-1 4° du code rural).

6. En deuxième lieu, il ressort des dispositions de l'article L. 713-1 du code rural que les employeurs agricoles concernés par la présente mesure s'entendent également de ceux qui emploient les salariés suivants :

- les gardes-chasse, garde-pêche, gardes forestiers, jardiniers, jardiniers gardes de propriété et, de manière générale, toutes les personnes qui, n'ayant pas la qualité d'entrepreneur, sont occupées par des groupements et sociétés de toute nature ou des particuliers à la mise en état et à l'entretien des jardins (article L. 722-20 2° du code rural) ;

- les employés de maison au service d'un exploitant agricole lorsqu'ils exercent habituellement leur activité sur le lieu de l'exploitation agricole (article L. 722-20 3° du code rural) ;

- les salariés des organismes de mutualité agricole, des caisses de crédit agricole mutuel, des chambres d'agriculture, du Centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles, des coopératives agricoles, des sociétés d'intérêt collectif agricole, des sociétés à caractère coopératif dites fruitières, des sociétés agricoles diverses, des syndicats agricoles, des associations syndicales de propriétaires dont l'objet est agricole, et, d'une manière générale, de tout groupement professionnel agricole, ainsi que de toute société ou groupement créé après le 31 décembre 1988, dans leur champ d'activité, par les organismes précités, à condition que leur participation constitue plus de 50 % du capital, les personnels non titulaires de l'établissement « Domaine de Pompadour » dont les contrats ont été transférés à l'établissement public Les Haras nationaux (L. 722-20 6° du code rural) ;

- les salariés occupés aux travaux forestiers tels que définis ci-dessus par référence à l'article L. 722-3 du code rural.

Sont toutefois exclus du dispositif les établissements publics administratifs.

7. Sont concernées par la présente mesure les entreprises définies ci-avant, qu'elles relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles ou des bénéficiaires industriels et commerciaux ou bien encore de l'impôt sur les sociétés.

Sous-section 2 : Employeurs d'apprentis

8. Peuvent également bénéficier de cet amortissement exceptionnel les employeurs visés à l'article L. 111-1 du code du travail, c'est-à-dire ceux employant des apprentis.

Toutefois, il est à observer que l'article précité, qui donnait la définition des contrats d'apprentissage conclus avant le 1^{er} juillet 1972, a été abrogé par la loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale. Par conséquent, il convient de se référer à l'article L. 117-1 du code du travail qui définit désormais les contrats d'apprentissage conclus à partir du 1^{er} juillet 1972.

Dès lors, peuvent prétendre au bénéfice de l'amortissement exceptionnel, les employeurs ayant souscrit un contrat d'apprentissage, c'est-à-dire un contrat de travail de type particulier par lequel un employeur s'engage, outre le versement d'un salaire (dans les conditions prévues par le titre 1^{er} du livre 1^{er} du code du travail), à assurer à un jeune travailleur une formation professionnelle méthodique et complète, dispensée pour partie en entreprise et pour partie en centre de formation d'apprentis. L'apprenti s'oblige, en retour, en vue de sa formation, à travailler pour cet employeur, pendant la durée du contrat, et à suivre la formation dispensée en centre de formation d'apprentis et en entreprise.

9. En pratique, cette nouvelle disposition est susceptible également de s'appliquer aux entreprises quelle que soit leur activité qui sont imposables soit à l'impôt sur le revenu, soit à l'impôt sur les sociétés, et qui emploient des apprentis.

Section 2 : Dépenses concernées

Sous-section 1 : Nature des dépenses

10. Seules sont éligibles au dispositif les dépenses d'amélioration réalisées en vue de rendre l'immeuble conforme :

- pour les entreprises agricoles définies aux n^{os} 5 à 7 aux conditions d'hygiène et de confort prévues par l'article L. 716-1 du code rural ;

- pour les entreprises employant des apprentis aux conditions de décence prévues à l'article 6 de la loi n° 89-462 du 6 juillet tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986.

11. Les dépenses d'amélioration s'entendent, d'une manière générale, de celles qui ont pour objet d'apporter à un immeuble un équipement ou un élément de confort nouveau ou mieux adapté aux conditions de vie actuelles. A titre d'indications, il s'agit des travaux d'aménagements internes, tels que l'installation de sanitaires (lavabos, douches ...), de système de production d'eau chaude, d'installations de chauffage, d'installations de cloisons destinées à séparer le local servant à héberger les salariés ou apprentis des autres parties de l'immeuble.

Sont également inclus parmi ces dépenses, les travaux de construction ou reconstruction rendus nécessaires par la modernisation de l'immeuble ancien. Il en est ainsi des travaux ayant pour objet l'aménagement à usage d'habitation de locaux préalablement affectés à un autre usage ou qui constituaient des dépendances d'un local d'habitation sans être eux même habitables (combles, garages, remises ...). Bien entendu, les dépenses d'entretien et de réparation qui sont constitutives de charges ne sont pas concernées par la présente mesure. Pour plus de précisions sur la notion de dépenses d'entretien et réparation, il convient de se référer à l'instruction administrative 4 A -13-05 en date du 30 décembre 2005 (cf. n^{os} 37 à 39).

12. Pour ouvrir droit à l'amortissement exceptionnel, les dépenses d'amélioration définies ci-avant doivent avoir pour finalité de rendre le logement conforme aux conditions d'hygiène et de confort prévues à l'article L. 716-1 du code rural, s'agissant du logement des salariés agricoles, ou aux conditions de décence prévues à l'article 6 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986, s'agissant du logement des apprentis.

Les conditions d'hygiène et de confort prévues à l'article L. 716-1 du code rural sont fixées par décret et tiennent compte, le cas échéant, des conditions locales. Parmi ces conditions, qui ont été précisées par le décret n° 95-978 du 24 août 1995, figurent notamment l'exclusion de l'hébergement en sous-sol, la possibilité de clore le logement ainsi qu'un accès libre et sans danger. Il est également prévu que les logements doivent être isolés des lieux où sont entreposés des substances dangereuses, bénéficier, sauf exception, d'un réseau d'alimentation en eau courante, comporter une cuisine et, en cas d'hébergement collectif, une pièce à usage de réfectoire ainsi que de pièces destinées au sommeil des hommes séparées de celles destinées au sommeil des femmes.

S'agissant du logement des apprentis, l'article 6 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 précitée prévoit, en particulier, que le bailleur est tenu de remettre au locataire un logement décent ne laissant pas apparaître de risques manifestes pouvant porter atteinte à la sécurité physique ou à la santé et qui soit doté des éléments le rendant conforme à l'usage d'habitation.

Sous-section 2 : Caractéristiques des immeubles dans lesquels les travaux sont exécutés

13. Les dépenses d'amélioration définies ci-avant doivent être réalisées dans des immeubles achevés depuis plus de deux ans à la date d'exécution des travaux et affectés à l'hébergement des salariés agricoles ou apprentis.

A. DATE D'ACHEVEMENT DE L'IMMEUBLE

14. Les dépenses d'amélioration doivent être exposées dans des immeubles achevés depuis plus de deux ans à la date du début d'exécution des travaux.

Un immeuble ou une fraction d'immeuble est considéré comme parvenu à son état complet d'achèvement lorsque les conditions d'habitabilité ou d'utilisation sont réunies ou, en cas d'occupation - même partielle - des locaux, quel que soit le titre juridique de cette occupation. A cet égard, l'occupation d'un immeuble peut être prouvée, notamment, au moyen de la production de baux ou d'engagements de location, de quittances d'eau, de gaz, d'électricité, de téléphone.

La preuve de l'achèvement d'un immeuble résulte, en règle générale, de la production du certificat de conformité délivré au constructeur ou du récépissé de la déclaration d'achèvement des travaux.

En définitive, la détermination de la date d'achèvement d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble est une question de fait qui ne peut être résolue qu'après un examen des circonstances particulières de chaque affaire.

A titre de règle pratique, cette condition peut être considérée comme respectée pour les immeubles inscrits depuis plus de deux ans au bilan de l'entreprise. A cet égard, seules les dépenses d'amélioration réalisées sur des immeubles inscrits au bilan de l'entreprise peuvent bénéficier de cette mesure.

B. AFFECTATION DE L'IMMEUBLE

15. Pour pouvoir bénéficier de l'amortissement exceptionnel, les dépenses doivent être effectuées dans des immeubles affectés à l'hébergement de leurs salariés agricoles par les employeurs définis aux n^{os} 5 à 7 ou d'apprentis.

Lorsque les logements sont utilisés pour héberger des salariés saisonniers et, par conséquent, restent vacants une partie de l'année, il sera admis qu'ils puissent faire l'objet de location, dès lors que l'occupation par des non-salariés demeure accessoire. Sera considérée comme accessoire l'occupation par des non-salariés n'excédant pas 20 % du temps total d'utilisation des logements par des salariés ou des non-salariés.

16. Le logement ayant bénéficié des travaux d'amélioration ne doit pas être destiné à l'hébergement du propriétaire du logement, ni aux membres de sa famille, à savoir son conjoint, les membres de son foyer fiscal, ses ascendants ou descendants, même si ceux-ci sont salariés agricoles ou apprentis.

Ainsi, lorsque les travaux d'amélioration sont exécutés dans un immeuble destiné à la fois à l'hébergement des salariés agricoles ou des apprentis et du propriétaire ou des membres de son foyer fiscal de ses ascendants ou descendants, seules les dépenses réalisées dans la partie de l'immeuble affectée aux salariés ou apprentis peuvent bénéficier de l'amortissement exceptionnel.

CHAPITRE 2 : CALCUL DE L'AMORTISSEMENT EXCEPTIONNEL

17. L'amortissement exceptionnel des dépenses d'amélioration prévu à l'article 39 quinquies FD est un amortissement linéaire calculé sur une période de douze mois, à compter de la date de la mise en service des installations et agencements visés par cette mesure.

18. Lorsque la dépense est réalisée en cours d'exercice, la première annuité est réduite prorata temporis pour tenir compte de la période écoulée entre l'ouverture de l'exercice et la date de mise en service. La dotation est alors répartie sur l'exercice de mise en service et l'exercice suivant.

19. L'amortissement exceptionnel suit, sur le plan fiscal, les mêmes règles que les amortissements habituels. Il doit être constaté dans les écritures de l'entreprise (article 39-1 2°). Il doit ainsi faire l'objet, pour la part qui excède sa dépréciation technique, d'une dotation à un compte d'amortissement dérogatoire.

20. Cet amortissement exceptionnel a un caractère facultatif. Les entreprises qui choisissent de ne pas pratiquer cet amortissement prennent une décision de gestion qui leur est opposable. L'amortissement doit alors être étalé sur la durée d'utilisation des installations et agencements visés par la présente mesure.

21. Exemple

Soit une dépense d'amélioration éligible au dispositif réalisée pour un montant de 12 000 € HT. Le logement est mis en service le 01/04/N. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile. L'amortissement exceptionnel doit être calculé et déduit de la manière suivante :

Exercice N : $(12\,000\ € \times 9/12) = 9\,000\ €$;

Exercice N+1 : $(12\,000\ € \times 3/12) = 3\,000\ €$

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR DU DISPOSITIF

22. Le dispositif est applicable aux investissements réalisés avant le 1^{er} janvier 2007 et engagés au titre d'un exercice clos à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi relative au développement des territoires ruraux, soit le 24 février 2005.

Ainsi, un investissement éligible réalisé avant le 24 février 2005, mais au titre d'un exercice clos après cette date, peut bénéficier de cet amortissement exceptionnel.

La Directrice de la Législation Fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe**Article 98 de la loi n° 2005-157 relative au développement des territoires ruraux****(JO n° 46 du 24 février 2005)****NOR AGRX0300111L**

Art. 39 quinquies FD du CGI. - Les dépenses d'amélioration exposées dans les immeubles achevés depuis plus de deux ans à la date du début d'exécution des travaux par les employeurs mentionnés à l'article L. 713-1 du code rural pour l'hébergement de leurs salariés, à l'exclusion du propriétaire du logement, de son conjoint, des membres de son foyer fiscal ou de ses ascendants et descendants, qui satisfont aux conditions d'hygiène et de confort prévues à l'article L. 716-1 du code précité, peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois.

Cet amortissement peut également s'appliquer aux dépenses d'amélioration exposées dans les immeubles achevés depuis plus de deux ans à la date du début d'exécution des travaux par les employeurs visés à l'article L. 111-1 du code du travail pour l'hébergement de leurs apprentis à l'exclusion du propriétaire du logement, de son conjoint, des membres de son foyer fiscal ou de ses ascendants et descendants, qui satisfont aux conditions de décence prévues à l'article 6 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986.

Les dispositions du présent article s'appliquent aux investissements réalisés avant le 1^{er} janvier 2007.