



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 87 DU 14 OCTOBRE 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 E-6-09

INSTRUCTION DU 6 OCTOBRE 2009

BENEFICES AGRICOLES. AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX DEDUCTIONS POUR INVESTISSEMENT ET POUR ALEAS. ARTICLE 78 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2008.

NOR : ECE L 09 10061 J

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008 (n° 2008-1443 du 30 décembre 2008) a supprimé le plafond commun à la déduction pour investissement et à la déduction pour aléas et a instauré un plafond de déduction propre à chacun de ces deux dispositifs. Il a par ailleurs modifié de manière substantielle le régime de la déduction pour aléas prévu à l'article 72 D bis du code général des impôts.

La présente instruction commente ces modifications, applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009.

•

- 1 -

14 octobre 2009

3 507087 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex


MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
DE LA FONCTION PUBLIQUE
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

S O M M A I R E

| | |
|---|-----------|
| INTRODUCTION | 1 |
| CHAPITRE 1 : CREATION D'UN PLAFOND PROPRE A LA DEDUCTION POUR INVESTISSEMENT | 4 |
| Section 1 : Nouveau plafond de déduction | 5 |
| A. BENEFICE A RETENIR | 6 |
| B. CAS PARTICULIER DES GAEC ET EARL | 7 |
| Section 2 : Barème | 9 |
| CHAPITRE 2 : REFORME DE LA DEDUCTION POUR ALEAS | 10 |
| Section 1 : Champ d'application | 10 |
| Sous-section 1 : Exploitations agricoles concernées | 10 |
| Sous-section 2 : Conditions à remplir | 11 |
| A. CONDITION D'ASSURANCE | 12 |
| I. Nature de l'assurance | 13 |
| II. Date à laquelle doit être respectée cette condition | 18 |
| B. CONDITIONS RELATIVES A L'EPARGNE PROFESSIONNELLE | 19 |
| I. Epargne inscrite sur un compte bancaire spécifique | 20 |
| II. Epargne inscrite à l'actif du bilan | 21 |
| III. Epargne provenant des recettes de l'exploitation | 22 |
| Section 2 : Modalités d'application de la déduction pour aléas | 24 |
| Sous-section 1 : Montant de la déduction pour aléas | 24 |
| A. PLAFOND FORFAITAIRE | 24 |
| B. COMPLEMENT AU PLAFOND DE 23 000 € | 25 |

| | |
|--|-----------|
| C. CAS PARTICULIER DES GAEC ET DES EARL | 27 |
| Sous-section 2 : Modalités pratiques | 28 |
| Section 3 : Modalités d'utilisation de l'épargne et conséquences sur le revenu imposable | 29 |
| Sous-section 1 : Cas d'utilisation de l'épargne conformément à son objet | 30 |
| A. UTILISATION CONFORME EN L'ABSENCE D'ALEA | 30 |
| B. UTILISATION EN CAS DE SURVENANCE D'UN ALEA | 32 |
| I. Nature des aléas visés | 32 |
| II. Montant du prélèvement autorisé | 35 |
| Sous-section 2 : Epargne non utilisée conformément à son objet | 40 |
| A. EPARGNE NON UTILISEE | 40 |
| I. En cours d'exploitation | 40 |
| II. En cas de cessation d'activité | 41 |
| B. EPARGNE NON UTILISEE CONFORMEMENT A SON OBJET AU COURS DES DIX EXERCICES | 42 |
| Section 4 : Conséquences de la réforme sur la déduction pour aléas pratiquée en application de l'ancien régime | 44 |
| CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR | 46 |
| Annexe 1 : article 78 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 | |
| Annexe 2 : décret n° 2009-391 du 7 avril 2009 pris pour l'application du I de l'article 72 D bis du code général des impôts relatif à la déduction pour aléas | |
| Annexe 3 : Aléas reconnus par une autorité administrative | |
| Annexe 4 : Exemples d'application | |

INTRODUCTION

1. Les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition pouvaient, jusqu'à présent, pratiquer une déduction pour investissement (DPI) et une déduction pour aléas (DPA) dans les conditions prévues aux articles 72 D à 72 D quater du code général des impôts. Ces déductions étaient opérées sous un plafond commun dont le montant maximum était de 26 000 €, ce plafond commun étant majoré, dans certains cas, pour la déduction pour aléas d'un complément forfaitaire de 4 000 € et d'un complément en fonction du nombre de salariés (cf. notamment les instructions administratives 5 E-4-05 et 5 E-4-06).
2. L'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008 (n° 2008-1443 du 30 décembre 2008) a supprimé ce plafond commun de déduction et mis en place un plafond de déduction propre à chacun de ces deux dispositifs. Cet article modifie par ailleurs de manière substantielle le dispositif de la déduction pour aléas prévu à l'article 72 D bis du code général des impôts en vue de le renforcer et de permettre à l'exploitant agricole de se constituer une véritable épargne de précaution complémentaire à l'assurance.
3. La présente instruction commente ces aménagements. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes.

CHAPITRE 1 : CREATION D'UN PLAFOND PROPRE A LA DEDUCTION POUR INVESTISSEMENT

4. Conformément à l'article 72 D, les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition peuvent déduire au titre de chaque exercice, sous certaines limites, une somme destinée à couvrir au cours des cinq exercices suivant cette déduction l'acquisition ou la création d'immobilisations amortissables, l'acquisition ou la production de stocks ou d'animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an ou l'acquisition de parts de sociétés coopératives (cf. pour plus de précisions l'instruction administrative 5 E-4-05).

L'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008 crée un plafond de déduction propre à la déduction pour investissement et abroge ainsi les dispositions de l'article 72 D ter qui prévoyait le plafond commun de déduction à la déduction pour investissement et à la déduction pour aléas. Aucune autre modification n'est apportée par cet article à la déduction pour investissement.

Section 1 : Nouveau plafond de déduction

5. Conformément au I de l'article 72 D, la déduction pour investissement est désormais pratiquée dans la limite d'un plafond égal pour chaque exercice :
 - à 4 000 € dans la limite du bénéfice imposable lorsqu'il est inférieur à 10 000 € ;
 - à 40 % du bénéfice imposable lorsqu'il est compris entre 10 000 € et 40 000 € ;
 - à la somme de 8 000 € majorée de 20 % du bénéfice imposable lorsqu'il est compris entre 40 000 € et 60 000 € ;
 - à 20 000 € lorsque le bénéfice imposable excède 60 000 €.

Ce plafond n'est pas ajusté prorata temporis lorsque l'exercice est d'une durée inférieure ou supérieure à douze mois (début d'activité ou changement de date de clôture). La déduction ne peut donner lieu à la constatation d'un déficit. Si le bénéfice est inférieur à 4 000 €, la déduction ne peut excéder le montant de ce bénéfice.

A. BENEFICE A RETENIR

6. Le plafond de déduction est calculé d'après le bénéfice réalisé par l'exploitation individuelle, la société ou le groupement qui pratique la déduction sans qu'il soit tenu compte du nombre d'associés (sous réserve des précisions apportées aux n°s 7 et 8). Il s'agit donc du bénéfice réalisé au titre de l'exercice de déduction et soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif ou à un taux réduit, plus particulièrement des plus-values professionnelles à long terme. S'agissant des sociétés et groupements, il n'est pas tenu compte des produits personnels des associés imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles.

S'agissant des plus-values nettes à court terme qui font l'objet d'un étalement en application de l'article 39 quaterdecies, elles sont retenues au titre des exercices auxquels elles sont rattachées, à raison de chaque fraction considérée, et non pour leur totalité au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été effectivement réalisées. En revanche, conformément à l'article 75 A, ce bénéfice doit être retraité du résultat provenant des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne (cf. pour plus de précisions, instruction administrative 5 E-1-09, § n°s 18 et 19). Par ailleurs, conformément à l'article 72 D quater, le résultat provenant de la mise à disposition de droits à paiement unique ne peut donner lieu aux déductions pour investissement ou pour aléas lorsque l'exploitant n'exerce pas une ou plusieurs activités mentionnées aux premier à quatrième alinéas de l'article 63.

Le bénéfice à retenir s'entend par ailleurs du bénéfice :

- avant imputation des déficits antérieurs et de l'éventuel reliquat d'amortissements réputés différés en période déficitaire ;
- avant application du dispositif de la moyenne triennale prévu à l'article 75-0 B ;
- avant application de la déduction pour aléas ;
- avant les réintégrations de déduction pour investissement ou de déduction pour aléas non utilisées ou ayant fait l'objet d'une utilisation non conforme à leur objet ;
- après application de l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies en faveur des exploitations situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion ;
- et, pour les seuls exploitants individuels, après application de l'abattement de 50 % ou 100 % prévu en faveur des jeunes agriculteurs à l'article 73 B, ainsi que du dispositif d'étalement des revenus exceptionnels prévu à l'article 75-0 A. Autrement dit, le bénéfice à retenir comprend la seule fraction du revenu exceptionnel rattachée au titre de l'exercice considéré. Pour déterminer cette fraction, lorsqu'un exploitant agricole est également associé d'un groupement ou d'une société relevant de l'article 8, il convient de répartir le résultat exceptionnel, tel que défini au a du 2 de l'article 75-0 A (revenu exceptionnel défini comme une fraction de bénéfice, cf. instruction administrative 5 E-5-06 nos 20 et s.), entre le résultat de son exploitation agricole et la quote-part de résultat de la société ou du groupement lui revenant au prorata de ces deux résultats¹ dès lors que pour la qualification du revenu exceptionnel, il est fait masse de ces deux résultats². En revanche, lorsque les résultats exceptionnels correspondent à ceux définis aux b et c de l'article 75-0 A (revenu exceptionnel défini en fonction de l'indemnité d'abattage des animaux ou correspondant au droit à paiement unique accordé en 2006), ces résultats exceptionnels doivent être affectés à chaque exploitation à laquelle ils se rapportent (exploitation individuelle ou société ou groupement).

Pour les sociétés et groupements relevant de l'impôt sur le revenu, il n'est en revanche pas tenu compte des dispositions des articles 73 B et 75-0 A, dès lors que ces retraitements sont opérés au niveau de la quote-part de résultat revenant aux associés. A cet égard, les précisions apportées, s'agissant de l'application de l'article 75-0 A à ces sociétés et groupements, à la dernière phrase du § n° 46 de l'instruction administrative 5 E-5-06 sont rapportées. Ainsi, pour ces sociétés et groupements, le bénéfice à retenir s'entend du bénéfice avant application de l'abattement en faveur des jeunes agriculteurs et avant étalement du revenu exceptionnel réalisé ;

- avant imputation, pour les sociétés et groupements relevant de l'impôt sur le revenu, des charges personnelles des associés déductibles en application de l'article 151 nonies et des déficits personnels reportables ;

- avant application du régime d'exonération des plus-values prévu à l'article 151 septies s'agissant des plus-values réalisées par une société civile agricole non soumise à l'impôt sur les sociétés, dès lors que l'exonération partielle ou totale est opérée au niveau de la quote-part de résultat revenant à chaque associé de la société conformément au deuxième alinéa de l'article 70. Il en résulte dans cette situation que les plus-values réalisées par ces sociétés doivent être prises en compte dans le bénéfice servant au calcul du plafond de la déduction pour investissement.

¹ Pour opérer cette répartition, le résultat déficitaire de l'exploitation individuelle ou la quote-part de résultat déficitaire de la société ou groupement est retenu pour un montant nul.

² Voir exemple n° 1 en annexe 4.

B. CAS PARTICULIER DES GAEC ET EARL

7. Pour les GAEC et les EARL qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, le plafond, déterminé dans les conditions ci-avant (cf. n°s 5 et 6), est multiplié par le nombre d'associés exploitants dans la limite de trois. Sont concernés par cette mesure, les EARL citées au 5° de l'article 8, ainsi qu'en application du 4° de l'article 71, les GAEC dont tous les associés participent effectivement et régulièrement à l'activité du groupement par leur travail personnel (cf. documentation administrative 5 E 224 n° 10). En ce qui concerne les GAEC, lorsque la condition de participation au travail de tous les associés n'est plus respectée ou lorsque l'agrément est retiré pour quelque motif que ce soit par le comité départemental ou le comité national d'agrément, le plafond de déduction est déterminé sans tenir compte du nombre d'associés. Toutefois, les associés qui ne respectent pas la condition de participation au travail à la suite d'une dispense de travail régulièrement accordée dans les conditions définies aux articles R. 323-32 à R. 323-34 du code rural sont pris en compte pour déterminer le nombre d'associés exploitants servant à multiplier le plafond de déduction.

8. Pour le calcul du plafond maximal de déduction pour investissement qui peut être pratiquée à la clôture de l'exercice, il convient de retenir le nombre d'associés exploitants le plus élevé existant à un moment quelconque au cours de l'exercice concerné.

Sur la qualité d'associé exploitant, il est rappelé qu'elle implique, s'agissant des GAEC, une participation effective et régulière à l'activité du groupement (pour plus de précisions, se reporter à la documentation administrative 5 E 224 n°s 10 et suivants) et, s'agissant des EARL, conformément à l'article L. 324-8 du code rural, une participation effective et permanente au sens de l'article L. 411-59 du même code (pour plus de précisions, se reporter à la documentation administrative 5 E 4212 n° 24).

Section 2 : Barème

9. En pratique, le plafond de la déduction pour investissement peut être directement calculé au moyen du barème ci-dessous :

| Bénéfice | Exploitant individuel | GAEC ou EARL avec 2 associés exploitants | GAEC ou EARL avec 3 associés exploitants ou plus |
|------------------------|----------------------------|--|--|
| | Limite applicable | | |
| Inférieur à 4 000 € | égale au bénéfice | | |
| De 4 000 € à 9 999 € | 4 000 € | 8 000 € dans la limite du bénéfice | égale au bénéfice |
| De 10 000 € à 40 000 € | 40 % du bénéfice | 80 % du bénéfice | égale au bénéfice |
| De 40 001 € à 60 000 € | 8 000 € + 20 % du bénéfice | 16 000 € + 40 % du bénéfice | égale au bénéfice |
| Supérieur à 60 000 € | 20 000 € | 40 000 € | 60 000 € |

CHAPITRE 2 : REFORME DE LA DEDUCTION POUR ALEAS

Section 1 : Champ d'application

Sous-section 1 : Exploitations agricoles concernées

10. La déduction pour aléas peut être pratiquée par les exploitants individuels et les sociétés ou groupements agricoles qui relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, sous réserve d'être imposés d'après un régime réel d'imposition, qu'il s'agisse du régime réel normal ou du régime réel simplifié, applicable de plein droit ou sur option. Les exploitants soumis au régime du forfait agricole ou du forfait forestier sont par conséquent exclus de ce dispositif. La condition liée au régime d'imposition s'apprécie à la clôture de chacun des exercices au cours desquels la déduction est pratiquée.

Par ailleurs, il est admis que la déduction pour aléas soit pratiquée par chacun des conjoints qui gère de manière autonome une exploitation. Il en est de même pour la déduction pour investissements. Pour plus de précisions sur la notion d'exploitation autonome, il convient de se reporter à l'instruction administrative 4 B-2-07 en date du 20 mars 2007 (nos 23 et suivants).

Sous-section 2 : Conditions à remplir

11. La déduction pour aléas est subordonnée, d'une part, à la souscription d'une assurance au titre de l'exercice, d'autre part, à l'inscription des sommes déduites à un compte ouvert auprès d'un établissement de crédit.

A. CONDITION D'ASSURANCE

12. Les exploitants agricoles peuvent pratiquer la déduction pour aléas à condition d'avoir souscrit une assurance dans les conditions définies au III de l'article 38 sexdecies J de l'annexe III. Lorsque la déduction est pratiquée par une société ou un groupement, la condition d'assurance s'apprécie au niveau de cette société ou de ce groupement.

I. Nature de l'assurance

13. Pour bénéficier de la déduction pour aléas au titre d'un exercice, l'exploitant agricole doit avoir souscrit une assurance contre l'incendie couvrant la totalité de son exploitation au titre de l'exercice considéré. S'agissant des bâtiments, cette assurance doit couvrir aussi bien les bâtiments inscrits à l'actif du bilan de l'exploitation que ceux qui ne sont pas inscrits à son bilan mais qui sont utilisés pour les besoins de l'exploitation, notamment les bâtiments mis à la disposition de la société ou du groupement par ses associés. S'agissant du cas particulier de la conchyliculture ou de l'aquaculture marine, cette condition sera considérée comme satisfaite lorsque l'assurance souscrite couvre le risque d'incendie des bâtiments (contenant et contenu).

14. Outre cette condition d'assurance contre l'incendie, les exploitants doivent souscrire les assurances ci-dessous (cf. n°s 15 à 17) suivant la nature des activités exercées.

15. **Les exploitants ayant une activité d'élevage doivent souscrire** une assurance pour leurs cheptels contre les risques définis par arrêté des ministres chargés de l'économie et de l'agriculture tenant compte, notamment, du degré suffisant des offres d'assurance existantes. Les risques qui doivent être assurés pour bénéficier de la déduction pour aléas ont été définis par l'arrêté du 31 mars 2009 fixant la liste des risques assurables exclus du régime d'indemnisation du fonds national de garantie des calamités agricoles (FNGCA) : il s'agit du risque de foudre sur le cheptel, hors bâtiments, et du risque de chaleur entraînant la mortalité du cheptel d'élevage hors-sol à l'intérieur des bâtiments.

16. Pour les exploitants produisant des cultures, les assurances devant être souscrites dépendent de la nature des cultures et des risques.

1^{er} cas : risques assurables à l'ouverture de l'exercice et dont une fraction des primes ou cotisations d'assurance est prise en charge par le FNGCA

Lorsque les risques liés à une culture sont considérés à l'ouverture de l'exercice comme assurables au sens de l'article D. 361-33 du code rural et qu'une fraction des primes ou cotisations dues pour l'assurance de ces risques est prise en charge par le FNGCA en application de l'article L. 361-8 du code rural, l'exploitant doit avoir souscrit, pour bénéficier de la déduction pour aléas, une assurance couvrant cette culture contre ces risques et pour des garanties fixées en fonction des normes de production habituellement admises dans la région d'exploitation.

A la date de publication de la présente instruction, la liste des risques assurables est fixée par l'arrêté du 31 mars 2009 fixant la liste des risques assurables exclus du FNGCA. S'agissant des primes ou cotisations prises en charge par le FNGCA, il convient de se reporter au décret n° 2009-286 du 12 mars 2009 fixant pour l'année 2009 les modalités d'application de l'article L. 361-8 du code rural en vue de favoriser le développement de l'assurance contre certains risques agricoles.

La condition d'assurance ne sera respectée qu'à la condition que l'exploitant ait souscrit une assurance couvrant un volume de récoltes « normal », c'est-à-dire correspondant à une production habituelle pour la région considérée. La condition d'assurance sera toutefois considérée comme respectée en cas de production assurée au moins égale à 80 % de la production habituelle de la région. Par ailleurs, il sera également admis de considérer que l'assurance couvre un volume de récoltes normal lorsque le volume couvert est au moins égal à 80 % de la moyenne « olympique » des récoltes réalisées par l'exploitant au titre des cinq exercices précédant celui au cours duquel est pratiquée la déduction pour aléas. Pour déterminer cette moyenne olympique, il convient d'exclure le moins élevé et le plus élevé des volumes de récoltes réalisés par l'exploitant au titre des cinq exercices concernés et de faire la moyenne des trois volumes de récoltes restants.

2^{ème} cas : risques non assurables à l'ouverture de l'exercice ou risques assurables dont les primes ou cotisations d'assurance ne sont pas prises en charge par le FNGCA

Lorsque les risques liés à une culture ne sont pas considérés à l'ouverture de l'exercice comme assurables au sens de l'article D. 361-33 du code rural ou que les primes ou cotisations dues pour l'assurance de risques assurables ne sont pas prises en charge par le FNGCA, l'exploitant doit souscrire une assurance couvrant cette culture, soit contre la grêle, soit contre tout autre dommage, par exemple contre la tempête, à l'exclusion toutefois du risque d'incendie déjà couvert par l'assurance requise pour la totalité de l'exploitation agricole (cf. n° 13).

17. En cas de pluri-activité, par exemple lorsque l'exploitant produit des cultures dont les risques sont considérés comme assurables pour certaines d'entre elles et non assurables pour les autres ou lorsqu'il a une activité d'élevage et de culture, il doit respecter cumulativement les conditions d'assurance propres à chacune de ses activités.

II. Date à laquelle doit être respectée cette condition

18. Conformément au I de l'article 72 D bis, la condition d'assurance doit être respectée tout au long de l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée.

Toutefois, il sera admis que l'assurance couvrant des cultures soit souscrite au plus tard dans les trois mois suivant la date de l'ensemencement ou de la plantation.

B. CONDITIONS RELATIVES A L'EPARGNE PROFESSIONNELLE

19. Conformément au I de l'article 72 D bis, la déduction pour aléas s'exerce à la condition que, dans les trois mois de la clôture de l'exercice, l'exploitant ait inscrit à un compte d'affectation ouvert auprès d'un établissement de crédit une somme provenant des recettes de l'exploitation de cet exercice égale au montant de la déduction. L'épargne ainsi constituée doit être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation.

I. Epargne inscrite sur un compte bancaire spécifique

20. L'épargne professionnelle doit être inscrite sur un compte bancaire spécifique ouvert au nom de l'exploitation auprès d'un établissement de crédit. Ce compte doit retracer, en application du III de l'article 72 D bis, exclusivement les opérations afférentes aux sommes épargnées dans le cadre de la déduction pour aléas telle que réformée par l'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008. Autrement dit, l'épargne professionnelle constituée dans le cadre de ce nouveau régime de déduction pour aléas ne peut pas être déposée sur le compte bancaire ouvert pour recevoir les sommes épargnées dans le cadre de l'ancien régime de la déduction pour aléas. Il est en revanche possible d'ouvrir plusieurs comptes bancaires, dans un ou plusieurs établissements de crédit, destinés à recevoir l'épargne professionnelle déduite dans les conditions prévues à l'article 72 D bis nouveau.

L'épargne professionnelle correspondant à la déduction pour aléas pratiquée ne peut pas faire l'objet d'un placement en dehors de ces comptes bancaires spécifiques. Symétriquement, l'épargne professionnelle libre, c'est-à-dire la fraction d'épargne professionnelle qui excède l'épargne correspondant à la déduction pratiquée, ne peut pas être placée sur ce compte bancaire spécifique, l'article 72 D bis limitant en effet désormais le montant de l'épargne à déposer sur ce compte au strict montant de la déduction pratiquée. Autrement dit, un compte bancaire sur lequel serait déposée de l'épargne libre ne remplit pas les conditions prévues à l'article 72 D bis et aucune des sommes placées sur ce compte ne peut être admise en déduction au titre de la déduction pour aléas. Il est en revanche possible, à la clôture de l'exercice ou au plus tard dans les trois mois suivant cette clôture (cf. n° 23), d'opérer un virement, à hauteur de la déduction pour aléas pratiquée au titre de cet exercice, d'un compte bancaire « ordinaire » alimenté par de l'épargne libre vers un compte bancaire spécifique répondant aux conditions fixées par l'article 72 D bis.

II. Epargne inscrite à l'actif du bilan

21. L'épargne professionnelle déposée sur le compte bancaire spécifique doit être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation. La rémunération de cette épargne est donc en principe imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles, à moins que l'exploitant agricole ne choisisse d'imposer cette rémunération dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (cf. documentation administrative 5 E 113 n° 3).

Toutefois, les intérêts produits par cette épargne ne sont pas soumis à l'impôt conformément au I de l'article 72 D bis lorsqu'ils sont capitalisés dans le compte bancaire spécifique. Pour l'application de cette mesure, l'exploitant doit procéder à la déduction extra-comptable des intérêts capitalisés, à la ligne FR du tableau n° 2139-B (régime simplifié d'imposition) ou à la ligne WZ du tableau n° 2151 (régime réel normal d'imposition).

Compte tenu de ce nouveau régime d'exonération des intérêts, la tolérance administrative prévue à la dernière phrase du paragraphe n° 17 de l'instruction administrative 5 E-1-03 qui autorisait les exploitants agricoles ayant choisi d'imposer les intérêts dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers à opter pour le prélèvement forfaitaire libératoire est rapportée. Autrement dit, les intérêts acquis qui ne sont pas capitalisés, c'est-à-dire les intérêts prélevés par l'exploitant au cours de l'exercice de leur acquisition, sont imposables au barème progressif à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles ou dans celle des revenus de capitaux mobiliers comme précisé ci-dessus.

III. Epargne provenant des recettes de l'exploitation

22. Les sommes inscrites sur le compte bancaire doivent provenir des recettes de l'exploitation de l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée. A titre de règle pratique, il sera admis que les sommes inscrites sur le compte soient réputées provenir des recettes de l'exploitation de l'exercice de déduction dès lors qu'elles n'excèdent pas le montant de la production vendue au titre de cet exercice majoré des indemnités et subventions d'exploitation (somme des lignes FR et FW de l'imprimé n° 2146 ou somme des lignes EA à EE et de la ligne EL de l'imprimé n° 2139-B).

23. Les sommes doivent être inscrites sur le compte bancaire au plus tard le dernier jour du troisième mois suivant la clôture de l'exercice.

Toutefois, lorsque aucun bilan n'est dressé au cours d'une année, la déduction peut être opérée à titre provisoire pour l'établissement de l'arrêté provisoire des comptes établi au 31 décembre de l'année en application de l'article 37, sous réserve que les sommes ainsi déduites soient inscrites sur le compte bancaire spécifique au plus tard le 31 mars de l'année suivante. Cette déduction fait l'objet le cas échéant d'un complément en fonction du bénéfice définitif. Dans le cas inverse où le bénéfice définitif se révélerait inférieur au bénéfice provisoire, la déduction pour aléas pratiquée au titre de l'arrêté provisoire ne sera pas remise en cause. Il en est de même pour la déduction pour investissements.

Section 2 : Modalités d'application de la déduction pour aléas

Sous-section 1 : Montant de la déduction pour aléas

A. PLAFOND FORFAITAIRE

24. La déduction pour aléas pratiquée au titre d'un exercice est plafonnée au plus faible des trois montants suivants :

- le montant du bénéfice imposable : le bénéfice imposable à retenir correspond au bénéfice ayant servi de référence pour le calcul du plafond de la déduction pour investissement (cf. n° 6), minoré de l'éventuelle déduction pour investissement pratiquée au titre de l'exercice. La déduction pour aléas ne peut donc jamais donner lieu à la constatation ou à l'augmentation d'un déficit ;

- 23 000 € pour un exercice de douze mois majoré, le cas échéant, du complément de déduction par salarié (cf. ci-après n°s 25 et 26) : ce montant forfaitaire est ajusté prorata temporis en cas d'exercice d'une durée inférieure ou supérieure à douze mois. A titre d'exemple, pour un exercice de 9 mois, ce plafond forfaitaire sera réduit à : $23\ 000\ € \times 9/12 = 17\ 250\ €$;

- la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pour aléas pratiquées au titre d'exercices antérieurs et non encore rapportées au résultat, majoré des intérêts capitalisés non soumis à l'impôt (cf. n° 21). Pour la détermination de cette différence, seules les déductions pratiquées en application du nouveau régime de déduction pour aléas résultant de l'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008 sont concernées. S'agissant des intérêts capitalisés, ne doivent pas être pris en compte les intérêts qui ont déjà été rapportés au résultat (cf. section 3). En cas d'apport bénéficiant du dispositif de dispense de réintégration prévue au II de l'article 72 D bis d'une ou plusieurs exploitations individuelles à une société civile agricole, la société bénéficiaire des apports ne peut pratiquer une déduction pour aléas qu'à hauteur de la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant global des déductions pour aléas pratiquées par elle-même et, au titre d'exercices antérieurs à celui de l'apport, par les exploitations apportées, et non encore rapportées à son résultat dans les conditions précisées aux nos 29 et suivants, majoré des intérêts capitalisés non soumis à l'impôt. Si ce montant global de déductions pour aléas excède la somme de 150 000 €, ce dépassement n'entraîne pas la réintégration automatique de la part excédentaire des déductions. Dans cette hypothèse, la société bénéficiaire des apports doit en effet reprendre ces déductions pour aléas, propres ou transmises, dans les conditions de droit commun et ne retrouve la faculté de pratiquer une nouvelle déduction pour aléas que lorsque le montant global des déductions pour aléas redevient inférieur à 150 000 €.

Le montant de la déduction pour aléas ainsi déterminé constitue un plafond de déduction que l'exploitant peut utiliser à son gré, en tout ou partie.

B. COMPLEMENT AU PLAFOND DE 23 000 €

25. En sus du plafond de déduction de 23 000 €, l'exploitant agricole peut pratiquer un complément de déduction pour aléas égal à 500 € par salarié équivalent temps plein lorsque le résultat de l'exercice est supérieur d'au moins 20 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

Pour l'application de cette majoration, les résultats de l'exercice et des trois exercices précédents s'entendent des résultats déterminés dans les conditions précisées au n° 6 qu'ils soient bénéficiaires ou déficitaires. En revanche, lorsque au titre d'un de ces exercices, l'exploitant a pratiqué une déduction pour aléas ou une déduction pour investissement ou réintégré ces sommes précédemment déduites, il est fait abstraction des montants ainsi déduits ou réintégré.

Lorsque au cours de tout ou partie des trois exercices précédents, l'exploitant a relevé du régime du forfait, le résultat de ces exercices à prendre en compte est alors le résultat forfaitaire.

La condition de hausse d'au moins 20 % du résultat par rapport à la moyenne des résultats des trois exercices précédents ne pouvant pas être respectée par les exploitants agricoles ayant moins de quatre exercices d'activité, il en découle que ces derniers ne peuvent pas bénéficier du complément de déduction.

26. Cette majoration du plafond de 23 000 € est égale à 500 € par salarié équivalent temps plein. Lorsque le ou les salariés ne sont employés qu'à temps partiel ou sur une fraction seulement de l'année civile, la conversion en équivalent temps plein résulte pour chaque salarié du rapport entre le nombre d'heures travaillées pour lesquelles une dépense a été engagée au cours de l'exercice et 1607 heures. Cette conversion n'est pas effectuée si ce rapport est supérieur à un. Le total obtenu est arrondi à l'unité supérieure.

C. CAS PARTICULIER DES GAEC ET EARL

27. Pour les GAEC et les EARL qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux (cf. n°s 7 et 8), le plafond annuel de déduction, y compris la majoration en fonction du nombre de salariés, est multiplié par le nombre d'associés exploitants dans la limite de trois, étant rappelé que la déduction ainsi pratiquée ne peut conduire à la constatation d'un déficit. Autrement dit, lorsque le plafond annuel déterminé conformément aux précisions apportées au n° 24 correspond au bénéfice imposable du GAEC ou de l'EARL, aucune majoration n'est apportée en fonction du nombre d'associés exploitants. Lorsque ce plafond annuel correspond à la somme de 23 000 € (le cas échéant ajustée prorata temporis) ou à la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pour aléas pratiquées au titre d'exercices antérieurs et non encore rapportées au résultat, majoré des intérêts capitalisés non soumis à l'impôt, ce plafond annuel est multiplié par deux lorsque le GAEC ou l'EARL dispose de deux associés exploitants et par trois lorsqu'il dispose de trois associés exploitants ou plus, dans la limite du bénéfice imposable.

Sous-section 2 : Modalités pratiques

28. L'exploitant agricole souhaitant bénéficier de ce dispositif doit déduire de manière extra-comptable la somme déterminée dans les conditions ci-avant soit sur la ligne XO du tableau 2151 pour les exploitants soumis au régime réel normal d'imposition, soit sur la ligne FR « déductions diverses » du tableau 2139-B pour les exploitants agricoles soumis au régime réel simplifié d'imposition : dans ce dernier cas, les exploitants doivent joindre à leur déclaration de résultats un feuillet détaillant le montant global des déductions diverses pratiquées au titre de l'exercice qui précise notamment le montant de la déduction pour aléas pratiquée.

Section 3 : Modalités d'utilisation de l'épargne et conséquences sur le revenu imposable

29. L'épargne professionnelle placée sur le compte bancaire spécifique est réputée utilisée lorsque l'exploitant retire tout ou partie de cette épargne du compte bancaire au cours de l'exercice. Tout retrait au cours d'un exercice quel qu'en soit le motif (utilisation de l'épargne conformément à son objet ou non) entraîne la réintégration des sommes retirées au bénéfice imposable de cet exercice dans les conditions précisées ci-après.

Sous-section 1 : Cas d'utilisation de l'épargne conformément à son objet

A. UTILISATION CONFORME EN L'ABSENCE D'ALEA

30. Conformément au a du I de l'article 72 D bis, l'épargne peut être utilisée, en l'absence d'aléa, pour le règlement des cotisations et primes des contrats d'assurance figurant parmi la liste des assurances à souscrire pour pouvoir pratiquer la déduction pour aléas (cf. nos 13 à 17) et le rachat des franchises prévues par ces mêmes contrats.

31. Dans cette situation, le montant de l'épargne pouvant être utilisé est plafonné au montant des cotisations et primes d'assurance réglées et des franchises rachetées au cours de l'exercice. Ce montant est rapporté au titre de l'exercice d'utilisation et doit être effectivement prélevé sur le compte bancaire spécifique (cf. n° 38).

B. UTILISATION EN CAS DE SURVENANCE D'UN ALEA

I. Nature des aléas visés

32. L'épargne peut être utilisée en application des dispositions des b et c du I de l'article 72 D bis :

1° - en cas de survenance d'un incendie, d'un dommage aux cultures ou d'une perte de bétail couvert par un contrat d'assurance ;

2° - en cas de survenance d'un aléa non assuré d'origine climatique, naturelle ou sanitaire soit reconnu par une autorité administrative compétente, soit déclaré par l'exploitant, à condition d'être suivi, dans ce dernier cas, d'une baisse de chiffre d'affaires significative.

33. En application du I de l'article 38 sexdecies J de l'annexe III, les aléas d'origine climatique, naturelle ou sanitaire reconnus par une autorité administrative compétente sont les suivants :

- les sinistres constatés dans les conditions prévues à l'article R. 361-41 du code rural ;
- les calamités agricoles, constatées dans les conditions prévues à l'article L. 361-3 du code rural ;
- les catastrophes naturelles constatées dans les conditions prévues à l'article L. 125-1 du code des assurances ;
- les maladies ou suspicions de maladie des animaux de l'exploitation ayant fait l'objet d'un arrêté portant déclaration d'infection en application de l'article L. 223-8 du code rural ou d'une indemnisation prévue à l'article L. 221-2 du code rural ;
- les événements ayant justifié l'application sur les productions animales ou végétales de l'exploitant de mesures de police administrative prévues aux articles L. 234-4, L. 251-2 et L. 251-9 du code rural ;
- les événements ayant justifié l'application sur l'exploitation conchylicole soit de mesures de police sanitaire prévues par l'arrêté du 4 novembre 2008 relatif aux conditions de police sanitaire applicables aux animaux et aux produits d'aquaculture et relatif à la prévention de certaines maladies chez les animaux aquatiques et aux mesures de lutte contre ces maladies, soit de mesures sanitaires prises en application de l'article R. 231-39 du code rural ;
- la suspension, le retrait ou la modification de l'autorisation d'exploitation de cultures marines pour motif d'insalubrité non imputable au bénéficiaire de l'autorisation d'exploitation de cultures marines en application de l'article 15 du décret n° 83-228 du 22 mars 1983 fixant le régime de l'autorisation des exploitations de cultures marines (pour plus de précisions, cf. annexe 3).

34. S'agissant des aléas déclarés par l'exploitant et non reconnus par une autorité administrative, ne sont concernés que les aléas dont la survenance au titre de l'exercice peut être justifiée par l'exploitant, par exemple par la production d'un bulletin météorologique, et qui s'accompagne d'une baisse significative du chiffre d'affaires, c'est-à-dire d'une différence entre la moyenne des chiffres d'affaires hors taxes des trois exercices précédents et le chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice, réalisé dans des conditions comparables, excédant 10 % de cette moyenne. Aucun lien de causalité entre la survenance de l'aléa et la baisse de chiffre d'affaires n'a en revanche à être établi par l'exploitant.

Pour l'application de la condition de baisse significative du chiffre d'affaires, le chiffre d'affaires hors taxes s'entend du montant hors taxes des recettes réalisées par le redevable dans l'accomplissement de son activité agricole normale et courante. Il n'est par conséquent pas tenu compte des produits financiers, ni des recettes revêtant un caractère exceptionnel, telles que les produits provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé, ni des refacturations de frais effectuées entre sociétés lorsqu'elles présentent le caractère de débours au sens du 2° du II de l'article 267. En pratique, il s'agit des sommes figurant à la ligne FR de l'imprimé n° 2146 (exploitants soumis au régime du réel normal) ou à la somme des lignes EA à EE de l'imprimé n° 2139-B (exploitants soumis au régime réel simplifié).

Le chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice doit être comparé à la moyenne des chiffres d'affaires hors taxes des trois exercices précédents réalisés dans des conditions comparables. Par conséquent en cas de modification substantielle des conditions d'exploitation au cours d'un de ces quatre exercices par suite notamment de la cession d'une partie de l'exploitation ou inversement du développement de nouvelles activités ou de l'extension des activités préexistantes (acquisitions de nouvelles terres, augmentation de la taille du troupeau ...), le chiffre d'affaires devra être retraité pour pouvoir être comparé. Il en sera également ainsi en cas d'exercices de durées différentes.

Dès lors que la baisse du chiffre d'affaires d'un exercice est appréciée par rapport à la moyenne des chiffres d'affaires hors taxes des trois exercices précédents, les nouveaux exploitants ne peuvent se prévaloir de cette faculté d'utilisation de la déduction pour aléas avant leur quatrième exercice d'activité.

II. Montant du prélèvement autorisé

35. En cas de survenance d'un aléa assuré (cf. 1° du § n° 34), l'épargne professionnelle peut être utilisée dans la limite du montant de la franchise prévue par le contrat d'assurance. Toutefois, lorsque la survenance de l'aléa entraîne un montant de perte subie n'excédant pas celui de la franchise, et par conséquent l'absence d'indemnisation, le montant du prélèvement autorisé est alors limité au montant de perte réellement subie. Dans cette dernière situation, le montant de cette perte, déterminé suivant les modalités d'indemnisation prévues par le contrat d'assurance, devra être justifié par tout moyen, notamment par la production de factures ou d'un rapport d'expert.

36. En cas de survenance d'un aléa non assuré reconnu ou déclaré par l'exploitant (cf. nos 33 et 34), l'épargne professionnelle peut être utilisée dans la limite du montant de la perte de chiffres d'affaires subie au titre de l'exercice de cette survenance et déterminé par différence entre la moyenne des chiffres d'affaires hors taxes des trois exercices précédents et le chiffre d'affaires hors taxe de l'exercice réalisé dans des conditions comparables (cf. n° 34). En conséquence, les nouveaux exploitants ne peuvent se prévaloir d'une utilisation pour un aléa non assuré reconnu avant leur quatrième exercice d'activité.

Lorsque l'aléa n'est pas reconnu par une autorité administrative compétente, cette perte de chiffres d'affaires excède nécessairement 10 % de la moyenne des chiffres d'affaires hors taxes des trois exercices précédents. En revanche, s'agissant des aléas reconnus par une autorité administrative compétente, cette perte peut être inférieure ou égale à ce pourcentage.

37. En cas de survenance d'un aléa au titre d'un exercice, l'épargne professionnelle peut être prélevée en principe dans la limite des montants définis ci-avant au titre de cet exercice quelle que soit l'origine de l'épargne : les sommes déduites en application de l'article 72 D bis, tel que modifié par l'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008, ou les intérêts capitalisés (cf. n° 21). Toutefois, il sera admis dans ces situations que ce prélèvement puisse être opéré au plus tard un an après l'intervention de cet aléa.

38. L'épargne ainsi prélevée est réintégrée dans les résultats de l'exercice au cours duquel est réalisé ce prélèvement. Cette réintégration est opérée de manière extra-comptable : le montant de cette réintégration est porté sur la ligne des réintégrations diverses du tableau de détermination du résultat fiscal, c'est-à-dire en pratique sur la ligne WO du tableau 2151 pour les entreprises relevant du régime réel normal d'imposition et sur la ligne FP du tableau 2139 B pour les entreprises relevant du régime réel simplifié d'imposition. Ce montant est par ailleurs détaillé sur un feuillet séparé joint à la déclaration de résultat. Sur demande du service, l'exploitant devra être en mesure d'indiquer le motif de l'utilisation de l'épargne et de présenter tout document permettant d'attester de la réalité du cas d'utilisation invoqué. Le supplément de bénéfice résultant de cette réintégration extra-comptable ne constitue pas un revenu exceptionnel au sens de l'article 75-0 A (cf. instruction administrative 5 E-5-06 n° 22).

39. A défaut d'ordre d'imputation fixé par l'article 72 D bis, l'exploitant peut librement déterminer l'ordre d'imputation de son prélèvement sur l'épargne professionnelle.

Sous-section 2 : Epargne non utilisée conformément à son objet

A. EPARGNE NON UTILISEE

I. En cours d'exploitation

40. Conformément au I de l'article 72 D bis, l'épargne professionnelle doit être utilisée au cours des dix exercices qui suivent celui de son inscription au compte d'affectation. A défaut, elle est rapportée aux résultats de ce dixième exercice et doit être retirée du compte bancaire spécifique (cf. n° 42).

Pour calculer ce délai, les exercices doivent s'entendre d'exercices d'une durée égale à douze mois. Ainsi, les sommes déduites au titre d'un exercice doivent être utilisées dans un délai de dix ans décompté à partir du premier jour de l'exercice suivant celui au titre duquel ces sommes ont été déposées sur le compte bancaire spécifique. Les intérêts produits par les sommes déduites qui sont capitalisés et non soumis à l'impôt doivent quant à eux être utilisés dans un délai de dix ans décompté à partir du premier jour de l'exercice suivant celui de leur capitalisation. Ces sommes ou intérêts non utilisés dans ce délai de dix ans sont réintégrés au cours de l'exercice d'expiration de ce délai ou au cours de l'année civile d'expiration de ce même délai en cas d'arrêté provisoire des comptes en application de l'article 37.

II. En cas de cessation d'activité

41. En cas de cessation d'activité ou de retour au forfait, les sommes inscrites dans le compte bancaire spécifique sont rapportées aux résultats de l'exercice clos à l'occasion de cet événement (cf. n° 38).

Le dispositif de dispense de réintégration prévue au II de l'article 72 D bis en cas d'apport à une société civile agricole dans les conditions du I de l'article 151 octies ou d'une transmission à titre gratuit d'une exploitation dans les conditions prévues à l'article 41 demeure applicable sous les mêmes conditions qu'avant l'adoption de l'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008 sous réserve de l'extension du délai d'utilisation des sommes inscrites sur le compte bancaire spécifique à dix exercices (Pour plus de précisions sur ces dispositifs de dispense, cf. instructions administratives 5 E-1-03 n°s 81 et suivants, 5 E-4-05 n°s 52 et suivants et 5 E-4-06 n° 29). A cet égard, lorsque l'exploitant individuel a inscrit l'épargne en cause sur le compte d'affectation après la clôture de l'exercice au titre duquel la déduction correspondante a été pratiquée, il sera admis que le délai d'utilisation de cette épargne par la société bénéficiaire de l'apport ou par le(s) bénéficiaire(s) de la transmission soit décompté à partir de l'exercice d'inscription de cette épargne sur le compte bancaire spécifique au lieu de l'exercice précédent au titre duquel la déduction a été pratiquée. Par ailleurs, lorsque l'apport ou la transmission intervient avant que l'exploitant individuel n'ait satisfait à son obligation d'inscription de l'épargne sur le compte d'affectation dans les trois mois de la clôture de l'exercice de déduction, il appartient à la société bénéficiaire de l'apport ou aux bénéficiaires de la transmission de respecter cette obligation d'inscription.

B. EPARGNE NON UTILISEE CONFORMEMENT A SON OBJET AU COURS DES DIX EXERCICES

42. Lorsque l'épargne professionnelle est prélevée, au cours de l'un des dix exercices suivant la déduction (ou la capitalisation pour les intérêts), à un usage autre que ceux prévus à l'article 72 D bis (cf. sous-section 1), l'épargne ainsi prélevée doit être rapportée au résultat majorée d'un montant égal au produit de cette épargne par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727, soit 0,40 % par mois ou 4,8 % l'an. Le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est fixé au 1^{er} juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle est établie l'imposition du résultat de l'exercice de déduction, conformément au 1 du IV l'article 1727, soit pour un exercice clos au cours de l'année N, le 1^{er} juillet N+1.

Le point d'arrêt du calcul de l'intérêt de retard correspond en principe conformément au 1 du IV l'article 1727 au dernier jour du mois de paiement de l'impôt dû au titre de l'exercice au cours duquel la déduction pour aléas en cause a été utilisée pour un usage non conforme à son objet. A titre de règle pratique, ce point d'arrêt est fixé au 30 juin de l'année suivant celle au titre de laquelle est établie l'imposition du résultat de l'exercice d'utilisation non conforme de l'épargne, soit pour une utilisation au cours d'un exercice clos en N, le 30 juin N+1. En pratique, l'intérêt de retard sera donc décompté en années.

L'exploitant peut librement déterminer l'ordre d'imputation des sommes prélevées sur l'épargne professionnelle (cf. n° 39).

43. Dès lors que le compte bancaire spécifique ne peut accueillir aucune épargne libre, l'exploitant ne peut pas redéposer les sommes prélevées sur le compte, que ce soit au cours de l'exercice de leur prélèvement ou d'un exercice ultérieur, à moins de pratiquer une nouvelle déduction pour aléas au titre de l'un de ces exercices.

Section 4 : Conséquences de la réforme sur la déduction pour aléas pratiquée en application de l'ancien régime

44. La déduction pour aléas pratiquée en application de l'ancien dispositif, c'est-à-dire en application de l'article 72 D bis dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de l'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008, reste soumise à ce dispositif, notamment pour les délais et conditions de sa réintégration au résultat imposable. Pour plus de précisions, il conviendra de se reporter aux instructions administratives 5 E-1-03, 5 E-4-05 et 5 E-4-06.

45. Toutefois, les intérêts produits par les sommes placées sur le compte bancaire spécifique dans le cadre de cet ancien régime peuvent encore bénéficier du prélèvement libératoire tel que prévu par la dernière phrase du paragraphe 17 de l'instruction administrative 5 E-1-03 sous réserve qu'aucune nouvelle somme ne soit inscrite à ce compte à compter de la date de publication de la présente instruction.

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR

46. Le nouveau plafond applicable à la déduction pour investissement ainsi que le nouveau régime applicable à la déduction pour aléas s'appliquent au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009.

DB liée : 5 E 421 ; 5 E 422 et 5 E 423

BOI liés : 5 E-1-03 ; 5 E-4-05 ; 5 E-4-06 et 5 E-5-06

BOI supprimé : dernière phrase du paragraphe 46 du BOI 5 E-5-06.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe 1

Article 78 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008

I. - Le 4° de l'article 71 du code général des impôts est ainsi rédigé : « 4° Les plafonds prévus aux articles 72 D et 72 D bis sont multipliés par le nombre d'associés dans la limite de trois.

II. - Le premier alinéa du I de l'article 72 D du même code est remplacé par sept alinéas ainsi rédigés :

« Les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition peuvent pratiquer une déduction pour investissement dont le montant est plafonné, pour chaque exercice :

« a) A 4 000 € dans la limite du bénéfice imposable, s'il est inférieur à 10 000 € ;

« b) A 40 % de ce bénéfice lorsqu'il est compris entre 10 000 € et 40 000 € ;

« c) A la somme de 8 000 € majorée de 20 % de ce bénéfice lorsqu'il est compris entre 40 000 € et 60 000 € ;

« d) A 20 000 € lorsque ce bénéfice excède 60 000 €.

« Pour les exploitations agricoles à responsabilité limitée qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, le plafond est multiplié par le nombre des associés exploitants dans la limite de trois.

« La déduction est pratiquée après application de l'abattement prévu à l'article 73 B. »

III. - L'article 72 D bis du même code est ainsi modifié :

1° Le I est ainsi rédigé :

« I. — Dans la limite du bénéfice imposable, les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition peuvent pratiquer une déduction pour aléas dont le montant par exercice de douze mois s'élève à 23 000 € sous réserve qu'ils aient souscrit une assurance au titre de l'exercice dans des conditions définies par décret.

« Sous cette même réserve, lorsque le résultat de l'exercice est supérieur d'au moins 20 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents, l'exploitant peut pratiquer un complément de déduction pour aléas, dans la limite du bénéfice, à hauteur de 500 € par salarié équivalent temps plein. Pour le calcul de la moyenne des résultats des trois exercices précédents, il n'est pas tenu compte des reports déficitaires.

« Lorsque le ou les salariés de l'exploitation ne sont employés qu'à temps partiel ou sur une fraction seulement de l'année civile, la conversion en équivalent temps plein résulte pour chaque salarié du rapport entre le nombre d'heures travaillées pour lesquelles une dépense a été engagée au cours de l'exercice et 1 607 heures. Cette conversion n'est pas effectuée si ce rapport est supérieur à un. Le total obtenu est arrondi à l'unité supérieure.

« Toutefois, la déduction pour aléas est plafonnée à la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pratiquées et non encore rapportées au résultat, majoré des intérêts capitalisés en application du sixième alinéa.

« Pour les exploitations agricoles à responsabilité limitée qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, les plafonds sont multipliés par le nombre des associés exploitants dans la limite de trois.

« La déduction pour aléas s'exerce à la condition que, dans les trois mois de la clôture de l'exercice, l'exploitant ait inscrit à un compte d'affectation ouvert auprès d'un établissement de crédit une somme provenant des recettes de l'exploitation de cet exercice égale au montant de la déduction. L'épargne professionnelle ainsi constituée doit être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation. Les intérêts produits par cette épargne professionnelle et qui sont capitalisés dans le compte d'affectation ne sont pas soumis à l'impôt.

« La déduction est pratiquée après application de l'abattement prévu à l'article 73 B et de la déduction pour investissement prévue à l'article 72 D.

« Les sommes déduites et leurs intérêts capitalisés non soumis à l'impôt peuvent être utilisés au cours des dix exercices qui suivent celui de leur inscription au compte d'affectation :

« a) Au titre de chaque exercice, dans la limite des cotisations et primes réglées et des franchises rachetées au cours de l'exercice qui sont prévues par les contrats d'assurances mentionnées au premier alinéa ;

« b) Au titre de l'exercice de survenance d'un incendie ou d'un dommage aux cultures ou de perte du bétail assuré, dans la limite des franchises ;

« c) Au titre de l'exercice de survenance d'un aléa non assuré d'origine climatique, naturelle ou sanitaire, reconnu par une autorité administrative compétente, ou déclaré par l'exploitant lorsque la différence positive entre la moyenne des chiffres d'affaires hors taxes des trois exercices précédents et le chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice, réalisé dans des conditions comparables, excède 10 % de cette moyenne, dans la limite de cette différence.

« Les sommes et intérêts ainsi utilisés sont rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel leur retrait du compte est intervenu.

« Lorsque ces sommes et intérêts ne sont pas utilisés au cours des dix exercices qui suivent celui de leur inscription au compte, ils sont rapportés aux résultats du dixième exercice suivant celui au titre duquel ils ont été inscrits.

« Lorsque ces sommes et intérêts sont prélevés dans des cas autres que ceux mentionnés aux a à c au cours des dix exercices qui suivent celui de leur inscription, ils sont rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel ce prélèvement a été effectué et majorés d'un montant égal au produit de ces sommes et intérêts par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727. » ;

2° Au II, le mot : « sept » est remplacé, deux fois, par le mot : « dix ».

IV. - Les modalités d'application du III, notamment la définition des aléas reconnus par une autorité administrative, sont fixées par décret.

V. - L'article 72 D ter du code général des impôts est abrogé.

VI. — Le présent article s'applique au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009.



Annexe 2

Décret n° 2009-391 du 7 avril 2009 pris pour l'application du I de l'article 72 D bis du code général des impôts relatif à la déduction pour aléas

L'article 38 sexdecies J de l'annexe III au code général des impôts est ainsi modifié :

I. - Le I est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « d'exploitation qui autorisent » sont remplacés par les mots : « non assurés reconnus par une autorité administrative compétente dont la survenance autorise » ;

2° Au c du 2°, les mots : « par l'article D. 236-14 du code rural » sont remplacés par les mots : « par l'arrêté du 4 novembre 2008 relatif aux conditions de police sanitaire applicables aux animaux et aux produits d'aquaculture et relatif à la prévention de certaines maladies chez les animaux aquatiques et aux mesures de lutte contre ces maladies » et les mots : « prévues par l'article D. 231-39 du même code » sont remplacés par les mots : « prises en application de l'article R. 231-39 du code rural » ;

3° Le 2° est complété par un d ainsi rédigé :

« d) Suspension, retrait ou modification de l'autorisation d'exploitation de cultures marines pour motif d'insalubrité non imputable au bénéficiaire de l'autorisation d'exploitation de cultures marines, en application de l'article 15 du décret n° 83-228 du 22 mars 1983 fixant le régime de l'autorisation des exploitations de cultures marines. »

II. - Il est complété par un III ainsi rédigé :

« III. Pour l'application de l'article 72 D bis du code général des impôts, les exploitants agricoles doivent souscrire :

« 1° Pour la totalité de leur exploitation, une assurance contre l'incendie ;

« 2° Le cas échéant, une assurance contre l'ensemble des risques assurables à l'ouverture de l'exercice, définis à l'article D. 361-33 du code rural, dont une fraction des primes ou cotisations est prise en charge par le Fonds national de garantie des calamités agricoles en application de l'article L. 361-8 du même code et dont les garanties sont fixées en fonction des normes de production habituellement admises dans la région considérée ;

« 3° Et, selon le cas :

« a) Pour leurs cultures, autres que celles assurées en application du 2°, une assurance contre la grêle ou, au choix de l'exploitant, tout autre dommage, hormis celui mentionné au 1° ;

« b) Pour leurs cheptels, une assurance contre les risques définis par arrêté des ministres chargés de l'économie et de l'agriculture en tenant compte, notamment, du degré suffisant des offres d'assurances existantes. »

III. - Les 3°, 4° et 5° du I et le II sont abrogés.



Annexe 3

Aléas reconnus par une autorité administrative

| Aléas climatiques et naturels ayant affecté l'exploitation | |
|--|--|
| Sinistre constaté dans les conditions prévues à l'article R. 361-41 du code rural ; | Il s'agit de sinistres, assurables ou non, répondant aux caractéristiques d'une calamité agricole définie à l'article L. 361-2 du code rural (cf. infra) pour lesquels des prêts bonifiés à moyen terme peuvent être octroyés (code rural, art. R. 361-38). L'octroi de ces prêts est subordonné à l'intervention d'un arrêté préfectoral qui détermine la nature des sinistres, les zones dans lesquelles et les périodes au cours desquelles sont survenus les dommages ainsi que les productions ou biens sinistrés (code rural, art. R. 361-41). |
| Calamité agricole, constatée dans les conditions prévues à l'article L. 361-3 du code rural ; | Sont considérées comme des calamités agricoles susceptibles de donner lieu à l'indemnisation par le fonds national de garantie des calamités agricoles, les dommages non assurables d'importance exceptionnelle dus à des variations anormales d'intensité d'un agent naturel, lorsque les moyens techniques de lutte préventive ou curative employés habituellement dans l'agriculture n'ont pu être utilisés ou se sont révélés insuffisants ou inopérants (code rural, art. L. 361-2). La constatation du caractère de calamités agricoles, pour une zone et une période déterminées, fait l'objet d'un arrêté du ministre de l'agriculture, pris sur proposition du préfet du département après consultation du Comité national de l'assurance en agriculture (code rural, art. L. 361-3). |
| Catastrophe naturelle, constatée dans les conditions prévues à l'article L. 125-1 du code des assurances. | Les contrats d'assurance, souscrits par toute personne physique ou morale autre que l'Etat et garantissant notamment les dommages d'incendie ou tous autres dommages à des biens situés en France, ouvrent droit à la garantie de l'assuré contre les effets des catastrophes naturelles. Sont considérés comme les effets des catastrophes naturelles, les dommages matériels directs non assurables ayant eu pour cause déterminante l'intensité anormale d'un agent naturel, lorsque les mesures habituelles à prendre pour prévenir ces dommages n'ont pu empêcher leur survenance ou n'ont pu être prises. L'état de catastrophe naturelle est constaté par un arrêté interministériel qui détermine les zones et les périodes où s'est située la catastrophe ainsi que la nature des dommages résultant de celle-ci (Code assurances, art. L. 125-1). |
| Aléas sanitaires ayant affecté l'exploitation | |
| Maladie ou suspicion de maladie des animaux de l'exploitation ayant fait l'objet d'un arrêté portant déclaration d'infection en application de l'article L. 223-8 du code rural ou d'une indemnisation prévue à l'article L. 221-2 du code rural ; | Il s'agit des maladies réputées contagieuses mentionnées à l'article L. 223-2 du code rural (nomenclature établie par décret) qui donnent lieu : - soit à un arrêté portant déclaration d'infection (isolement, séquestration, destructions des cadavres, interdiction de vendre les animaux) (code rural, art. L. 223-8) ; - soit à une indemnisation des propriétaires dont les animaux ont été abattus sur ordre de l'administration (code rural, art. L. 221-2). |

| | |
|---|---|
| <p>Événement ayant justifié l'application sur les productions animales ou végétales de l'exploitant de mesures de police administrative prévues aux articles L. 234-4, L. 251-2 et L. 251-9 du code rural ;</p> | <p>Il s'agit des évènements ayant justifié :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'application de mesures administratives (séquestration, abattage, destruction de produits animaux ou végétaux, etc...) prises lorsqu'il est établi que les denrées destinées à l'alimentation humaine issues d'un élevage présentent ou sont susceptibles de présenter un danger pour la santé publique (code rural, art. L. 234-4) ; - l'application de mesures administratives (consignation, destruction de produits animaux ou végétaux ou autres mesures propres à éviter ou éliminer tout danger) prises à l'occasion de la surveillance biologique du territoire, lorsqu'il est établi que la dissémination, la mise sur le marché ou l'utilisation de certains produits présente ou est susceptible de présenter un danger pour la santé publique ou pour l'environnement (code rural, art. L. 251-2) ; - l'application de mesures administratives de destruction de végétaux ou de restrictions de cultures (code rural, art. L. 251-8 et L. 251-9 : organismes nuisibles des cultures). |
| <p>Événement ayant justifié l'application, sur l'exploitation conchylicole, de mesures de police sanitaire ou de mesures sanitaires ;</p> | <p><u>Mesures de police sanitaire</u> : sont visées les mesures de police sanitaire prévues par l'arrêté du 4 novembre 2008 relatif aux conditions de police sanitaire applicables aux animaux et aux produits d'aquaculture et relatif à la prévention de certaines maladies chez les animaux aquatiques et aux mesures de lutte contre ces maladies.</p> <p><u>Mesures sanitaires</u> : sont visées les mesures sanitaires prévues par l'article R.231-39 du code rural, c'est-à-dire en cas de contamination momentanée d'une zone, la décision du préfet de soumettre l'exploitation à des conditions générales plus contraignantes ou de suspendre toutes ou certaines formes d'activité.</p> |
| <p>Suspension, retrait ou modification de l'autorisation d'exploitation de cultures marines pour motif d'insalubrité non imputable au bénéficiaire de l'autorisation d'exploitation de cultures marines</p> | <p>Il s'agit de la suspension, du retrait ou de la modification de l'autorisation d'exploitation de cultures marines pour motif d'utilité publique ou pour motif d'insalubrité non imputable au bénéficiaire de l'autorisation d'exploitation de cultures marines.</p> |

•

Annexe 4

Exemples d'application

1. Détermination du bénéfice à retenir pour calculer le plafond de DPI : illustration du cas particulier du résultat exceptionnel à répartir entre le résultat de l'exploitation individuelle et la quote-part de résultat d'une société ou d'un groupement relevant de l'article 8 (cf. point n° 6)

Hypothèses :

| | Exercice N | Exercice N+1 | Exercice N+2 | Exercice N+3 |
|---|------------|--------------|--------------|--------------|
| Exploitation individuelle | 20 000 € | 10 000 € | 30 000 € | 35 000 € |
| Bénéfice de la société article 8 | 80 000 € | 20 000 € | 20 000 € | 80 000 € |
| Quote-part de résultat revenant à l'exploitant en qualité d'associé à 50 % de cette société | 40 000 € | 10 000 € | 10 000 € | 40 000 € |
| Total des revenus de l'exploitant associé de la société article 8 | 60 000 € | 20 000 € | 40 000 € | 75 000 € |

Solution :

Moyenne des résultats des 3 exercices précédents (N à N+2) : $(60\,000 + 20\,000 + 40\,000) / 3 = 40\,000$ €Revenu exceptionnel : part excédant 25 000 € ou 1,5 X la moyenne des résultats si supérieure, soit un revenu exceptionnel = $75\,000 - 60\,000 (40\,000 \times 1,5) = 15\,000$ €

Ce revenu exceptionnel doit être réparti entre le bénéfice de l'exploitation individuelle et la quote-part de résultat de la société comme suit :

Part revenant à l'exploitation individuelle : $15\,000 \times 35\,000 / 75\,000 = 7\,000$ €, soit un bénéfice servant d'assiette à la DPI : $28\,000 (35\,000 - 7\,000) + 1/7 \times 7\,000 = 29\,000$ €Part revenant à la quote-part de résultat de la société : $15\,000 \times 40\,000 / 75\,000 = 8\,000$ €, soit un bénéfice servant d'assiette à la DPI pour la société : 80 000 € (bénéfice de l'exercice sans qu'il ne soit tenu compte de l'étalement des 8 000 € de revenus exceptionnels au niveau de l'associé).**2. Exemple récapitulatif**

Hypothèses : Soit un exploitant agricole ayant débuté son activité en 2009, employant trois salariés à temps plein (effectif constant sur la période étudiée) et dont l'exercice coïncide avec l'année civile. Il choisit, au titre de chaque exercice, de pratiquer une déduction pour investissement (DPI) à hauteur du plafond maximal applicable. Par hypothèse, cette DPI est affectée en totalité à l'acquisition de stocks à rotation lente. En revanche, selon les exercices, il décide d'utiliser tout ou partie du plafond de déduction pour aléas (DPA) applicable. Les conditions d'assurance requises pour pratiquer la DPA sont réputées satisfaites. Les sommes déduites au titre de la DPA sont placées sur un compte bancaire spécifique rémunéré au taux annuel de 5 %.

Pour la clarté de l'exemple, il est supposé que les prélèvements opérés par l'exploitant sur ce compte bancaire sont effectués au 1^{er} juillet de l'exercice considéré. Ainsi, au 1^{er} juillet 2016, l'exploitant prélève 25 000 € en dehors des cas d'utilisation prévus par l'article 72 D bis du CGI. Au 1^{er} juillet 2017, il prélève 10 000 € en vue de payer le montant de la franchise restant à sa charge à la suite de la survenance au début de l'année d'un aléa assuré.

| Exercice | Bénéfice avant déduction DPI et DPA | Variation du bénéfice de l'année / à la moyenne des bénéfices des trois années précédentes | Plafond DPI | Compte bancaire spécifique DPA | | | | Plafond DPA | | | Compl. DPA | Plafond global DPA | DPA pratiquée | DPA réintégrée | Bénéfice après DPA |
|----------|-------------------------------------|--|-------------|--|-------------------------------|------------------|---------------------------------|--------------------|----------|----------------------------------|------------|--------------------|---------------|----------------|--------------------|
| | | | | Sommes inscrites au plus tard le 31 mars | intérêts produits capitalisés | Sommes prélevées | Sommes inscrites au 31 décembre | Bénéfice après DPI | 23 000 € | 150 000 € - épargne non utilisée | | | | | |
| 2009 | 36 000 | | 14 400 | | | | | 21 600 | 23 000 | 150 000 | | 21 600 | 21 600 | 0 | 0 |
| 2010 | 52 000 | | 18 400 | 21 600 | 810 | 0 | 22 410 | 33 600 | 23 000 | 127 590 | | 23 000 | 22 500 | 0 | 11 100 |
| 2011 | 60 000 | | 20 000 | 22 500 | 1 964 | 0 | 46 874 | 40 000 | 23 000 | 103 126 | | 23 000 | 21 000 | 0 | 19 000 |
| 2012 | 72 000 | 45,95% | 20 000 | 21 000 | 3 131 | 0 | 71 005 | 52 000 | 23 000 | 78 995 | 1 500 | 24 500 | 24 500 | 0 | 27 500 |
| 2013 | 70 000 | 14,13% | 20 000 | 24 500 | 4 469 | 0 | 99 974 | 50 000 | 23 000 | 50 026 | 0 | 23 000 | 23 000 | 0 | 27 000 |
| 2014 | 75 000 | 11,39% | 20 000 | 23 000 | 5 861 | 0 | 128 836 | 55 000 | 23 000 | 21 164 | 0 | 21 164 | 21 000 | 0 | 34 000 |
| 2015 | 76 000 | 5,07% | 20 000 | 21 000 | 7 229 | 0 | 157 065 | 56 000 | 23 000 | -7 065 | 0 | 0 | 0 | 0 | 56 000 |
| 2016 | 70 000 | -4,98% | 20 000 | 0 | 7 228 | 25 000 | 139 293 | 50 000 | 23 000 | 10 707 | 0 | 10 707 | 9 000 | 27 592 | 68 592 |
| 2017 | 70 000 | -4,98% | 20 000 | 9 000 | 7 052 | 10 000 | 145 345 | 50 000 | 23 000 | 4 655 | 0 | 4 655 | 3 000 | 10 000 | 57 000 |

- **Calcul du plafond de DPI**

En 2009 : $36\,000\text{ €} \times 40\% = 14\,400\text{ €}$; en 2010 : $8\,000\text{ €} + (20\% \times 52\,000\text{ €}) = 18\,400\text{ €}$; de 2011 à 2017 : $20\,000\text{ €}$ dès lors que le bénéfice est supérieur ou égal à $60\,000\text{ €}$.

- **Calcul du plafond de DPA**

Au titre de chaque exercice, le plafond est égal au plus faible des trois montants suivants : $23\,000\text{ €}$ ou le bénéfice après DPI ou la différence entre $150\,000\text{ €}$ et l'épargne non encore utilisée. Ainsi, de 2010 à 2013 : le plafond de DPA = $23\,000\text{ €}$ le cas échéant majoré de $1\,500\text{ €}$ (complément salariés) si le résultat a augmenté de plus de 20% ; en 2009, le plafond de DPA = bénéfice après DPI = $21\,600\text{ €}$.

De 2014 à 2017, le plafond DPA = $150\,000\text{ €} - \text{épargne non utilisée}$: soit en 2014 : $150\,000\text{ €} - 128\,836\text{ €} = 21\,164\text{ €}$; en 2015 : $150\,000\text{ €} - 157\,065\text{ €} = -7\,065\text{ €}$, soit un plafond de DPA nul ; en 2016 : $150\,000\text{ €} - 139\,293\text{ €} = 10\,707\text{ €}$, la DPA sera donc plafonnée à ce montant, en 2017 : $150\,000\text{ €} - 145\,345\text{ €} = 4\,655\text{ €}$, la DPA sera donc plafonnée à ce montant.

- **Montant des réintégrations de DPA**

En 2016 : $25\,000\text{ €} + [(21\,000\text{ €} \times 0,40\% \times 24) + (4\,000\text{ €} \times 0,40\% \times 36)] = 27\,592\text{ €}$

La somme de $25\,000\text{ €}$ prélevée est considérée comme portant en priorité sur la déduction pour aléas la plus récente, soit celle pratiquée au titre de l'exercice 2014 pour un montant de $21\,000\text{ €}$. L'intérêt de retard afférent à cette somme est décompté à partir du 1^{er} juillet 2015 jusqu'au 30 juin 2017, soit sur une période de 24 mois.

Le surplus, soit $4\,000\text{ €}$ ($25\,000\text{ €} - 21\,000\text{ €}$) est considéré comme prélevé sur la déduction pour aléas pratiquée au titre de l'exercice 2013. L'intérêt de retard afférent à cette somme est décompté à partir du 1^{er} juillet 2014 jusqu'au 30 juin 2017, soit sur une période de 36 mois.

En 2017 : $10\,000\text{ €}$. Aucune majoration n'est appliquée s'agissant d'un usage conforme à l'objet de la DPA.