



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 21 DU 15 FEVRIER 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 E-2-10

INSTRUCTION DU 8 FEVRIER 2010

BENEFICES AGRICOLES. AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA DEDUCTION POUR ALEAS.
ARTICLE 91 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2010.

(C.G.I., art. 72 D bis)

NOR : ECE L 10 10008 J

Bureau B 1

PRESENTATION

L'article 91 de la loi de finances pour 2010 (loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009) a ajouté un nouveau cas d'utilisation de l'épargne professionnelle constituée dans le cadre de la déduction pour aléas prévue à l'article 72 D bis du code général des impôts, tel que réformé par l'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008 (n° 2008-1443 du 30 décembre 2008). Outre les cas déjà prévus, commentés aux paragraphes 30 et suivants de l'instruction administrative du 6 octobre 2009 publiée au bulletin officiel des impôts du 14 octobre 2009 sous la référence 5 E-6-09, l'épargne professionnelle peut désormais être également utilisée en cas de survenance d'un aléa d'origine économique.

•

- 1 -

15 février 2010

3 507021 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

1. L'article 91 de la loi de finances pour 2010 (loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009) a ajouté un nouveau cas d'utilisation de l'épargne professionnelle constituée dans le cadre de la déduction pour aléas prévue à l'article 72 D bis du code général des impôts, tel que réformé par l'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008 (n° 2008-1443 du 30 décembre 2008). Outre les cas déjà prévus, commentés aux paragraphes 30 et suivants de l'instruction administrative du 6 octobre 2009 publiée au bulletin officiel des impôts du 14 octobre 2009 sous la référence 5 E-6-09, l'épargne professionnelle peut désormais être également utilisée en cas de survenance d'un aléa d'origine économique.
2. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts.

Section 1 : Définition de l'aléa d'origine économique

3. L'aléa d'origine économique autorisant l'utilisation de l'épargne professionnelle est caractérisé par une baisse significative, à conditions d'exploitation comparables, de la valeur ajoutée produite par l'exploitation, définie comme une chute de plus de 10 % de la valeur ajoutée produite au titre de l'exercice par rapport à la moyenne des valeurs ajoutées produites au titre des trois exercices précédents. En d'autres termes, l'aléa d'origine économique est caractérisé lorsque :

$$\frac{VA^N}{\left(\frac{VA^{N-3} + VA^{N-2} + VA^{N-1}}{3} \right)} < 0,9 .$$

4. Pour la définition de l'aléa d'origine économique, la valeur ajoutée s'entend de la différence entre, d'une part, la somme, hors taxes, des ventes, des variations d'inventaire, de la production immobilisée et autoconsommée et des indemnités et subventions d'exploitation et, d'autre part, la somme, hors taxes et sous déduction des transferts de charges d'exploitation affectés, du coût d'achat des marchandises vendues et de la consommation de l'exercice en provenance de tiers.
5. Sont ainsi retenues, au titre du premier terme de cette différence :
 - l'ensemble des ventes : ventes d'origine végétale, ventes d'origine animale, ventes de produits transformés, ventes d'animaux et toutes autres productions vendues. En pratique, ces ventes correspondent aux sommes déclarées, s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, aux lignes FC, FF, FI, FL et FO (ou la somme de ces lignes figurant à la ligne FR) du tableau n° 2146, et s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, aux lignes EA, EB, EC, ED et EE du tableau n° 2139-B ;
 - les variations d'inventaire, c'est-à-dire les variations entre le début et la fin de l'exercice du niveau de la production stockée ainsi que des animaux reproducteurs immobilisés lorsque l'exploitant a choisi la méthode simplifiée de comptabilisation de ces animaux (enregistrement en cours d'exercice en compte de résultat, en achats et ventes, et basculement en fin d'exercice à l'actif immobilisé lorsque leur destination de reproducteurs est quasi-certaine ou certaine) : ces variations sont positives en cas de stockage et négatives en cas de déstockage. En pratique, ces variations correspondent aux sommes déclarées, s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, aux lignes FT et FS du tableau n° 2146 et, s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, aux lignes EG et EF du tableau n° 2139-B ;
 - la production immobilisée, hors animaux reproducteurs immobilisés déjà comptabilisés au titre des variations d'inventaire : celle-ci est déclarée, s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, à la ligne FU du tableau n° 2146 et s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, à la ligne EH du tableau n° 2139-B ;
 - la production autoconsommée : celle-ci est déclarée, s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, à la ligne FV du tableau n° 2146 et s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, à la ligne EJ du tableau n° 2139-B ;
 - les indemnités et subventions d'exploitation, c'est-à-dire les indemnités et subventions qui viennent compenser des pertes de produits normaux ou des charges normales de l'exercice. Il peut s'agir, à titre d'exemple, des indemnités versées par le Fonds national de garantie des calamités agricoles. En pratique, ces sommes correspondent à celles déclarées, s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, à la ligne FW du tableau n° 2146, et s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, à la ligne EL du tableau n° 2139-B.

6. De même, sont retenues, au titre du second terme de cette différence, les sommes déclarées, s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, aux lignes FZ, GA, GB et GC du tableau n° 2146 et, s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, aux lignes EQ, ER, ES, ET et EU du tableau n° 2139-B, à savoir en particulier :

- le coût d'achat des marchandises, des approvisionnements et des animaux comptabilisés en stock, y compris les animaux reproducteurs lorsque la méthode comptable simplifiée est appliquée ;

- les variations de stocks ;

- la consommation en provenance de tiers : sont concernés les autres achats et charges externes d'exploitation, c'est-à-dire les achats non stockés de fournitures (comme l'eau ou l'électricité) et tous les services consommés au titre de l'exercice pour assurer l'activité courante de l'exploitation, notamment les loyers, fermages et charges locatives.

7. Le total de ces charges doit toutefois être diminué des transferts de charges d'exploitation affectés, c'est-à-dire des charges qui ont été initialement enregistrées dans une catégorie de charges retenue pour le calcul de la valeur ajoutée puis reclassées, à la clôture de l'exercice, dans une autre catégorie de charges, retenue ou non pour le calcul de la valeur ajoutée. En revanche, les transferts de charges d'exploitation qui n'ont pas pu être affectés à une catégorie de charges particulière (cas des transferts de charges affectables à plusieurs catégories de charges) ne viennent pas minorer les charges retenues pour le calcul de la valeur ajoutée.

8. La valeur ajoutée de l'exercice doit être comparée à la moyenne des valeurs ajoutées des trois exercices précédents, réalisées 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...), la valeur ajoutée devra être retraitée pour pouvoir être comparée. Il en sera également ainsi en cas d'exercices de durées différentes.

9. Dès lors que la baisse de la valeur ajoutée d'un exercice est appréciée par rapport à la moyenne des valeurs ajoutées 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.

Section 2 : Modalités d'utilisation

10. En cas de survenance d'un aléa d'origine économique, l'épargne professionnelle constituée dans le cadre de la déduction pour aléas peut être utilisée dans la limite du montant de la baisse de valeur ajoutée subie au titre de l'exercice de cette survenance et déterminé par différence entre la moyenne des valeurs ajoutées des trois exercices précédents et la valeur ajoutée de l'exercice réalisée dans des conditions comparables.

11. En cas de survenance d'un aléa d'origine économique au titre d'un exercice, l'épargne professionnelle peut être prélevée, dans la limite définie au paragraphe 10 au titre de cet exercice, quelle que soit l'origine de l'épargne (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 intérêts capitalisés non soumis à l'impôt¹). Toutefois, à l'instar de ce qui est déjà prévu pour les autres aléas autorisant l'utilisation de la déduction pour aléas², il sera admis que le prélèvement puisse être opéré au plus tard un an après l'intervention de cet aléa.

12. 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 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.

13. 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.

¹ cf. instruction administrative du 6 octobre 2009 déjà citée, n° 21.

² ibid., n° 37.

Exemple :

Un exploitant agricole, qui clôture ses exercices à l'année civile et a antérieurement pratiqué des déductions pour aléas, a réalisé une valeur ajoutée, calculée comme précisé en section 1, de 300 000 € au titre de l'exercice 2010, de 320 000 € au titre de l'exercice 2011 et 310 000 € au titre de l'exercice 2012. Au titre de l'exercice 2013, il réalise, dans des conditions d'exploitation comparables, une valeur ajoutée de 270 000 €. La moyenne de ses valeurs ajoutées de 2010, 2011 et 2012 est égale à 310 000 €, sa valeur ajoutée de l'exercice 2013 est en baisse de 12,9 % par rapport à cette moyenne : cet exploitant agricole pourra utiliser son épargne professionnelle dans la limite de 40 000 €, jusqu'au 31 décembre 2014.

Section 3 : Entrée en vigueur

14. Cette nouvelle faculté d'utilisation de la déduction pour aléas en cas d'aléa d'origine économique s'applique aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2009, pour autant qu'ils aient été ouverts à compter de cette même date.

BOI lié : 5 E-6-09.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT