



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 E-1-02

N° 10 du 15 JANVIER 2002

BENEFICES AGRICOLES. DETERMINATION DU BENEFICE IMPOSABLE. RAPPROCHEMENT DES REGIMES REELS D'IMPOSITION. ARTICLE 14-VII DE LA LOI DE FINANCES POUR 2001 (N° 2000-1352 DU 30 DECEMBRE 2000)

(C.G.I., art. 74)

NOR : ECO F 01 20087 J

[Bureau C2]

P R E S E N T A T I O N

L'article 14-VII de la loi de finances pour 2001 et le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 ont pour objet de rapprocher les deux régimes réels d'imposition en matière de bénéfices agricoles (régime réel normal et simplifié). Cette instruction commente ce rapprochement.

En particulier et jusqu'à présent :

- les stocks autres que les matières premières achetées et les avances aux cultures étaient évalués selon une méthode forfaitaire à partir du cours du jour à la clôture de l'exercice ;
- les exploitants relevant de ce régime ne pouvaient, en principe, constituer aucune provision ;
- tous les animaux étaient compris dans les stocks y compris les bovidés et les équidés utilisés comme animaux de trait ou affectés exclusivement à la reproduction ainsi que les chevaux de course ;
- les exploitants relevant de ce régime pouvaient bénéficier, sur option, d'un système particulier de blocage de la valeur des stocks de vins et spiritueux.

Désormais, ces particularités sont supprimées. Parallèlement, les règles applicables en cas de changement de régime d'imposition sont unifiées et clarifiées, notamment en matière d'évaluation des stocks et immobilisations.



- 1 -

15 janvier 2002

2 507010 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU

Responsable de rédaction : Christian LE BUHAN

Impression : Maulde et Renou

Abonnement : 135,68 € TTC

Prix au N° : 3,05 € TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

1. Le régime réel simplifié d'imposition des bénéfices agricoles s'applique de plein droit :

- aux exploitants dont la moyenne des recettes annuelles, mesurée sur les deux années civiles qui précèdent, dans les conditions prévues à l'article 69-I du CGI (DB 5 E 221), dépasse 76 300 € (76 224,51 € pour les exercices clos en 2001) sans excéder 274 400 € (274 408,23 € pour les exercices clos en 2001). Le régime simplifié est applicable à compter de la première année qui suit la période biennale de référence ;

- aux exploitants exerçant une activité commerciale de négociants en bestiaux, de bouchers ou une activité similaire (DB 5 E 2112, n°s 1 et suiv.) lorsque la moyenne annuelle des recettes provenant de l'activité agricole calculée sur deux années consécutives n'excède pas 274 400 € (274 408,23 € pour les exercices clos en 2001) ;

- aux exploitants dont le forfait a été dénoncé par l'administration (DB 5 E 2112 n°s 5 et suiv.) ;

- aux sociétés agricoles, autres que les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) visés à l'article 71 du CGI, créées à compter du 1er janvier 1997 (DB 5 E 2112, n° 46) ;

- aux conjoints survivants et aux indivisions successorales qui poursuivent l'exploitation d'un agriculteur, relevant de droit du régime réel normal ou simplifié, dont le décès est survenu à compter du 1er janvier 1993 (DB 5 E 2112, n° 40).

Des règles particulières d'appréciation du franchissement des limites des régimes d'imposition sont applicables aux GAEC dans lesquels tous les associés participent effectivement et régulièrement à l'activité du groupement par leur travail personnel (DB 5 E 224).

2. Le régime réel simplifié d'imposition des bénéfices agricoles peut s'appliquer sur option (CGI, art. 69-II-a) aux exploitants qui relèvent normalement du forfait.

Nota : Les exploitants forestiers relèvent, dans tous les cas, du régime forfaitaire d'imposition défini à l'article 76 du CGI (cf. DB 5 E 61) pour l'imposition des bénéfices de la production forestière. Il en est ainsi, même si les intéressés possèdent, en plus de leur exploitation forestière, une exploitation agricole proprement dite soumise à un régime réel ou au régime transitoire d'imposition.

TITRE PREMIER :
AMENAGEMENT DU REGIME SIMPLIFIE D'IMPOSITION

3. Jusqu'à présent les exploitants individuels ainsi que les sociétés relevant de l'impôt sur le revenu, qui sont soumis de plein droit ou sur option au régime réel simplifié d'imposition des bénéfices agricoles prévu aux articles 69-II et 74 à 74 B du CGI, devaient évaluer leurs stocks de produits y compris les animaux, mais non compris les matières premières achetées et les avances aux cultures, en appliquant au cours du jour à la date d'inventaire une décote de 20 %. Ce taux était porté à 30 % pour les bovins, les vins et les spiritueux.

Ils ne pouvaient constituer aucune provision. En cas de passage du régime normal au régime simplifié d'imposition, les provisions constituées sous le régime normal d'imposition demeuraient cependant valables dans les conditions de droit commun.

L'article 45 de la loi de finances pour 2000 autorisait toutefois les exploitants agricoles soumis au régime réel simplifié d'imposition à évaluer, sur option, leurs stocks de spiritueux au prix de revient ou au cours du jour à la clôture de l'exercice si ce cours était inférieur au prix de revient. Lorsque ces stocks étaient évalués au prix de revient, ils pouvaient donner lieu à la constitution de provisions (BOI 5 E-3-00).

4. L'article 14-VII de la loi de finances pour 2001 (n° 2000-1352 du 30 décembre 2000) et le décret du 14 juin 2001 (n° 2001-524) apportent divers aménagements au régime simplifié d'imposition des bénéfices agricoles qui permettent de rapprocher les règles d'imposition applicables aux bénéfices agricoles de celles prévues pour les bénéfices industriels et commerciaux et de faciliter le passage au régime du bénéfice réel normal.

- L'évaluation des stocks au prix de revient effectif ou au cours du jour à la clôture de l'exercice, lorsque ce cours est inférieur au prix de revient, constitue désormais le régime de droit commun d'évaluation des stocks. Le mode d'évaluation forfaitaire précédemment applicable demeure applicable sur option.

- L'interdiction faite aux exploitants relevant de ce même régime d'imposition de constituer des provisions est supprimée.

- La mesure de simplification comptable applicable aux exploitants soumis au régime simplifié d'imposition qui consiste à dispenser de régularisation en fin d'exercice les dettes afférentes aux dépenses relatives aux frais généraux payés à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an est rendue optionnelle.

- Un rapprochement du régime du bénéfice réel simplifié d'imposition avec le régime du bénéfice réel normal est opéré en ce qui concerne le traitement fiscal des stocks :

- le système particulier optionnel de blocage de la valeur des stocks de vins et de spiritueux détenus par les exploitants agricoles soumis au régime simplifié d'imposition est supprimé (ce dispositif était prévu par le troisième alinéa du 2° de l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI dans sa rédaction antérieure au décret précité) ;

- l'inscription en immobilisation des équidés et bovidés détenus par un exploitant soumis au régime simplifié d'imposition est rendue possible dans les conditions prévues au II de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI.

CHAPITRE PREMIER : EVALUATION DES STOCKS

5. L'article 14-VII de la loi de finances pour 2001, codifié au b de l'article 74 du CGI, prévoit que les exploitants agricoles soumis au régime simplifié d'imposition doivent évaluer leurs stocks au prix de revient ou au cours du jour à la clôture de l'exercice si ce cours est inférieur au prix de revient.

Toutefois, sur option, et à l'exception des matières premières et des avances aux cultures, les stocks peuvent être évalués selon une méthode forfaitaire, à partir du cours du jour à la clôture de l'exercice. Ainsi, les animaux et les autres produits de l'exploitation peuvent être évalués en appliquant au cours du jour à la clôture de l'exercice, c'est-à-dire, en pratique, à la date de l'inventaire, une décote de 20 % ; ce taux est porté à 30 % pour les bovins, les vins et les spiritueux.

Le régime optionnel d'évaluation des stocks de spiritueux mis en place par l'article 45 de la loi de finances pour 2000 (voir BOI 5 E-3-00) est abrogé. Les options exercées sur ce fondement sont donc caduques.

Lorsqu'un même produit demeure en stock plusieurs années, l'évaluation doit être révisée à la clôture de chaque exercice.

6. Il appartient aux exploitants de procéder, sous leur responsabilité, à l'évaluation de leurs stocks en tenant compte des règles définies dans la présente instruction. L'administration conserve, bien entendu, le droit de rectifier, sous le contrôle du juge de l'impôt, les évaluations qui lui apparaissent erronées.

Toutefois, dès lors que les évaluations retenues par les exploitants apparaissent raisonnables, elles ne doivent pas être remises en cause. De même, il convient de ne pas insister pour obtenir des justifications très précises concernant la disparition en cours d'année d'éléments figurant au stock initial, lorsque le pourcentage de ces pertes n'excède pas celui qui est généralement constaté dans la profession.

Dans le cas où un stock se compose de lots identifiables acquis ou obtenus à des dates différentes, chacun d'entre eux doit être envisagé isolément en vue de déterminer si l'évaluation doit être faite au prix de revient ou au cours du jour.

SECTION 1 : Stocks concernés

7. Les nouvelles dispositions s'appliquent à tous les stocks détenus par l'exploitant agricole soumis au régime simplifié d'imposition et dont la vente, en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours, permet la réalisation d'un bénéfice d'exploitation. Elles concernent les matières premières et consommables, les fournitures, les emballages, les marchandises achetées à l'extérieur et destinées à être revendues en l'état dans la mesure où les profits correspondants revêtent un caractère agricole, les produits finis, les produits et les travaux en cours de fabrication, les avances aux cultures et les animaux.

8. Les précisions apportées par la DB 5 E 3222, n°s 1 à 9 et par la DB 5 E 332, n° 5 sur la composition des stocks sont applicables.

Il est toutefois précisé, s'agissant des animaux détenus par un exploitant soumis au régime simplifié d'imposition, que les équidés et bovidés qui remplissent les conditions prévues au II de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI peuvent être assimilés à des immobilisations amortissables pour la détermination des résultats des exercices clos à compter de la date d'entrée en vigueur du décret n° 2001-521 du 14 juin 2001 soit, le 19 juin 2001 à Paris et pour le reste du territoire, un jour au franc après la réception du Journal officiel du 17 juin 2001 au chef lieu d'arrondissement (voir n° 59. et s.). Tous les autres animaux, y compris ceux nés dans l'exploitation, demeurent compris dans les stocks.

9. Les nouvelles règles d'évaluation des stocks s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2000 et concernent, en principe, l'ensemble des stocks détenus par l'exploitant quelle que soit l'année au titre de laquelle ils ont été acquis ou obtenus.

Toutefois, il est admis, compte tenu des difficultés que pourrait présenter une reconstitution du prix de revient, que la méthode forfaitaire d'évaluation prévue à l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI puisse continuer d'être utilisée pour les stocks acquis ou obtenus au cours d'exercices clos avant le 1^{er} janvier 2000 alors même que l'exploitant, qui souhaite désormais évaluer ses stocks au prix de revient, n'a pas exercé l'option prévue par cet article. Ce choix doit alors concerner la totalité des stocks acquis ou obtenus au cours des exercices clos avant le 1^{er} janvier 2000. Il en est de même pour les stocks acquis ou obtenus au cours d'exercices clos avant le 1^{er} janvier 2001 lorsque la mesure prévue au n° 29. (renonciation à l'évaluation forfaitaire) a été exercée.

Ces mesures d'adaptation sont illustrées dans les tableaux figurant aux annexes III et IV à cette instruction selon qu'il s'agit de stocks autres que les stocks de spiritueux ou de stocks de spiritueux.

SECTION 2 : Evaluation au prix de revient ¹

10. Les stocks sont, en principe, évalués à leur prix de revient au bilan de clôture de l'exercice au cours duquel ils ont été obtenus et aux bilans ultérieurs. Le prix de revient s'entend normalement du prix de revient effectif (annexe III au CGI, art. 38 sexdecies H).

Toutefois, le prix de revient des produits finis et des produits en cours de fabrication peut être déterminé forfaitairement en appliquant au cours du jour à la clôture de l'exercice une décote correspondant au bénéfice brut susceptible d'être réalisé lors de la vente (annexe III au CGI, art. 38 sexdecies I).

11. Il est rappelé que les déchets et rebuts doivent être évalués au cours du marché au jour de l'inventaire ou, à défaut de cours, à leur valeur probable de réalisation.

12. Les précisions apportées par la DB 5 E 3222, n° s 19 à 78 relatives à l'évaluation des stocks en cas d'apport en sociétés, aux stocks à rotation lente et à l'évaluation des avances aux cultures sont applicables aux exploitants soumis à un régime simplifié d'imposition.

A. PRIX DE REVIENT EFFECTIF

13. L'article 38 sexdecies H de l'annexe III au CGI, applicable aux exploitants soumis au régime simplifié d'imposition des bénéfices agricoles sur le fondement du nouvel article 38 sexdecies C de l'annexe III au même code, prévoit que le prix de revient s'entend de celui défini par l'article 38 nonies de l'annexe III au CGI (cf. DB 4 A 2521).

14. Ainsi, le prix de revient est constitué :

- pour les marchandises, matières premières, matières et fournitures consommables et les emballages commerciaux achetés, par le prix d'achat augmenté des frais accessoires d'achat ;

- pour les produits intermédiaires, les produits finis, les emballages commerciaux fabriqués et les productions en cours, par le coût d'achat des matières et fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes et indirectes de production à l'exclusion des frais financiers.

Ces coûts sont fournis par la comptabilité analytique ou, à défaut, déterminés par des calculs ou évaluations statistiques.

B. PRIX DE REVIENT FORFAITAIRE

15. L'article 38 sexdecies I de l'annexe III au CGI, applicable aux exploitants soumis au régime simplifié d'imposition des bénéfices agricoles sur le fondement du nouvel article 38 sexdecies C de l'annexe III au même code, permet à ces derniers de faire application d'une méthode forfaitaire d'évaluation du prix de revient des produits finis et des produits en cours de fabrication.

¹ Voir, pour une approche synthétique des sections 2 et 3 du présent chapitre, le schéma figurant en annexe V à la présente instruction.

I. Prix de revient forfaitaire des produits finis

16. Les exploitants sont autorisés à calculer le prix de revient de leurs produits finis en stock en pratiquant sur le cours du jour à la clôture de l'exercice (c'est-à-dire sur la valeur probable de réalisation à la date de l'inventaire) une décote forfaitaire correspondant au bénéfice brut normalement susceptible d'être réalisé lors de la vente. Cette décote, qui représente le bénéfice augmenté de l'ensemble des frais qui seraient engagés en cas de vente, est déterminée par l'exploitant en fonction de sa situation propre et sous le contrôle de l'administration.

17. Il ne peut être fait usage de coûts standards pour la détermination du prix de revient des produits de l'exploitation. Par conséquent, lorsque des coûts standards ont été établis par la profession, il appartient à l'exploitant de rechercher, sous sa propre responsabilité, si ces coûts correspondent ou non aux dépenses qu'il a effectivement exposées. En tout état de cause, des évaluations qui ne sont pas justifiées par une comptabilité probante et régulière ne sont pas admises.

18. Lorsque les circonstances de fait permettent de présumer que la vente de produits en stock se traduira par un déficit d'exploitation, aucune décote ne doit être appliquée au cours du jour puisque, celui-ci est par hypothèse inférieur au prix de revient effectif.

19. Une fois choisi, le mode d'évaluation forfaitaire du prix de revient des produits en stocks ne peut plus être modifiée pour les stocks qui ont été évalués selon cette méthode.

20. L'évaluation forfaitaire du prix de revient concerne aussi bien les récoltes non encore vendues à la clôture de l'exercice que les animaux.

II. Prix de revient forfaitaire des productions en cours

21. S'agissant des produits en cours de fabrication, leur prix de revient peut être évalué forfaitairement. A cet effet, il peut être recouru à des coûts standards de l'ensemble des frais engagés ou à tous autres éléments statistiques. La valeur du travail de l'exploitant et des aides familiaux non salariés non associés d'exploitation au sens de l'article L. 321-6 du code rural ne doit, en aucun cas, être retenue pour l'appréciation du prix de revient.

SECTION 3 : Evaluation au cours du jour ²

22. L'évaluation des stocks est faite au cours du jour si ce dernier est inférieur au prix de revient. Cette disposition permet aux exploitants de constater, dès la clôture de chaque exercice et sans attendre la vente des produits en stock, la dépréciation qui peut affecter ces derniers.

23. Le cours du jour, qui peut être substitué au prix de revient lorsqu'il lui est inférieur, est le prix auquel les produits considérés pourraient être vendus sur le marché à la date de l'inventaire. Il s'agit donc de la somme que l'exploitant retirerait de la vente, effectuée dans les conditions normales à la date de l'inventaire, des produits pour lesquels ce mode d'évaluation est retenu et non du prix qu'il devrait payer pour les acquérir.

Le cours du jour doit être apprécié en tenant compte de la spécificité des produits et doit se référer aux prix pratiqués sur les marchés concernant les produits de même nature.

Le cours du jour résulte, en général, des tarifs en vigueur à la date de l'inventaire ou des mercuriales publiées à la même date ou à la date la plus rapprochée de celle de l'inventaire. A défaut de cours du jour à la clôture de l'exercice, il convient de rechercher la valeur probable de réalisation. Celle-ci peut être déterminée soit en partant du dernier cours connu en l'actualisant pour tenir compte de la tendance du marché depuis cette date, soit par comparaison avec un produit de qualité semblable.

Il est cependant admis que la valeur du cours du jour soit fixée d'après les cotations professionnelles concernées. Toutefois, il convient de retenir la valeur probable de réalisation des produits en stocks lorsqu'elle s'écarte de ces cotations en raison des conditions spécifiques de l'exploitation.

Les précisions apportées par la DB 4 A 2522 sont applicables.

² Voir, pour une approche synthétique des sections 2 et 3 du présent chapitre, le schéma figurant en annexe V à la présente instruction.

SECTION 4 :
Evaluation selon une méthode forfaitaire

24. L'article 14-VII de la loi de finances pour 2001 prévoit que les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition peuvent, sur option, évaluer leurs stocks d'animaux, de produits finis et de produits en cours de fabrication en appliquant au cours du jour à la date de l'inventaire une décote forfaitaire.

25. La nouvelle rédaction de l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI tire les conséquences au niveau réglementaire du caractère désormais optionnel de cette méthode d'évaluation.

En outre, dans un souci de simplification, il supprime la méthode particulière de blocage de l'évaluation des stocks de vins et de spiritueux propre aux exploitants soumis au régime simplifié d'imposition dès lors qu'un régime similaire applicable à tous les exploitants soumis à un régime réel existe par ailleurs (CGI, art. 72 B).

I. Option pour la méthode forfaitaire d'évaluation des stocks

26. Sous réserve de l'application du régime particulier des stocks à rotation lente, les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition qui ont opté pour la méthode d'évaluation forfaitaire doivent évaluer leurs stocks d'animaux achetés ou nés sur l'exploitation, leurs produits finis et les produits en cours de fabrication en appliquant au cours du jour à la date de l'inventaire une décote forfaitaire.

L'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI fixe cette décote à :

- 20 % pour la généralité des produits finis, des produits en cours de fabrication et des animaux ;
- 30 % pour les bovins et les produits de la viticulture (vins, eaux-de-vie).

A défaut de cours du jour à la clôture de l'exercice, il convient de rechercher la valeur probable de réalisation. Celle-ci peut-être déterminée soit en partant du dernier cours connu et en l'actualisant pour tenir compte de la tendance du marché depuis cette date, soit par comparaison avec un produit de qualité semblable.

Lorsque pour un produit donné (porc de 60 kg par exemple), il n'existe pas de cours, la valeur à retenir peut être calculée à partir des cours des produits commercialisés aux stades immédiatement antérieur et ultérieur (au cas particulier, on retiendra le porcelet de 25 kg et le porc charcutier de 80 kg). L'exemple figurant à la DB 5 E 332, n° 8 reste valable.

1. Conditions d'exercice de l'option

27. Le nouvel article 38 sexdecies JC de l'annexe III prévoit que l'option pour la méthode forfaitaire d'évaluation des stocks doit être exercée dans le délai de déclaration du résultat du premier exercice auquel elle s'applique. Elle doit être formulée au moyen d'une note rédigée sur papier libre, annexée à cette déclaration.

2. Stocks concernés

28. L'option concerne l'ensemble des stocks d'animaux, de produits finis et de produits en cours de fabrication détenus par l'exploitant à la date de clôture du premier exercice auquel elle s'applique, quelle que soit l'année au titre de laquelle ces stocks ont été acquis ou obtenus.

Bien entendu, pour les exploitants qui ont précédemment opté pour l'un ou l'autre des systèmes de blocage de la valeur des stocks à rotation lente prévus à l'article 72 B du CGI ou au troisième alinéa du 2° de l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI dans son ancienne rédaction, les stocks acquis ou obtenus au cours d'exercice clos avant le premier exercice auquel s'applique l'option, sont de fait exclus de cette option.

3. Portée de l'option

29. L'option est valable pour cinq exercices, tant que le contribuable est soumis au régime simplifié d'imposition. Elle produit ses effets pour la détermination du résultat de l'exercice au titre duquel elle est exercée et des quatre exercices suivants.

Il a toutefois paru possible, à titre de mesure transitoire, de permettre aux exploitants qui ont opté pour l'évaluation de leurs stocks selon la méthode forfaitaire à partir du cours du jour pour l'imposition des résultats des exercices clos en 2000, de revenir sur cette option pour l'imposition des résultats de l'exercice suivant.

30. Si les biens demeurent en stock pendant plusieurs années, leur évaluation doit être révisée à la clôture de chaque exercice, sous réserve de l'option pour le blocage de la valeur des stocks à rotation lente exercée en application de l'article 72 B du CGI.

31. L'option se reconduit tacitement par période de cinq exercices, sauf décision contraire notifiée au service des impôts dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats du dernier exercice de chaque période d'option.

32. Lorsque, au terme de la période d'option pour la méthode forfaitaire d'évaluation, l'exploitant soumis au régime simplifié d'imposition ne reconduit pas cette option, il est admis que les stocks détenus à la date du changement de méthode d'évaluation soient repris pour la même valeur s'ils figurent dans les inventaires suivants. Cette valeur demeure alors inchangée jusqu'à la vente.

II. Mécanisme d'écrêtement des variations de prix

33. Le nouvel article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI maintient le mécanisme correcteur destiné à éviter une trop forte fluctuation des résultats, due à de brusques variations conjoncturelles des cours. Ainsi, lorsque les prix à retenir aux dates d'ouverture et de clôture d'un même exercice ont varié, dans le sens de la hausse ou de la baisse, de plus de 20 %, cette variation peut être limitée à 20 %.

34. Cet écrêtement des variations des prix s'applique en principe de plein droit. Toutefois, l'exploitant peut y renoncer. L'option pour cette renonciation s'effectue dans les mêmes conditions et pour la même durée que l'option pour la méthode forfaitaire d'évaluation (voir n° 27. et 29.).

35. Les précisions apportées aux n°s 10 à 13 de la DB 5 E 332 restent bien entendu applicables. Il convient toutefois de préciser que le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 exprime en exercices et non plus en années la période de validité de cette option.

36. Les options exercées sur le fondement du deuxième alinéa du 2° de l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI dans sa rédaction antérieure au décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 sont caduques.

III. Méthode particulière de blocage des stocks de vins et spiritueux

37. L'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI, dans sa rédaction antérieure à la publication du décret n° 2001-524 du 14 juin 2001, prévoyait un système particulier de blocage de la valeur des stocks de vins et de spiritueux détenus par les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition applicable sur option.

38. Le décret précité supprime ce système particulier de blocage de la valeur des stocks de vins et spiritueux.

39. Il est toutefois admis que ce dispositif continue à produire ses effets jusqu'à la vente des stocks de vins et de spiritueux dont la valeur a été effectivement bloquée sur ce fondement au dernier exercice clos avant la date d'entrée en vigueur du décret n° 2001-521 du 14 juin 2000 (cf. n° 8.).

40. Les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition continuent bien entendu à pouvoir bénéficier du système général de blocage de la valeur des stocks à rotation lente défini à l'article 72 B du CGI.

CHAPITRE DEUXIEME : DEDUCTION DES PROVISIONS

41. L'article 14-VII de la loi de finances pour 2001 supprime l'interdiction faite aux exploitants relevant du régime simplifié d'imposition de constituer des provisions pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2000.

42. En conséquence, la mesure qui consistait à inscrire dans un compte de charges les indemnités de congés payés (DB 5 E 333, n° 2) est rapportée pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2000. Il est rappelé par ailleurs que l'instruction du 12 février 2001 (BOI 5 E-3-01, renvois 3) a rapporté, pour la détermination des résultats des exercices clos à compter de la même date, la mesure qui consistait à ne pas soumettre à l'impôt les indemnités accessoires d'expropriation dès lors que les dépenses couvertes par ces indemnités n'étaient pas déduites (DB 5 E 333, n° 2 précité).

La mesure qui consistait à autoriser les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition à constater directement la dépréciation des stocks à rotation lente (DB 5 E 333, n° 2 et DB 5 E 3222 n° 23 renvoi 1) est également rapportée.

SECTION 1 :
Constitution d'une provision

I. Provisions déductibles

43. Il s'agit de l'ensemble des provisions déductibles qui peuvent être pratiquées par les exploitants agricoles soumis au régime normal d'imposition et, d'une manière générale, par les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux soumis à un régime réel d'imposition.

Ces provisions s'entendent de celles définies à l'article 39-1-5° du CGI, à l'exception de la provision pour hausse des prix qui est expressément interdite par l'article 72 C du CGI.

44. La déduction des provisions est subordonnée à des conditions de fond et de forme résultant de l'article 39-1-5° du CGI.

45. Ainsi, les exploitants ne peuvent constituer des provisions que si les conditions suivantes sont simultanément satisfaites :

- la provision doit avoir un objet nettement précisé. Elle doit être destinée à faire face ultérieurement, soit à la dépréciation ou la perte d'un élément d'actif, soit à une charge déductible ;

- les événements en cours doivent rendre probable la perte ou la charge ;

- la perte ou la charge doit avoir son origine dans des événements survenus au cours de l'exercice ;

- la provision doit être effectivement constatée dans les écritures de l'exercice.

46. L'article 38 sexdecies RB complété par le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 prévoit que les exploitants placés sous le régime simplifié d'imposition doivent établir ou produire un relevé des provisions et un état des provisions non déductibles.

47. Les précisions apportées à la DB 5 E 3232 sont applicables aux provisions constituées par les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition des bénéfices agricoles. En particulier, la mesure de tolérance prévue au n° 22 de cette documentation de base est applicable aux exploitants soumis au régime simplifié d'imposition détenant des stocks à rotation lente.

II. Cas particulier : dépréciation du stock

48. Lorsque les stocks sont évalués au prix de revient ³ et si le cours du jour de ces stocks à la date de l'inventaire est inférieur à ce prix, l'exploitant soumis au régime simplifié d'imposition peut constituer, à due concurrence, des provisions pour dépréciation. Il est toutefois admis que cette dépréciation soit prise en compte par voie de décote directe.

1. Provision pour dépréciation des stocks

49. La provision a pour objet de ramener la valeur du stock au cours du jour. La dépréciation susceptible d'être constatée par voie de provision est donc égale à la différence entre le prix de revient et le cours du jour à la date de l'inventaire.

50. Pour qu'une provision puisse être pratiquée, il est nécessaire que la perte puisse être considérée comme probable. Une perte seulement éventuelle ne saurait en aucun cas être prise en considération. La condition tenant au caractère probable de la perte sera considérée comme satisfaite dès lors que le cours du jour retenu peut être considéré comme fiable.

51. Les provisions pour dépréciation doivent être calculées d'après la valeur réelle des produits en stock au jour de l'inventaire. Une provision pour dépréciation des stocks calculée selon une méthode forfaitaire peut toutefois être admise en déduction des résultats dès lors qu'elle présente un caractère d'approximation suffisante. Sur la possibilité de calculer une provision pour dépréciation des stocks selon des procédés forfaitaires, voir DB 4 A 2523 n° s 10 à 12.

³ L'option pour la méthode forfaitaire d'évaluation des stocks fait obstacle à la comptabilisation d'une provision pour dépréciation dès lors que les baisses de cours éventuellement constatées à la clôture d'un exercice sont déjà prises en compte au travers du mode de valorisation forfaitaire.

2. Décote directe

52. Conformément aux règles admises en faveur des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, la dépréciation correspondant à l'écart entre le coût de revient des stocks et leurs cours du jour à la clôture de l'exercice peut être prise en compte par voie de décote directe (cf. DB 4 A 2523 n° 5 et s.). Les stocks peuvent ainsi être évalués directement au cours du jour dès lors que celui-ci est inférieur au prix de revient.

La mesure qui consistait à autoriser les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition à constater directement la dépréciation des stocks à rotation lente (DB 5 E 333, n° 2 et DB 5 E 3222 n° 23 renvoi 1) est rapportée.

SECTION 2 : Régularisation et réintégration de la provision

53. Les postes de provisions doivent être ajustés à la clôture de chaque exercice. Il convient tant que les biens en cause figurent à l'actif du bilan de procéder à une nouvelle estimation de la dépréciation en fonction des éléments d'appréciation en possession de l'exploitation.

Cette appréciation entraînera, dans les conditions de droit commun, la constitution d'une dotation complémentaire ou d'une reprise de provision, selon que les provisions précédemment constituées se révéleront insuffisantes ou excédentaires.

54. S'agissant du sort des provisions constituées, les commentaires figurant à la DB 4 E 4 sont applicables.

CHAPITRE TROISIEME : DISPOSITIONS DIVERSES

SECTION 1 : Déduction des frais généraux payés à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an

55. Les exploitants agricoles soumis au régime simplifié d'imposition doivent tenir une comptabilité "super-simplifiée".

Cette comptabilité se caractérise notamment par le fait que les créances et dettes sont constatées à la clôture de l'exercice, sauf en ce qui concerne les dépenses relatives aux frais généraux qui sont payées à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an. De ce fait, ces dernières dépenses sont comptabilisées de manière définitive selon les règles d'une comptabilité de caisse.

Le n° 18 de la DB 5 E 2331 précise toutefois que les contribuables qui souhaitent ne pas se prévaloir de cette mesure de simplification sont autorisés à constater en fin d'exercice les dettes relatives à l'ensemble de leurs dépenses d'exploitation.

56. L'article 74 du CGI, dans sa nouvelle rédaction, confirme cette mesure de tempérament en rendant optionnelle la dispense de régularisation en fin d'exercice des dépenses relatives aux frais généraux payés à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an.

Ainsi, les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition qui souhaitent continuer à déduire les frais généraux payés à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an au cours des exercices de leur paiement, devront désormais exercer une option en ce sens.

A défaut d'option, ils devront constater en fin d'exercice les dettes relatives à l'ensemble de leurs dépenses d'exploitation.

57. L'option ne produit d'effet que pour les dépenses engagées au cours de l'exercice au titre duquel elle s'applique. Ce principe est illustré par l'exemple figurant en annexe XI à la présente instruction.

58. L'option est formulée au moyen d'une note rédigée sur papier libre, annexée à la déclaration du résultat du premier exercice auquel elle s'applique. Elle est valable tant que l'exploitant n'y a pas renoncé expressément.

La renonciation à l'option doit être effectuée au moyen d'une note rédigée sur papier libre, annexée à la déclaration des résultats de l'exercice pour lequel l'exploitant a décidé de constater les dettes relatives aux frais généraux payés à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an.

SECTION 2 :

Assimilation possible des équidés et bovidés à des immobilisations

59. L'article 38 sexdecies JA de l'annexe III prévoyait que, à la différence du régime du bénéfice réel normal, tous les animaux détenus par un exploitant soumis au régime simplifié d'imposition devraient être compris dans les stocks, y compris les bovidés et les équidés utilisés comme animaux de trait ou affectés exclusivement à la reproduction ainsi que certains chevaux de course ou de concours.

60. La nouvelle rédaction de l'article 38 sexdecies C de l'annexe III au CGI rend applicable aux exploitants soumis au régime simplifié d'imposition, les dispositions prévues au II de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au même code.

Il s'ensuit que les équidés et bovidés détenus par un exploitant soumis au régime simplifié d'imposition peuvent, toutes conditions prévues par l'article 38 sexdecies D précité étant par ailleurs remplies, être assimilés à des immobilisations amortissables pour la détermination des résultats des exercices clos à compter de la date d'entrée en vigueur du décret n° 2001-521 du 14 juin 2001 (cf. n° 8.). Tous les autres animaux, y compris ceux nés dans l'exploitation, doivent être compris dans les stocks.

61. Les précisions apportées par la DB 5 E 3213 n°s 39 et 40 sont bien entendu applicables aux exploitants soumis au régime simplifié d'imposition.

62. A cet égard, il est précisé que la nouvelle rédaction du II de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI confirme que les chevaux de concours âgés de deux ans et plus au sens de la réglementation des courses et soumis à un entraînement effectif en vue de la compétition peuvent être inscrits à l'actif immobilisé.

Par ailleurs, la mesure consistant à autoriser l'inscription des chevaux de course mis à l'entraînement à un compte d'immobilisation dès le 1^{er} juillet de l'année qui suit celle de leur naissance (DB 5 E 3213, n° 39 et DB 5 E 64, n°s 6 et 10) est applicable, sous les mêmes conditions, aux chevaux de concours.

TITRE DEUXIEME :

CHANGEMENTS DE REGIME D'IMPOSITION

63. Les règles de détermination du bénéfice imposable des exploitants agricoles diffèrent selon qu'ils relèvent du régime du forfait, du régime transitoire d'imposition, du régime du bénéfice réel simplifié ou du régime du bénéfice réel normal. Aussi, des dispositions particulières régissent les changements de régime d'imposition.

64. Le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 unifie et précise les règles applicables, notamment en matière d'évaluation des stocks et immobilisations, en cas de changement de régime d'imposition.

65. Les commentaires du présent titre qui, pour l'essentiel, se substituent au titre 5 de la DB 5 E, sont applicables aux changements de régime d'imposition réalisés à compter de la date d'entrée en vigueur du décret n° 2001-521 du 14 juin 2001 (cf. n° 8.).

CHAPITRE 1 :

PASSAGE DU FORFAIT A UN REGIME REEL D'IMPOSITION

A. PÉRIODE D'IMPOSITION

66. Les exploitants qui passent du forfait à un régime réel d'imposition peuvent clore leur premier exercice soumis à ce régime avant le 31 décembre de la première année d'application de ce régime (CGI, art. 73-I, al. 2 ; cf. DB 5 E 3211 n° 3) ou à la date de leur choix s'ils ont clôturé à une même date les cinq exercices qui précèdent (BOI 5 E-11-01).

B. RECETTES ET DÉPENSES SE RAPPORTANT A DES OPERATIONS
FAITES SOUS LE REGIME DU FORFAIT

67. Le bilan d'ouverture du premier exercice soumis à un régime réel d'imposition comporte notamment l'inscription des créances acquises par l'exploitant à raison des ventes antérieures dont tout ou partie du prix n'est pas encore recouvré à la date d'établissement de ce bilan d'ouverture.

Les recettes se rapportant aux créances nées sous le régime du forfait ne sont pas retenues pour la détermination du bénéfice selon un régime réel d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies N). Il en est ainsi quand bien même les créances n'auraient pas le caractère de créances acquises au jour du changement de régime d'imposition.

Le bilan d'ouverture comporte également l'inscription en stock de la valeur du reliquat non encore vendu des récoltes antérieures évaluées au 31 décembre des années au cours desquelles elles ont été levées (voir, n° 75.).

68. Le bilan d'ouverture du premier exercice soumis à un régime réel d'imposition comporte l'inscription des dettes de l'exploitant non encore payées à la date d'établissement de ce bilan d'ouverture.

Les dépenses se rapportant à des dettes nées sous le régime du forfait ne sont pas retenues pour la détermination du bénéfice selon un régime réel d'imposition. Elles sont en effet réputées couvertes par le forfait (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies N). Il en est ainsi quand bien même les dettes n'auraient pas le caractère de dettes certaines au jour du changement de régime d'imposition.

Tel est le cas, notamment, des frais d'acquisition d'immeubles bâtis ou non bâtis exposés par l'exploitant lorsqu'il se trouvait soumis au régime du forfait.

C. ÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS AU BILAN D'OUVERTURE

69. Les précisions apportées aux n°s 5 à 18 de la DB 5 E 51 relatives à l'évaluation des immobilisations au bilan d'ouverture sont applicables aux exploitants agricoles soumis à l'un ou l'autre des régimes réels d'imposition.

D. ÉVALUATION DES STOCKS AU BILAN D'OUVERTURE

70. Le tableau figurant en annexe VI à la présente instruction récapitule les modalités d'évaluation des stocks en cas de passage du forfait à un régime réel d'imposition.

I. Avances aux cultures

71. Les exploitants qui passent du forfait à un régime réel d'imposition sont autorisés à inscrire au bilan d'ouverture de leur premier exercice soumis à un régime réel d'imposition, le montant des avances aux cultures à la date du changement de régime (sur la définition des avances aux cultures, cf. 5 E 3222, n° s 8 et s.).

L'article 72 A du CGI prévoit expressément que les avances aux cultures doivent être évaluées à leur prix de revient.

1. Méthodes d'évaluation

72. Quatre types de méthodes d'évaluation des avances aux cultures ont été retenus en vue de tenir compte des différentes étapes du développement des entreprises agricoles :

- une méthode transitoire, réservée à titre temporaire, aux exploitants qui passent sous le régime réel simplifié (méthode T) ;

- une méthode forfaitaire, basée sur l'utilisation de coûts standards à l'hectare, dont l'utilisation a également une durée limitée (méthode F) et est strictement réservée aux exploitants qui passent sous le régime réel simplifié ;

- une méthode mixte, reposant sur l'évaluation forfaitaire de certains frais. Cette méthode comporte deux variantes (M 1 et M 2) ;

- une méthode fondée sur l'évaluation des avances aux cultures d'après leur coût de production réel. Cette méthode comporte également deux variantes (R 1 et R 2).

Les conditions de l'option pour ces différentes méthodes sont résumées dans le tableau figurant en annexe II à la DB 5 E 3222.

2. Passage du forfait au régime normal d'imposition

73. Les exploitants qui passent du forfait au régime normal d'imposition sont autorisés à inscrire au bilan de leur premier exercice soumis au régime normal d'imposition le montant des avances aux cultures évaluées selon les méthodes M ou R.

Ces méthodes sont exposées aux n° 51 et s. de la DB 5 E 3222.

Les avances aux cultures doivent faire l'objet d'une nouvelle évaluation lors de chacun des inventaires successifs établis sous le régime normal d'imposition.

3. Passage du forfait au régime simplifié d'imposition

74. Les exploitants qui passent du forfait au régime simplifié d'imposition sont autorisés à inscrire au bilan de leur premier exercice soumis au régime simplifié d'imposition le montant des avances aux cultures évaluées selon les méthodes M, R, T ou F.

Les méthodes réservées aux exploitants qui passent du forfait au régime réel simplifié (méthodes T et F) sont exposées aux n°s 6 à 9 de la DB 5 E 53, qui demeurent applicables. Les autres méthodes sont exposées aux n°s 51 et s de la DB 5 E 3222.

Les avances aux cultures doivent faire l'objet d'une nouvelle évaluation lors de chacun des inventaires successifs établis sous le régime simplifié d'imposition.

II. Matières premières

75. Les matières premières achetées sont évaluées à leur prix de revient à la date du changement de régime d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OA d).

Ainsi, les fournitures achetées, qui se trouvent en magasin (et qui ne peuvent donc être considérées comme des avances aux cultures) lors du passage, de plein droit ou sur option, sous un régime réel d'imposition (semences, amendements, produits de traitement, produits vétérinaires, carburants, lubrifiants, combustibles et fournitures diverses telles que grillage, ficelle, liens, etc.) peuvent figurer à leur prix de revient, dans les stocks du bilan d'ouverture du premier exercice soumis à un régime réel et, bien entendu, des bilans ultérieurs, sous réserve que l'exploitant apporte les justifications nécessaires.

III. Récoltes

76. Dès lors que le bénéfice forfaitaire est calculé en tenant compte de la valeur des récoltes levées, même si elles ne sont pas intégralement vendues au cours de l'année, les profits provenant de la cession du stock initial risqueraient, en cas de changement de régime, d'être taxés deux fois si ce stock était évalué au prix de revient.

En vue d'éviter cette double imposition, le c de l'article 38 sexdecies OA de l'annexe III au CGI prévoit que les récoltes comprises dans le stock initial du premier exercice dont les résultats sont déterminés d'après un régime réel d'imposition sont évaluées d'après leur valeur au 31 décembre de l'année au cours de laquelle elles ont été levées.

Il appartient à l'exploitant d'apprécier cette valeur sous sa responsabilité. L'administration conserve bien entendu son droit de contrôle. Il doit cependant être fait preuve de largeur de vue dans tous les cas où les évaluations retenues apparaissent raisonnables.

77. Cette valeur peut, le cas échéant, être majorée du montant des frais engagés par l'exploitant pour la conservation des récoltes entre le 31 décembre de l'année de la récolte et la date du changement de régime d'imposition.

78. Les récoltes comprises dans le stock initial du premier exercice imposé selon un régime réel d'imposition sont reprises pour la même valeur dans les inventaires suivants, dans la mesure où elles n'ont pas encore été vendues.

Quant aux récoltes nouvelles, elles doivent, bien entendu, être évaluées en fin d'exercice selon les règles de droit commun applicables pour la détermination des résultats selon le régime normal ou le régime simplifié d'imposition.

79. Les dispositions qui précèdent concernent l'ensemble des produits de l'exploitation destinés à être vendus ou à être prélevés par l'exploitant pour la nourriture des animaux (paille, fourrage, etc.) ou pour être mis en terre (fumier, semences, etc.).

Toutefois, les produits de la viticulture et les animaux sont évalués suivant des modalités particulières (voir n°s **80.** et **81.**).

V. Produits de la viticulture

80. Les précisions apportées aux n°s 25 à 35 de la DB 5 E 51 relatives à l'évaluation des produits de la viticulture sont applicables en cas de passage du régime forfaitaire à l'un ou l'autre des régimes réel d'imposition.

V. Animaux

81. Les animaux compris dans le stock initial du premier exercice dont les résultats sont imposés selon un régime réel d'imposition doivent être évalués au prix de revient, majoré de 20 %. Cette valeur ne peut excéder le cours du jour à la date d'ouverture de cet exercice (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OA a).

82. Les animaux qui n'auront pas été vendus au cours du premier exercice soumis à un régime réel d'imposition devront être évalués, en fin d'exercice, selon les règles de droit commun applicables au régime normal ou simplifié d'imposition.

En cas de passage au régime simplifié d'imposition, l'option pour la méthode d'évaluation forfaitaire prévue à l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI peut être exercée (voir n°s **26.** et s.). Elle s'applique alors à l'ensemble des stocks détenus par l'exploitant à la date de clôture du premier exercice soumis au régime simplifié d'imposition, quelle que soit l'année au titre de laquelle ils ont été acquis ou obtenus, sous réserve de l'application de la méthode de blocage de la valeur des stocks prévue à l'article 72 B du CGI. En pratique, cette option n'a de portée, pour l'évaluation des stocks détenus avant la date de changement de régime d'imposition, que lorsqu'il s'agit d'animaux.

E. SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT

83. Les subventions d'équipement attribuées sous le régime du forfait ne sont pas retenues pour la détermination du bénéfice selon un régime réel d'imposition.

F. PASSAGES SUCCESSIFS AU RÉGIME DU BÉNÉFICE RÉEL DES MEMBRES D'UNE SOCIÉTÉ OU D'UN GROUPEMENT NON PASSIBLE DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

84. Les précisions apportées aux n°s 38 à 43 de la DB 5 E 51 sont applicables, mutatis mutandis, en cas de passage du régime forfaitaire à l'un ou l'autre des régimes réel d'imposition. Il est précisé que les dispositions précédemment codifiées sous l'article 38 sexdecies N de l'annexe III au CGI (citées au n° 40 de cette DB) sont désormais codifiées au c de l'article 38 sexdecies OA de la même annexe.

G. OBLIGATIONS DES EXPLOITANTS

85. L'article 38 sexdecies R de l'annexe III au CGI prévoit que les exploitants agricoles qui deviennent imposables selon un régime réel d'imposition doivent joindre à leur première déclaration de bénéfice réel, outre les documents annexes prévus pour la généralité des agriculteurs, les renseignements énumérés ci-dessous :

1° Une copie du bilan d'ouverture ;

2° Des tableaux présentant :

a. Pour chaque élément de l'actif immobilisé : l'année ou, à défaut, la période d'acquisition ainsi que le prix d'achat ou de revient ;

b. Pour chaque élément amortissable :

- le prix de revient réévalué (s'il s'agit de biens acquis ou créés avant le 1er janvier 1959) ;

- la valeur nette comptable restant à amortir ;

- la durée d'utilisation restant à courir ;

3° Une note indiquant de manière détaillée la composition et le mode d'évaluation du stock initial, notamment pour les avances aux cultures.

86. En outre, l'article 38 sexdecies QA de l'annexe III au CGI prévoit que les contribuables dont le montant des recettes excède pour la première fois la limite du forfait, sont tenus d'indiquer au service des impôts la valeur vénale des terres et bâtiments d'exploitation inscrits à l'actif au 1er janvier de l'année du franchissement de la limite. Ces renseignements doivent être fournis avant le 30 avril de l'année suivant celle du franchissement de la limite du forfait (cf. DB 5 E 3223, n°s 67 et 68).

CHAPITRE 2 :
PASSAGE D'UN REGIME REEL D'IMPOSITION AU REGIME DU FORFAIT

A. PÉRIODE D'IMPOSITION

87. Lorsque les exercices clos sous un régime de bénéfice réel coïncident avec l'année civile, la date du changement de régime d'imposition n'entraîne aucune difficulté.

88. Dans l'hypothèse inverse, le bénéfice imposable de la dernière année pour laquelle le redevable relève d'un régime de bénéfice réel est calculé en tenant compte :

- d'une part, du résultat accusé par le bilan clos au cours de cette année ;

- d'autre part du résultat constaté entre la date de clôture de l'exercice et le 31 décembre. Ce résultat, déterminé selon les règles du bénéfice réel, fait l'objet d'une imposition distincte établie d'après le taux moyen effectivement appliqué aux autres revenus de l'intéressé au titre de l'année de clôture du dernier exercice soumis au bénéfice réel. Il importe peu que le contribuable ait été soumis de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition.

Cette imposition est établie d'après une déclaration complémentaire qui doit être produite avant le 30 avril de la deuxième année au titre de laquelle l'exploitant se trouve placé sous le régime du forfait.

B. ÉVALUATION DU STOCK FINAL

89. Le bénéfice forfaitaire est fixé en ne retenant que les récoltes levées et les autres produits (animaux) réalisés au cours de l'année.

Afin d'éviter que les profits provenant de la vente des récoltes des années antérieures n'échappent à toute imposition, l'article 38 sexdecies OC de l'annexe III au CGI prévoit des règles particulières d'évaluation des stocks finaux du dernier exercice dont les résultats sont déterminés d'après un régime de bénéfice réel.

90. Le tableau figurant en annexe VII à la présente instruction récapitule les modalités d'évaluation des stocks en cas de passage d'un régime réel d'imposition au régime du forfait.

I. Avances aux cultures

91. L'article 72 A du CGI prévoit expressément que les avances aux cultures doivent être évaluées à leur prix de revient. Dès lors, les avances aux cultures comprises dans le stock final du dernier exercice, dont les résultats sont déterminés d'après un régime de bénéfice réel, sont évaluées à leur prix de revient à la date du changement de régime d'imposition (Méthode M ou R).

II. Matières premières

92. Les matières premières achetées comprises dans le stock final du dernier exercice, dont les résultats sont déterminés d'après un régime de bénéfice réel, sont évaluées à leur prix de revient à la date du changement de régime d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OC d).

III. Récoltes

93. Les récoltes comprises dans le stock final du dernier exercice, dont les résultats sont déterminés d'après un régime de bénéfice réel, sont évaluées d'après leur valeur (c'est-à-dire leur cours du jour ou leur valeur probable de réalisation) à la clôture de cet exercice (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OC c).

IV. Produits de la viticulture

94. Les produits de la viticulture compris dans le stock final du dernier exercice, dont les résultats sont déterminés d'après un régime de bénéfice réel, sont évalués au cours du jour du vin en vrac, à la date du changement de régime d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OC b).

V. Animaux

95. Les animaux figurant dans le stock final du dernier exercice, dont les résultats sont déterminés d'après un régime de bénéfice réel, sont évalués à leur prix de revient réel ou forfaitisé à la date du changement de régime d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OC a).

C. SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT

96. La fraction des subventions d'équipement soumises au régime de l'article 42 septies du CGI (cf. DB 5 E 3223, n°s 138 et s.) et non encore rapportée aux résultats des exercices précédents est comprise dans les résultats du dernier exercice, imposé selon le mode réel (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OD).

97. Les dispositions visant à imposer séparément la fraction des subventions non encore rapportée aux résultats selon le régime prévu en matière de plus-values, lorsqu'elle n'est pas utilisée à compenser le déficit d'exploitation de l'exercice, sont supprimées pour les changements de régime d'imposition réalisés à compter de la date d'entrée en vigueur du décret n° 2001-521 du 14 juin 2001 (cf. n° 8.).

D. INDEMNITÉS ET PRIMES D'ASSURANCE-VIE GARANTISSANT UN EMPRUNT

98. Le retour au forfait ne remet pas en cause le régime d'étalement de l'indemnité et des primes d'assurance-vie résultant de l'annulation de la dette d'une entreprise emprunteuse du fait de l'indemnisation du prêteur par la compagnie d'assurances (cf. DB 5 E 3223, n°s 144 et s.).

En pratique, l'exploitant ajoute à son bénéfice forfaitaire la différence entre la fraction annuelle de l'indemnité et celle des primes d'assurances. Une note est jointe à la déclaration de revenus pour en donner le détail.

CHAPITRE 3 :

PASSAGE DU REGIME NORMAL AU REGIME SIMPLIFIE ET DU REGIME SIMPLIFIE AU REGIME NORMAL

99. En cas de passage du régime normal d'imposition d'après le bénéfice réel au régime simplifié d'imposition ou du régime simplifié au régime normal, aucune modification n'est apportée à l'évaluation des immobilisations et des stocks (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OE).

A. PASSAGE DU REGIME NORMAL AU REGIME SIMPLIFIE

I. Evaluation des immobilisations

100. En cas de passage du régime normal d'imposition d'après le bénéfice réel au régime simplifié, aucune modification n'est apportée à l'évaluation des immobilisations. Les valeurs à retenir sont celles figurant au dernier bilan arrêté dans le cadre du régime réel normal.

101. Dès lors que les dispositions de l'article 38 sexdecies D-II de l'annexe III au CGI permettent aux exploitants agricoles soumis au régime simplifié d'imposition de considérer, sous certaines conditions, comme des immobilisations amortissables certains équidés et bovidés (voir n° 59.), les animaux inscrits à un compte d'immobilisation sous le régime normal d'imposition peuvent être maintenus dans le même compte sous le régime simplifié d'imposition.

II. Evaluation des stocks

102. En cas de passage du régime normal d'imposition au régime simplifié d'imposition, la valeur du stock au bilan d'ouverture sous le régime du bénéfice réel simplifié est identique à celle du stock final du dernier exercice clos sous le régime normal.

103. Les stocks doivent faire l'objet d'une nouvelle évaluation lors de chacun des inventaires successifs établis sous le régime réel simplifié, sous réserve de l'application de la méthode de blocage de la valeur des stocks prévue à l'article 72 B du CGI.

L'option pour la méthode d'évaluation forfaitaire prévue à l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI peut être exercée (voir n°s 26. et s.). Elle s'applique alors à l'ensemble des stocks détenus par l'exploitant à la date de clôture du premier exercice soumis au régime simplifié d'imposition, quelle que soit l'année au titre de laquelle ils ont été acquis ou obtenus.

104. Le tableau figurant en annexe VIII à la présente instruction récapitule les modalités d'évaluation des stocks en cas de passage du régime normal au régime simplifié d'imposition.

III. Provisions

105. Les provisions constituées sous le régime normal et figurant au dernier bilan demeurent valables dans les conditions de droit commun en cas de passage au régime simplifié d'imposition.

B. PASSAGE DU REGIME SIMPLIFIE AU REGIME NORMAL

I. Evaluation des immobilisations

106. En cas de passage du régime simplifié au régime normal d'imposition d'après le bénéfice réel, aucune modification n'est apportée à l'évaluation des immobilisations. Les valeurs à retenir sont celles figurant au dernier bilan arrêté dans le cadre du régime simplifié d'imposition.

II. Evaluation des stocks

107. En cas de passage du régime simplifié au régime normal d'imposition, la valeur du stock au bilan d'ouverture sous le régime du bénéfice réel normal est identique à celle du stock final du dernier exercice clos sous le régime simplifié.

108. Les stocks détenus par l'exploitant à la date de clôture du premier exercice soumis au régime normal d'imposition sont nécessairement évalués au prix de revient (réel ou forfaitisé) ou au cours du jour s'il est inférieur à ce prix de revient.

Ils doivent faire l'objet d'une nouvelle évaluation lors de chacun des inventaires successifs établis sous le régime réel normal, sous réserve de l'application de la méthode de blocage de la valeur des stocks prévue à l'article 72 B du CGI.

109. L'option pour la méthode forfaitaire d'évaluation des stocks ouverte aux seuls exploitants soumis au régime simplifié d'imposition prend fin à la date du changement de régime d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies JC).

Toutefois, il est admis, lorsque l'exploitant précédemment soumis au régime simplifié d'imposition avait opté pour la méthode forfaitaire d'évaluation des stocks prévue à l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI, que les stocks détenus avant la date du changement de régime d'imposition soient repris pour la même valeur s'ils figurent dans les inventaires suivants.

110. Le tableau figurant en annexe IX à la présente instruction récapitule les modalités d'évaluation des stocks en cas de passage du régime simplifié au régime normal d'imposition.

III. Obligations déclaratives

111. Le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 supprime l'article 38 sexdecies RA de l'annexe III au CGI. Le passage du régime simplifié d'imposition au régime normal d'imposition s'effectue donc sans obligation déclarative particulière.

CHAPITRE 4 : PASSAGE DU REGIME TRANSITOIRE A UN REGIME REEL D'IMPOSITION

112. Les règles de détermination du bénéfice transitoire, à partir d'une comptabilité de caisse, sont différentes de celles utilisées pour déterminer les bénéfices réels. Des dispositions particulières sont donc nécessaires pour permettre le passage du régime transitoire à un régime de bénéfice réel.

Il est rappelé que l'article 14-VI de la loi de finances pour 2001 a supprimé la possibilité d'opter pour le régime transitoire à compter de l'imposition des revenus de l'année 2001. Cette mesure n'a pas d'incidence sur les options en cours de validité (BOI 5 E-5-01).

A. PÉRIODE D'IMPOSITION

113. Les exploitants qui passent du régime transitoire à un régime de bénéfice réel peuvent clore leur premier exercice soumis à ce régime avant le 31 décembre (CGI, art. 73-I, al. 2 ; cf. DB 5 E 3211, n° 2) ou à la date de leur choix s'ils ont clôturé à une même date les cinq exercices qui précèdent (BOI 5 E-11-01).

B. IMMOBILISATIONS

114. Aucune modification n'est à apporter à la valeur des immobilisations et améliorations du fonds (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OH a).

115. Les exploitants qui deviennent imposables selon un régime de bénéfice réel peuvent inscrire en immobilisations, pour leur valeur de stock, les équidés et les bovidés selon les modalités prévues au II de l'article 38 sexdecies D (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OH h ; voir n° 59. et DB 5 E 3213, n°s 39 et 40).

116. Le changement de régime d'imposition ne permet pas aux exploitants de modifier la décision prise, lors du passage du forfait au régime transitoire, de maintenir ou non les terres dans leur patrimoine privé en application de l'article 38 sexdecies D-I de l'annexe III au CGI (cf. DB 5 E 342, n° 6). Il en est de même de la possibilité offerte pour les améliorations du fonds (cf. DB 5 E 342, n° 10).

C. STOCKS

117. Le tableau figurant en annexe X à la présente instruction récapitule les modalités d'évaluation des stocks en cas de passage du régime transitoire à un régime réel d'imposition.

I. Avances aux cultures

118. Les avances aux cultures sont évaluées dans les conditions prévues à l'article 72 A du CGI (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OH b ; DB 5 E 3222, n°s 51 et s.).

À la différence des exploitants qui passent directement du forfait au régime simplifié d'imposition, les exploitants qui sortent du régime transitoire ont pu, pendant cinq ans au maximum, procéder à l'évaluation des avances aux cultures pour leur propre gestion (cf. DB 5 E 342, n° 18). Aussi, la méthode T ne peut être utilisée par ces derniers exploitants. La méthode de droit commun est la méthode F. Bien entendu, les exploitants peuvent opter pour l'une des méthodes M et R (cf. DB 5 E 3222, n°s 51 et s.).

II. Produits de la viticulture en stocks à la date du changement de régime d'imposition

119. Les produits de la viticulture détenus à la date du changement de régime d'imposition sont évalués au cours du jour du vin en vrac à cette date, sous déduction d'une décote forfaitaire, quel que soit l'état dans lequel se trouve effectivement le stock (vrac, bouteille, cubitainer, etc.) (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OH c).

L'article 4 P de l'annexe IV au CGI prévoit que la décote est calculée selon les modalités prévues à l'article 4 O de la même annexe qui fixe les modalités d'évaluation des stocks viticoles en cas de passage du régime du forfait à un régime réel d'imposition. Il convient donc de se reporter à la DB 5 E 51 n° 26 et s..

Il n'y a pas lieu de distinguer selon que les stocks viticoles proviennent de récoltes levées sous le forfait ou sous le régime transitoire.

120. Les produits de la viticulture compris dans le stock initial du premier exercice soumis à un régime réel d'imposition, évalués selon les modalités prévues à l'article 4 P de l'annexe IV au CGI, doivent être repris pour la même valeur dans les inventaires suivants dans la mesure où ils n'ont pas encore été vendus.

III. Autres stocks

121. Les autres stocks détenus à la date du changement de régime d'imposition (matières premières, animaux et récoltes) sont évalués au prix de revient. Cette valeur ne peut excéder le cours du jour à la date d'ouverture de l'exercice (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OH d).

122. Ces stocks doivent faire l'objet d'une nouvelle évaluation lors de chacun des inventaires successifs établis sous le régime réel normal ou simplifié.

En cas de passage au régime simplifié d'imposition, l'option pour la méthode d'évaluation forfaitaire prévue à l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI peut être exercée (voir n°s 26. et s.). Elle s'applique

alors à l'ensemble des stocks détenus par l'exploitant à la date de clôture du premier exercice soumis au régime simplifié d'imposition, quelle que soit l'année au titre de laquelle ils ont été acquis ou obtenus.

D. CREANCES ET DETTES

123. Les recettes et les dépenses qui se rapportent aux créances et aux dettes nées sous le régime transitoire sont retenues respectivement à la date de leur encaissement ou de leur paiement pour la détermination du bénéfice réel d'imposition normal ou simplifié (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies Oh e et f).

E. OBLIGATIONS DECLARATIVES

124. Les exploitants doivent joindre à leur première déclaration de résultats déterminée selon un régime réel d'imposition une note qui donne la composition et le mode d'évaluation du stock initial, notamment pour les avances aux cultures (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OH g).

CHAPITRE 5 : PASSAGE DU REGIME TRANSITOIRE AU REGIME DU FORFAIT

125. Les règles de détermination du bénéfice transitoire, à partir d'une comptabilité de caisse, sont différentes de celles utilisées pour déterminer le bénéfice forfaitaire. Des dispositions particulières sont donc nécessaires pour permettre le passage du régime transitoire au forfait.

A. ÉVALUATION DU STOCK FINAL

126. Le bénéfice forfaitaire est fixé en ne retenant que les récoltes levées et les autres produits (animaux) réalisés au cours de l'année.

Afin d'éviter que les profits provenant de la vente des récoltes des années antérieures n'échappent à toute imposition, le a de l'article 38 sexdecies OJ de l'annexe III au CGI prévoit que les stocks détenus à la date du changement de régime d'imposition sont évalués selon les mêmes règles que celles prévues en cas de passage d'un régime réel d'imposition au régime du forfait (voir n° **89.** et s.) :

- les matières premières achetées sont évaluées à leur prix de revient à la date du changement de régime d'imposition ;

- les récoltes détenues à la date du changement de régime d'imposition sont évaluées d'après leur valeur (c'est-à-dire leur cours du jour ou la valeur probable de réalisation) à la clôture du dernier exercice dont les résultats sont déterminés d'après le régime transitoire d'imposition ;

- les produits de la viticulture détenus à la date du changement de régime d'imposition sont évalués au cours du jour du vin en vrac à cette date ;

- les animaux détenus à la date du changement de régime d'imposition sont évalués à leur prix de revient à cette date.

Par ailleurs, les avances aux cultures comprises dans le stock final du dernier exercice dont les résultats sont déterminés d'après un régime de bénéfice réel sont évaluées à leur prix de revient à la date du changement de régime d'imposition.

127. Le tableau figurant en annexe VII à la présente instruction récapitule les modalités d'évaluation des stocks en cas de passage du régime transitoire au régime du forfait.

B. CRÉANCES ET DETTES NÉES SOUS LE RÉGIME TRANSITOIRE

128. Conformément au b de l'article 38 sexdecies OJ de l'annexe III au CGI, les créances et les dettes qui correspondent à des opérations imposables réalisées sous le régime transitoire doivent être rapportées au résultat du dernier exercice clos sous ce régime.

Cette disposition concerne l'ensemble des créances et des dettes, quelle que soit la date d'encaissement des recettes (ventes, prestations de service, etc.) ou du paiement des dépenses (achats, impôts, frais divers, etc.) correspondantes.

C. SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT

129. La fraction des subventions d'équipement soumises au régime de l'article 42 septies du CGI et non encore rapportée aux résultats des exercices précédents est comprise dans les résultats du dernier exercice imposé selon le régime transitoire d'imposition dans les conditions prévues à l'article 38 sexdecies OD de l'annexe III au CGI (voir n° **96.** et s.).

D. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

130. Pour permettre un contrôle de la sincérité des éléments du résultat déclaré, les exploitants joignent à leur déclaration un état des stocks, des créances et des dettes déterminées comme indiqué ci-dessus.

TITRE TROISIEME : AMENAGEMENTS DIVERS

SECTION 1 :

Suppression de la déduction accélérée des intérêts afférents à des prêts fonciers

131. L'article 38 sexdecies F de l'annexe III au CGI autorise, sous certaines conditions, l'exploitant agricole, preneur d'un bail rural qui est contraint d'acheter des terres pour maintenir son potentiel de production, à pratiquer une déduction accélérée des intérêts afférents à des prêts fonciers contractés à cette fin (DB 5 E 3235 n°s 2 et s.).

132. Le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 supprime cette disposition. Aucune déduction ne peut donc plus être pratiquée pour la détermination des résultats des exercices clos à compter de la date d'entrée en vigueur du décret n° 2001-521 du 14 juin 2001 (cf. n° **8.**).

SECTION 2 :

Décompte de la période de validité des options

133. Le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 exprime en exercices et non plus en années la période de validité de l'option prévue au I de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI pour le maintien des terres dans le patrimoine privé de l'exploitant (voir DB 5 E 3213, n°s 22 et 23). Cette dernière est fixée à quinze exercices et non plus à quinze ans.

Il en est de même de la période de validité de l'option prévue par l'article 38 sexdecies JF de l'annexe III au CGI exercée par les exploitants qui relèvent de plein droit du régime simplifié d'imposition et demandent à être placés sous le régime normal (voir DB 5 E 214, n°s 17 à 19). Cette dernière est fixée à cinq exercices et non plus à cinq ans.

134. Ces aménagements sont applicables aux options en cours ou à venir à la date d'entrée en vigueur du décret n° 2001-521 du 14 juin 2001 (cf. n° **8.**).

135. Enfin, il est précisé que la période de validité de l'option prévue par l'article 38 sexdecies JE de l'annexe III au CGI exercée par les exploitants qui relèvent du régime du forfait et demandent à être placés sous un régime réel d'imposition demeure valable pour une période de cinq années.

SECTION 3 :

Mise en conformité du vocabulaire comptable

136. Le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 met en conformité le vocabulaire comptable de l'annexe III au CGI en matière de fiscalité agricole avec le nouveau plan comptable général. Ainsi, la notion de bilan d'ouverture est substituée à la notion de bilan d'entrée ; les notions de stock initial et final sont substituées aux notions de stock d'entrée et de sortie.

Le Directeur de la Législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN



Annexe I

Décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 pris pour l'application de l'article 14 de la loi de finances pour 2001 (n° 2000-1352 du 30 décembre 2000) et modifiant l'annexe III au code général des impôts en matière de fiscalité agricole (extraits)

Art. 1er. - L'annexe III au code général des impôts est modifiée et complétée comme suit :

I. - A l'article 38 sexdecies C, les mots : « Le bénéfice réel de l'exploitation agricole » sont remplacés par les mots : « Sous réserve des dispositions des articles 38 sexdecies JC, 38 sexdecies JD, 38 sexdecies RB et 38 sexdecies RB bis, le bénéfice de l'exploitation agricole soumise à un régime réel d'imposition ».

II. - L'article 38 sexdecies D est ainsi modifié :

1° Au deuxième alinéa du I, les mots : « d'après le régime du bénéfice réel » sont remplacés par les mots : « d'après un régime de bénéfice réel » ;

2° Au troisième alinéa du I, les mots : « quinze ans » sont remplacés par les mots : « quinze exercices » ;

3° Au premier alinéa du II, après les mots : « les chevaux de course mis à l'entraînement et » sont ajoutés les mots : « les chevaux de concours soumis à un entraînement en vue de la compétition, ».

III. - Au premier alinéa de l'article 38 sexdecies GB, les mots : « 38 sexdecies N, 38 sexdecies OA, 38 sexdecies OB, 38 sexdecies OE et 38 sexdecies OG à 38 sexdecies OI » sont remplacés par les mots : « 38 sexdecies OA, 38 sexdecies OE et 38 sexdecies OH ».

IV. - A l'article 38 sexdecies H, les mots : « 38 sexdecies N à 38 sexdecies OA et 38 sexdecies OG » sont remplacés par les mots : « 38 sexdecies OA, 38 sexdecies OE et 38 sexdecies OH ».

V. - L'article 38 sexdecies JC est ainsi rédigé :

« Art. 38 sexdecies JC. - Lorsque l'option prévue au b de l'article 74 du code général des impôts est exercée, les stocks sont évalués en appliquant au cours du jour à la clôture de l'exercice une décote de 20 % ; ce taux est porté à 30 % pour les bovins et les produits de la viticulture.

« En outre, la variation du prix à retenir entre la date d'ouverture et de clôture d'un même exercice est limitée à 20 %. L'exploitant peut toutefois renoncer à cette limitation.

« Les options prévues au b de l'article 74 précité et au deuxième alinéa doivent être formulées au plus tard dans le délai de déclaration des résultats du premier exercice auquel elles s'appliquent. Elles sont valables pour cinq exercices, tant que le contribuable est soumis au régime simplifié d'imposition. Elles se reconduisent tacitement par période de cinq exercices, sauf décision contraire notifiée au service des impôts dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats du dernier exercice de chaque période d'option. »

VI. - L'article 38 sexdecies JD est ainsi rédigé :

« Art. 38 sexdecies JD. - Lorsque l'option prévue à l'article 38 sexdecies JC est exercée, les produits prélevés par l'exploitant à des fins personnelles, dont la valeur est ajoutée aux recettes pour la détermination du résultat de l'exploitation, sont évalués dans les conditions prévues par cet article. »

VII. - A l'article 38 sexdecies JF, les mots : « s'applique aux exercices arrêtés au cours d'une période de cinq ans commençant à courir à la date d'ouverture du premier exercice qu'elle concerne. Elle est reconduite tacitement par période de cinq ans » sont remplacés par les mots : « est valable pour cinq exercices. Elle se reconduit tacitement par période de cinq exercices ».

VIII. - A l'article 38 sexdecies JH, les mots : « 38 sexdecies OI, » et « 38 sexdecies F, » sont supprimés.

IX. - Au premier alinéa de l'article 38 sexdecies-0 K, les mots : « d'après le bénéfice réel » sont remplacés par les mots : « d'après un régime de bénéfice réel » et les mots : « soumis à ce régime » sont remplacés par les mots : « soumis à l'un de ces régimes ».

X. - Au premier alinéa de l'article 38 sexdecies K, au a du I de l'article 38 sexdecies L et à l'article 38 sexdecies R, les mots : « selon le régime normal d'imposition d'après le bénéfice réel » sont remplacés par les mots : « selon un régime réel d'imposition ».

XI. - L'article 38 sexdecies N est ainsi rédigé :

« Art. 38 sexdecies N. - En cas de passage du régime du forfait à un régime réel d'imposition, les recettes et les dépenses se rapportant à des créances et à des dettes nées sous le régime du forfait ne sont pas retenues pour la détermination du bénéfice selon un régime réel. ».

XII. - L'article 38 sexdecies OA est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « au régime normal d'imposition d'après le bénéfice réel » sont remplacés par les mots : « à un régime réel d'imposition » ;

2° Il est inséré un c ainsi rédigé :

« c) Les récoltes comprises dans le stock initial du premier exercice dont les résultats sont déterminés selon un régime réel d'imposition sont évaluées d'après leur valeur au 31 décembre de l'année au cours de laquelle elles ont été levées.

« Elles sont reprises pour la même valeur dans les inventaires suivants, dans la mesure où elles n'ont pas encore été vendues ; » ;

3° Il est inséré un d ainsi rédigé :

« d) Les matières premières achetées sont évaluées à leur prix de revient à la date du changement de régime d'imposition. ».

XIII. - L'article 38 sexdecies OC est ainsi rédigé :

« Art. 38 sexdecies OC. - En cas de passage d'un régime réel d'imposition au régime du forfait :

« a) Les animaux figurant dans le stock final du dernier exercice dont les résultats sont déterminés d'après un régime réel d'imposition sont évalués à leur prix de revient à la date du changement de régime d'imposition ;

« b) Les produits de la viticulture en stock à la date du changement de régime d'imposition sont évalués au cours du jour du vin en vrac à la même date ;

« c) Les récoltes comprises dans le stock final du dernier exercice dont les résultats sont déterminés d'après un régime réel d'imposition sont évaluées d'après leur valeur à la clôture de cet exercice ;

« d) Les matières premières achetées sont évaluées à leur prix de revient à la date du changement de régime d'imposition. ».

XIV. - L'article 38 sexdecies OD est ainsi modifié :

1° Les mots : « du régime du bénéfice réel » sont remplacés par les mots : « d'un régime réel d'imposition » ;

2° La seconde phrase est supprimée.

XV. - L'article 38 sexdecies OE est ainsi rédigé :

« Art. 38 sexdecies OE. - En cas de passage du régime normal d'imposition d'après le bénéfice réel au régime simplifié ou du régime simplifié au régime normal, aucune modification n'est apportée à l'évaluation des immobilisations et des stocks. ».

XVI. - L'article 38 sexdecies OH est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « au régime réel simplifié » sont remplacés par les mots : « à un régime réel d'imposition » ;

2° Le d est ainsi rédigé :

« d) Les autres stocks sont évalués au prix de revient. Cette valeur ne peut excéder le cours du jour à la date d'ouverture de l'exercice. Toutefois, les dispositions prévues par l'article 38 sexdecies JC sont applicables en cas de passage au régime réel simplifié ; » ;

3° Au f, les mots : « selon le régime réel simplifié » sont remplacés par les mots : « selon un régime réel d'imposition » ;

4° Il est ajouté un h ainsi rédigé :

« h) Les exploitants ont la possibilité d'inscrire en immobilisations, pour leur valeur de stock, les équidés et les bovidés selon les modalités prévues au II de l'article 38 sexdecies D. ».

XVII. - Au a de l'article 38 sexdecies OJ, la référence : « l'article 38 sexdecies OF » est remplacée par la référence : « l'article 38 sexdecies OC ».

XVIII. - Au c de l'article 38 sexdecies RB, les mots : « et un tableau des immobilisations et des amortissements » sont remplacés par les mots : « , un tableau des immobilisations et des amortissements, un relevé des provisions et un état des provisions non déductibles ».

XIX. - Au a de l'article 38 sexdecies OA, au g de l'article 38 sexdecies OH et au 3o de l'article 38 sexdecies R, les mots : « stock d'entrée » sont remplacés par les mots : « stock initial » et au 1o de l'article 38 sexdecies R, les mots : « bilan d'entrée » sont remplacés par les mots : « bilan d'ouverture ».

XXI. - Les articles 38 sexdecies F, 38 sexdecies JA, 38 sexdecies O, 38 sexdecies OB, 38 sexdecies OF, 38 sexdecies OG, 38 sexdecies OI, 38 sexdecies RA et 38 sexdecies RC sont abrogés.

Art. 2. - Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et la secrétaire d'Etat au budget sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 14 juin 2001.

Lionel Jospin
Par le Premier ministre :

Le ministre de l'économie,
des finances et de l'industrie,
Laurent Fabius

La secrétaire d'Etat au budget,
Florence Parly

Annexe II

Liste des principaux aménagements prévus par le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 et commentés par l'instruction

I. Mesures réglementaires nécessaires à la mise en œuvre des aménagements du régime simplifié d'imposition prévus au VII de l'article 14 de la loi de finances pour 2001

- a - principe d'évaluation des stocks en fonction du prix de revient effectif (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies H) ou forfaitisé (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies I) ;
- b - option pour l'évaluation des stocks selon une méthode forfaitaire (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies JC) ;
- c - obligations déclaratives des exploitants qui constituent des provisions (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies RB).

II. Autres mesures de rapprochement des régimes réels d'imposition

a - unification de la plupart des règles de détermination et d'imposition du bénéfice des exploitants soumis à l'un ou l'autre des régimes réels d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies C) ;

- spécificités du régime simplifié d'imposition supprimées :

- impossibilité d'immobiliser les équidés et bovidés (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D-II) ;
- impossibilité d'évaluer les stocks selon le prix de revient effectif (CGI, ann., art. 38 sexdecies H) ou forfaitisé (CGI, ann., art. 38 sexdecies I) ;
- méthode particulière de blocage des stocks de vins et spiritueux (CGI, ann., art. 38 sexdecies JC) ;

- spécificités du régime simplifié d'imposition conservées :

- évaluation des stocks selon une méthode forfaitaire sur option (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies JC) ;
- évaluation des produits prélevés par l'exploitant à des fins personnelles (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies JD) ;
- obligations déclaratives particulières (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies RB et RB bis) ;

b - unification et clarification des règles en cas de changement de régime d'imposition à partir ou vers un régime réel d'imposition :

- unification des règles de prise en compte des créances et des stocks en cas de passage du forfait à l'un ou l'autre des régimes réels d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies N, 38 sexdecies OA) ;
- unification des règles d'évaluation des stocks en cas de passage du régime normal ou du régime simplifié d'imposition au forfait (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OC) ;

c - unification des règles d'appréciation de la valeur des immobilisations et des stocks en cas de passage du régime simplifié au régime normal et du régime normal au régime simplifié d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OE).

d - suppression des obligations déclaratives en cas de passage du régime simplifié au régime normal (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies RA).

III - Mesures d'ajustements

a - mesure de simplification consistant à exprimer, en exercices et non plus en années, les périodes de validité des options exercées sous ou entre régimes réels d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D, 38 sexdecies JC et 38 sexdecies JF) ;

b - suppression de dispositions inusitées (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies F) ou anachroniques en raison des évolutions législatives intervenues (2^{de} phrase de l'art. 38 sexdecies OD de l'annexe III au CGI) ;

c - validation d'une mesure doctrinale relative à l'immobilisation des chevaux de concours âgés d'au moins deux ans soumis à un entraînement en vue de la compétition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D-II) ;

d - mise en conformité du vocabulaire comptable avec le nouveau plan comptable général.

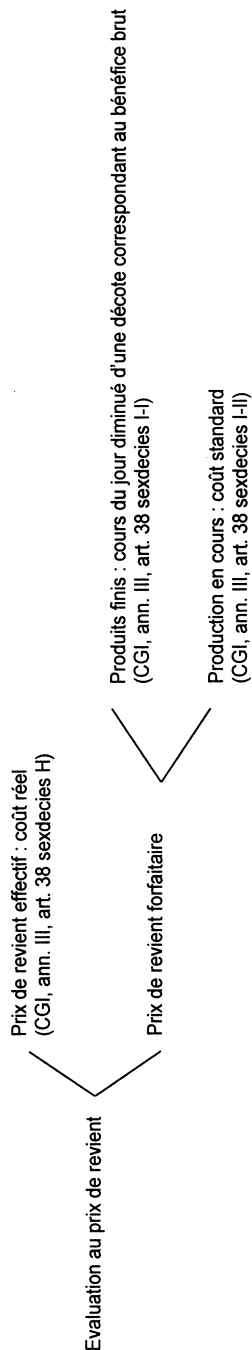
Annexe III.
Régime simplifié d'imposition
Passage au nouveau régime de droit commun d'évaluation des stocks au prix de revient ou au régime optionnel d'évaluation forfaitaire des stocks
Stocks autres que les stocks de spiritueux

Exercice clos à compter du 1 ^{er} janvier			
1998	1999	2000	2001
		Prix de revient de droit > Stocks acquis ou obtenus au cours d'un exercice clos avant le 1 ^{er} janvier 2000 : évaluation forfaitaire admise par tolérance – pas de blocage de la valeur	Prix de revient de droit > Stocks acquis ou obtenus au cours d'un exercice clos avant le 1 ^{er} janvier 2000 : évaluation forfaitaire admise par tolérance – pas de blocage de la valeur
		Prix de revient de droit > Stocks acquis ou obtenus au cours d'un exercice clos avant le 1 ^{er} janvier 2000 : évaluation forfaitaire admise par tolérance (voir n° 9.)	Prix de revient de droit > Stocks acquis ou obtenus au cours d'un exercice clos avant le 1 ^{er} janvier 2000 : évaluation forfaitaire admise par tolérance – pas de blocage de la valeur
Evaluation forfaitaire de droit	Evaluation forfaitaire de droit	Option pour l'évaluation forfaitaire (de tous les stocks)	Option pour l'évaluation forfaitaire (de tous les stocks)
		Option pour l'évaluation forfaitaire (de tous les stocks)	Evaluation forfaitaire (de tous les stocks)
		Option pour l'évaluation forfaitaire (de tous les stocks)	Evaluation forfaitaire (de tous les stocks)
		Option pour l'évaluation forfaitaire (de tous les stocks)	Prix de revient de droit > Stocks acquis ou obtenus au cours d'un exercice clos avant le 1 ^{er} janvier 2001 : évaluation forfaitaire admise par tolérance – pas de blocage de la valeur
		Option pour l'évaluation forfaitaire (de tous les stocks)	Option pour l'évaluation forfaitaire (de tous les stocks)

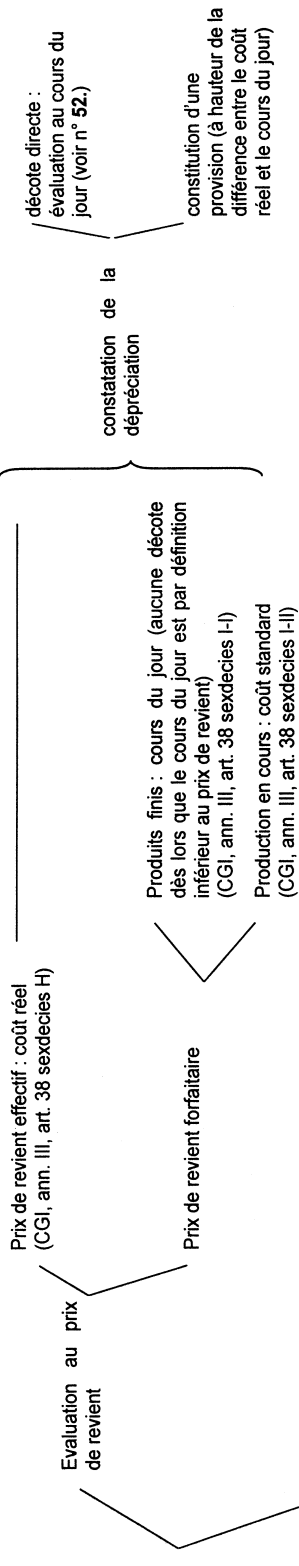
Nota : Les mesures de tolérance prévues au n° 9. de la présente instruction, applicable à titre transitoire et illustrées par ce tableau et le tableau figurant à l'annexe suivante, n'emportent pas blocage de la valeur des stocks acquis ou obtenus au cours d'un exercice clos avant le 1^{er} janvier 2000 ou avant le 1^{er} janvier 2001. A l'inverse, lorsque, au terme des cinq exercices de validité de l'option pour la méthode forfaitaire d'évaluation des stocks prévue à l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI, l'exploitant soumis au régime simplifié d'imposition ne reconduit pas cette option, la mesure de tolérance prévue au n° 32. de la présente instruction conduit au blocage de la valeur des stocks détenus à la date du changement de méthode d'évaluation s'ils figurent dans les inventaires suivants.

**Annexe V.
Régime simplifié d'imposition
Evaluation des stocks. Règles de droit commun. Evaluation au prix de revient ou au cours du jour**

1^{ère} hypothèse : Cours du jour > prix de revient



2^{ème} hypothèse : Cours du jour < prix de revient



Annexe VI.
Changement de régime d'imposition
Evaluation des stocks. Passage du forfait à un régime réel d'imposition

	Premier exercice soumis à un régime réel	
	Stock initial	Stock final
animaux (CGI, ann. III, art. 38 sexdécies OA a)	Prix de revient majoré de 20 % sans excéder le cours du jour à la date d'ouverture de l'exercice	Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour : pas de blocage de la valeur > passage au RSI : si option pour l'évaluation forfaitaire : cours du jour - 20 % (30 % pour les bovins) (CGI, ann. III, art. 38 sexdécies JC)
matières premières (CGI, ann. III, art. 38 sexdécies OA d)	Prix de revient à la date du changement de régime d'imposition	Pas de blocage de la valeur
produit de la viticulture (CGI, ann. III, art. 38 sexdécies OA b)	Cours du jour du vin en vrac à la date du changement de régime d'imposition diminué d'une décote forfaitaire	Valeur bloquée
avances aux cultures (CGI, art. 72 A)	Prix de revient à la date du changement de régime d'imposition : - passage au RN : méthodes M ou R ; - passage au RSI : méthodes M, R, T ou F.	Pas de blocage de la valeur
récoltes (CGI, ann. III, art. 38 sexdécies OA c)	Valeur au 31 décembre de l'année au cours de laquelle elles ont été levées	Valeur bloquée
Stocks acquis ou obtenus après la date du changement de régime d'imposition	/	Méthodes d'évaluation de droit commun applicables pour la détermination des résultats selon le RN ou le RSI

Annexe VII.
Changement de régime d'imposition
Evaluation des stocks. Passage d'un régime réel d'imposition ou du régime transitoire au régime du forfait

	Dernier exercice soumis à un régime réel Stock final
animaux (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OC a) (1)	Prix de revient (réel ou forfaitisé) à la date du changement de régime d'imposition
matières premières (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OC d) (1)	Prix de revient à la date du changement de régime d'imposition
produit de la viticulture (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OC b) (1)	Cours du jour du vin en vrac à la date du changement de régime d'imposition
Stocks détenus à la date du changement de régime d'imposition avances aux cultures (CGI, art. 72 A)	Prix de revient à la date du changement de régime d'imposition (Méthode M ou R)
récoltes (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OC c) (1)	Valeur à la clôture du dernier exercice soumis à un régime réel ou au régime transitoire

(1) applicable, en cas de passage du régime transitoire au régime du forfait, sur le fondement de l'art. 38 sexdecies OJ

**Annexe VIII.
Changement de régime d'imposition
Evaluation des stocks. Passage du régime normal au régime simplifié**

	Dernier exercice soumis au régime réel normal		Premier exercice soumis au régime réel simplifié	
	Stock final		Stock initial	Stock final
Stocks détenus à la date du changement de régime d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OE)	Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour (sauf avances aux cultures : prix de revient)	Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour (sauf avances aux cultures : prix de revient)	Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour (sauf avances aux cultures : prix de revient)	Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour (sauf avances aux cultures : prix de revient) : pas de blocage de la valeur ➤ Option possible pour l'évaluation forfaitaire prévue par l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI : s'applique quelle que soit l'année au titre de laquelle ils ont été acquis ou obtenus (sauf matières premières et avances aux cultures)
Stocks acquis ou obtenus après la date du changement de régime d'imposition	/	/	/	

Annexe IX.
Changement de régime d'imposition
Evaluation des stocks. Passage du régime simplifié au régime normal

	Dernier exercice soumis au régime réel simplifié		Premier exercice soumis au régime réel normal	
	Stock final		Stock initial	
Stocks détenus à la date du changement de régime d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OE)	Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour (sauf avances aux cultures : prix de revient)	Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour (sauf avances aux cultures : prix de revient)	Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour (sauf avances aux cultures : prix de revient) : pas de blocage de la valeur	Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour (sauf avances aux cultures : prix de revient)
	Evaluation forfaitaire d'après le cours du jour (sauf matières premières et avances aux cultures)	Evaluation forfaitaire d'après le cours du jour (sauf matières premières et avances aux cultures)	Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour (sauf avances aux cultures : prix de revient) > Mesure de tolérance : Evaluation forfaitaire d'après le cours du jour – valeur bloquée (sauf matières premières et avances aux cultures) (voir n° 109.)	Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour (sauf avances aux cultures : prix de revient)
Stocks acquis ou obtenus après la date du changement de régime d'imposition	/	/		Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour (sauf avances aux cultures : prix de revient)

Annexe X.
Changement de régime d'imposition
Evaluation des stocks. Passage du régime transitoire à un régime réel d'imposition

Premier exercice soumis à un régime réel	
	Stock final
animaux (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OH d)	Prix de revient sans excéder le cours du jour Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour : pas de blocage de la valeur > passage au RSI : si option pour l'évaluation forfaitaire : cours du jour - 20 % (30 % pour les bovins) ; l'option s'applique quelle que soit l'année au titre de laquelle ils ont été acquis ou obtenus (sauf matières premières et avances aux cultures) (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies JC)
matières premières (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OH d)	Prix de revient sans excéder le cours du jour Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour : pas de blocage de la valeur
Stocks détenus à la date du changement de régime d'imposition produit de la viticulture (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OH c)	Valeur bloquée
avances aux cultures (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OH b)	Prix de revient : pas de blocage de la valeur
récoltes (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OH d)	Prix de revient (réel ou forfaitisé) ou cours du jour : pas de blocage de la valeur > passage au RSI : si option pour l'évaluation forfaitaire : cours du jour - 20 % (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies JC) ; l'option s'applique quelle que soit l'année au titre de laquelle ils ont été acquis ou obtenus (sauf matières premières et avances aux cultures)
Stocks acquis ou obtenus après la date du changement de régime d'imposition	Méthodes d'évaluation de droit commun applicables pour la détermination des résultats selon le RN ou le RSI

Annexe XI

Régime simplifié d'imposition

Dédution des frais généraux payés à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an

I - Rappel des principes de comptabilisation

1 - Comptabilisation en cours d'exercice selon les règles d'une comptabilité de caisse.

2 - Régularisation en fin d'exercice selon les règles d'une comptabilité d'engagement ; dispense de régularisation, sur option, pour les frais généraux payés à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an :

- si l'option est exercée : régularisation pour la totalité des dépenses selon les règles d'une comptabilité d'engagement sauf pour les dépenses relatives aux frais généraux qui sont payées à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an qui restent soumises à une comptabilité de caisse ;

- si l'option n'est pas exercée : régularisation pour la totalité des dépenses selon les règles d'une comptabilité d'engagement.

3 - Portée de l'option : L'option ne produit d'effet que pour les dépenses engagées au titre de l'exercice pour lequel elle s'applique.

II - Exemple

Dépense engagée pour 100 F en 2002 au titre d'un contrat d'abonnement et payée en 2003. Clôture de l'exercice au 31 décembre 2002.

1^{ère} hypothèse : l'option est exercée au titre de 2002

Les dépenses relatives aux frais généraux répétitifs engagées en 2002 ne sont pas régularisées au 31 décembre 2002. Elles ne sont donc pas déduites au titre de cette année. Elles viendront nécessairement en déduction au titre de 2003, année de leur paiement.

	2002	2003
	100 F engagés	100 F payés
Incidence sur le résultat imposable	0 F	-100 F

2^{nde} hypothèse : l'option n'est pas exercée au titre de 2002

Les dépenses relatives aux frais généraux répétitifs engagées en 2002 sont régularisées au 31 décembre 2002. Ces dépenses sont donc déduites au titre de cette même année.

	2002	2003
	100 F engagés	100 F payés
Incidence sur le résultat imposable	-100 F	0 F

3^{ème} hypothèse : l'option est exercée au titre de 2002 – comptabilité d'engagement en 2001

↓

	2001	2002	2003
	100 F engagés (1)	100 F payés (1) 100 F engagés (2)	100 F payés (2)
Incidence sur le résultat imposable	-100 F	0 F	-100 F

(1) Dans le cas où l'exploitant a comptabilisé, en 2001, les dépenses se rapportant à des frais généraux répétitifs selon une comptabilité d'engagement, les dépenses engagées en 2001 et payés en 2002 ont été déduites en 2001. Il n'y a pas lieu de les déduire à nouveau en 2002.

(2) Les dépenses relatives aux frais généraux répétitifs engagées en 2002 ne sont pas régularisées au 31 décembre 2002. Elles ne sont donc pas déduites au titre de cette année. Elles viendront nécessairement en déduction au titre de 2003, année de leur paiement (cf. hypothèse 1).

4^{ème} hypothèse : Renonciation à l'option au titre de 2002 – comptabilité d'encaissement en 2001

↓

	2001	2002	2003
	100 F engagés (1)	100 F payés (1) 100 F engagés (2)	100 F payés (2)
Incidence sur le résultat imposable	0 F	-200 F	0 F

(1) Dans le cas où l'exploitant a comptabilisé, en 2001, les dépenses se rapportant à des frais généraux répétitifs selon une comptabilité de caisse, les dépenses engagées en 2001 et payés en 2002 restent déductibles en 2002.

(2) Les dépenses relatives aux frais généraux répétitifs engagées en 2002 sont régularisées au 31 décembre 2002. Ces dépenses sont donc déduites au titre de cette même année (cf. hypothèse 2).