

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-20-20-20-40-20190703

Date de publication : 03/07/2019

DGFIP

BA - Base d'imposition - Régimes réels d'imposition - Détermination du produit brut - Stocks - Régime optionnel de blocage de la valeur des stocks à rotation lente

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles

Base d'imposition

Titre 2 : Régimes réels d'imposition

Chapitre 2 : Détermination du produit brut

Section 2 : Stocks

Sous-section 4 : Régime optionnel de blocage de la valeur des stocks à rotation lente

Sommaire :

I. Champ d'application

II. Modalités d'application

A. Principes d'application

B. Exercice de l'option

III. Sortie du dispositif

A. Renonciation à l'option

B. Cession ou cessation d'une exploitation agricole

C. Apport de l'exploitation à une société ou à un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés

IV. Application de la réglementation européenne relative aux aides de minimis dans le secteur de l'agriculture.

Actualité liée : [03/07/2019 : BA - Régime optionnel de blocage de la valeur des stocks à rotation lente \(loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, art. 58\)](#)

1

L'article 58 de la loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 prévoit à l'article 72 B bis du code général des impôts (CGI) un régime optionnel de blocage de la valeur des stocks à rotation lente.

En principe, l'évaluation des produits qui demeurent en stock doit être révisée à la clôture de chaque exercice selon les modalités décrites au [BOI-BA-BASE-20-20-20](#). Cette réévaluation génère une variation de stock susceptible d'entraîner la constatation d'un produit imposable au titre de l'exercice. Toutefois, en application des dispositions de l'article 72 B bis du CGI, les exploitants agricoles peuvent opter pour le blocage de la valeur de leurs stocks de produits ou d'animaux à la valeur déterminée à la clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel l'option est exercée jusqu'à la vente de ces biens.

10

Le nouveau dispositif ainsi prévu à l'article 72 B bis du CGI concerne l'ensemble des exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition et s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

20

Il est précisé que le bénéfice du dispositif est subordonné au respect du [règlement \(UE\) n° 1408/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis dans le secteur de l'agriculture](#).

I. Champ d'application

30

Les dispositions de l'[article 72 B bis du CGI](#) permettent aux exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition (normal ou simplifié), sur option, de comptabiliser leurs stocks de produits ou d'animaux jusqu'à la vente de ces biens, à la valeur déterminée à la clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel l'option est exercée.

Cette option est destinée aux exploitants exerçant à titre individuel ainsi qu'à ceux qui exercent leur activité professionnelle dans le cadre d'une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes.

40

Le dispositif concerne tous les stocks de produits et d'animaux, étant précisé qu'il n'a d'effet que pour les stocks dont le cycle de rotation est supérieur à un an.

L'option est globale et vaut pour l'ensemble des stocks détenus, qu'il s'agisse de produits ou d'animaux. Il n'est pas possible de limiter cette option à une catégorie particulière de stocks.

II. Modalités d'application

A. Principes d'application

50

Les dispositions de l'[article 72 B bis du CGI](#) prévoient que la valeur des produits ou animaux inscrits en stock à la clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel l'option est exercée demeure inchangée jusqu'à la vente de ces biens ou la sortie de l'option. L'option pour ce dispositif est valable pour l'exercice au titre duquel elle est exercée et pour les quatre années suivantes.

Le dispositif permet, à partir de l'exercice au titre duquel l'option pour le blocage est exercée, de ne pas prendre en compte les coûts de production dans la valorisation des stocks déjà présents à l'ouverture de l'exercice. Par exemple, les frais de nourriture des animaux, ou les frais de mise en bouteille sont immédiatement déductibles du bénéfice et ne constituent plus un élément du prix de revient des stocks dont la valeur est bloquée.

60

La valeur des produits ou animaux inscrits en stock au cours d'une période d'option est bloquée à la valeur d'inscription, jusqu'à la vente de ces biens ou la sortie de l'option.

70

L'exploitant agricole qui exerce l'option est tenu de suivre les dates d'entrée et de sortie de l'actif ainsi que le prix de chaque produit ou animal.

Pour les exploitants qui tiennent une comptabilité matière ou une comptabilité analytique, ce suivi ne pose pas de difficulté particulière dès lors que les règles comptables permettent l'identification précise des produits et animaux inscrits en stock.

Dans le cas des exploitants qui ne pratiquent pas cette comptabilisation, il est admis que la composition des stocks puisse être déterminée chaque année en appliquant la règle P.E.P.S. (premier entré, premier sorti). Cette règle permet de déterminer le nombre d'unités entrées à l'actif au titre de chaque exercice en imputant les ventes (ou les pertes) de l'année sur les exercices les plus anciens.

80

Exemple : Un éleveur opte pour le régime de blocage de la valeur des stocks au titre de l'exercice clos au 31/12/2019. Son stock comprend les animaux inscrits en comptabilité de la façon suivante :

- 15 vaches entrées en stock en 2016 (prix de revient unitaire 1 500 €) ;
- 20 vaches entrées en stock en 2017 (prix de revient unitaire 1 300 €) ;
- 10 vaches entrées en stock en 2018 (prix de revient unitaire 1 200 €).

La valeur des stocks est bloquée, à compter de l'exercice clos au 31/12/2019, à la valeur déterminée à la clôture de l'exercice précédent, clos au 31/12/2018. Les coûts de production antérieurement incorporés au prix de revient des animaux ne sont donc pas retraités.

En 2020, il est admis que la vente de 40 vaches porte sur les animaux suivants :

- 15 vaches de 2016 ;
- 20 vaches de 2017 ;
- et 5 vaches de 2018.

Il reste donc en stock 5 vaches acquises en 2018 dont la valeur unitaire est bloquée à 1 200 € jusqu'à la date de leur cession effective ou de sortie de l'option.

B. Exercice de l'option

90

L'option initiale pour le dispositif prévu à l'[article 72 B bis du CGI](#), formulée par une note sous format libre, est exercée au plus tard dans le délai de déclaration des résultats du premier exercice auquel elle s'applique.

En pratique, elle peut être jointe à la déclaration de résultat de l'exercice au titre duquel elle est formulée.

L'option est valable pour l'exercice au titre duquel elle est exercée et pour les exercices clos au cours des quatre années suivantes. Elle est reconduite tacitement par période de cinq ans, sauf renonciation adressée au service des impôts dans le délai de souscription de la déclaration des résultats du dernier exercice de chaque période d'option, selon les dispositions prévues au II de l'article 72 B bis du CGI.

Les exploitants agricoles pourront bénéficier du dispositif prévu à l'article 72 B bis du CGI dès le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019, sous réserve d'avoir formulé l'option dans le délai de déclaration des résultats de cet exercice.

100

L'option pour le dispositif prévu à l'article 72 B bis du CGI ne peut être cumulée ni avec l'option pour le dispositif d'étalement des revenus agricoles exceptionnels prévu à l'[article 75-0 A du CGI](#), ni avec l'option pour le système de la moyenne triennale prévue à l'[article 75-0 B du CGI](#).

Remarque : Cette règle de non-cumul vaut également pour les exploitants ayant opté pour le dispositif d'étalement des revenus agricoles exceptionnels ou le système de la moyenne triennale avant l'entrée en vigueur du dispositif prévu à l'article 72 B bis du CGI.

En revanche, le régime de blocage des stocks à rotation lente peut être combiné avec la déduction pour épargne de précaution prévue à l'article 73 du CGI, commentée au [BOI-BA-BASE-30-45-10](#) et l'évaluation forfaitaire des stocks pour les exploitants soumis au régime simplifié prévue au b de l'article 74 du CGI, commentée au [BOI-BA-BASE-20-20-20-20](#).

III. Sortie du dispositif

A. Renonciation à l'option

110

L'exploitant qui, au terme de la période quinquennale de blocage de la valeur des stocks, souhaite renoncer à cette option, doit en formuler la demande par écrit auprès du service des impôts, dans le délai de dépôt de la déclaration de résultats du dernier exercice de la période ouverte par l'option.

120

La renonciation à l'option entraîne la sortie du dispositif dès le premier jour de l'exercice suivant et l'imposition, au titre de cet exercice, de l'écart constaté entre le prix de revient des stocks à la clôture de l'exercice, prenant en compte les coûts de production de l'exercice, et le prix de revient des stocks à l'ouverture de l'exercice correspondant à la valeur précédemment bloquée, selon les règles de droit commun.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-BIC-PDSTK-20-20](#).

130

Les stocks qui ont bénéficié du dispositif de blocage ne sont pas majorés des frais afférents à leur production encourus au cours de la période d'option. Ces coûts ne sont donc pas pris en compte pour déterminer la valeur d'évaluation des stocks.

140

Exemple : Reprise des données de l'exemple présenté au [II-A § 80](#), la valeur des vaches en stock est bloquée à 6 000 € (1 200 € x 5 vaches) jusqu'au 31/12/2023.

A compter du 01/01/2024, l'éleveur ayant renoncé à l'option, le déblocage de la valeur du stock se traduit de la manière suivante (en supposant que l'éleveur a conservé les 5 vaches) :

- prix de revient du stock de vaches au 01/01/2024 : 6 000 € ;
- prix de revient du stock de vaches au 31/12/2024 : 6 000 + 200 (coûts d'élevage au titre de 2024) = 6 200 €.

Le profit sur stock constaté au titre de l'exercice de sortie d'option est de 200 € et constitue un produit imposable au titre de l'exercice 2024.

En cas de cession ultérieure du stock le produit réalisé sera constitué par différence entre le prix effectif de cession et le prix de revient comptabilisé au titre du dernier exercice clos.

Ainsi, en cas de cession du stock de vaches en 2025 au prix de 10 000 €, le profit imposable sera de 10 000 - 6 200 = 3 800 €.

B. Cession ou cessation d'une exploitation agricole

150

La cession ou cessation de l'exploitation agricole emporte les effets de la cession des stocks et entraîne ainsi la sortie du dispositif de blocage des stocks à rotation lente. L'imposition s'effectue selon les règles de droit commun comme précisé au [III-A § 120 à 140](#).

160

Toutefois, en cas de transmission d'une exploitation individuelle à titre gratuit, les dispositions du III de l'article 41 du CGI prévoient que les profits afférents aux stocks ne sont pas imposés si le ou les nouveaux exploitants bénéficiaires inscrivent ces stocks à la valeur bloquée pour laquelle ils figurent au bilan de l'ancienne entreprise.

170

Le cessionnaire qui n'a pas exercé une option pour le blocage du stock à rotation lente encore valable au titre de l'exercice d'acquisition et qui souhaite bénéficier de ce dispositif doit formaliser une option en son nom, dans les conditions de droit commun décrites au II-B § 90 à 100. Comme dans le droit commun :

- la durée quinquennale de l'option court à partir de l'exercice au titre duquel l'option est exercée par le cessionnaire ;
- la valeur de blocage des stocks correspond à la valeur d'inscription dans les stocks du cessionnaire à la clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel l'option est exercée.

Conformément au droit commun précisé au II-A § 60, pour le cessionnaire qui est en cours d'une période d'option, la valeur des stocks acquis est bloquée à la valeur d'inscription.

C. Apport de l'exploitation à une société ou à un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés

180

L'apport d'une exploitation individuelle à une société ou à un groupement emporte en principe les effets de la cession des stocks et entraîne ainsi la sortie du dispositif de blocage des stocks à rotation lente. L'imposition s'effectue selon les règles de droit commun comme précisé au III-A § 110.

190

Toutefois, le troisième alinéa du b du I de l'article 151 octies du CGI prévoit que les profits afférents aux stocks ne sont pas imposés au nom de l'apporteur si la société bénéficiaire de l'apport inscrit ces stocks à l'actif de son bilan à la valeur bloquée pour laquelle ils figurent au dernier bilan de l'entreprise apporteuse.

Dans cette hypothèse, les stocks apportés seront bloqués à cette valeur si la société bénéficiaire de l'apport a elle-même opté pour le dispositif de blocage de la valeur des stocks à rotation lente au titre de l'exercice d'apport ou antérieurement si l'option est encore valable au titre de cet exercice.

IV. Application de la réglementation européenne relative aux aides de minimis dans le secteur de l'agriculture.

200

Le bénéfice du dispositif de blocage de la valeur des stocks à rotation lente est subordonné au respect du règlement (UE) de la Commission n°1408/2013 du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis dans le secteur de l'agriculture (règlement « de minimis agricole »).

Le règlement « de minimis agricole » prévoit que le montant total des aides de minimis octroyées par l'État membre à une entreprise ne peut excéder 15 000 € sur une période de trois exercices fiscaux (exercice en cours et les deux précédents).

Le règlement (UE) n°2019/316 de la Commission du 21 février 2019 modifiant le règlement (UE) n°1408/2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis dans le secteur de l'agriculture porte le montant total des aides de

minimis octroyées à une entreprise unique de 15 000 € à 20 000 € sur une période de trois exercices fiscaux et ce, à compter du 14 mars 2019.

Ce plafond s'applique donc compte tenu des éventuelles autres aides reçues par ailleurs par l'exploitant et soumises au même plafond de minimis.

L'aide accordée au titre du dispositif de blocage de la valeur des stocks à rotation lente constituant un avantage de trésorerie chiffré, l'équivalent subvention brut est calculé par le biais d'un taux d'actualisation.

Le taux d'actualisation à appliquer est le taux de référence fixé par la Commission européenne, l'année de la déduction, en application de la [Communication relative à la révision de la méthode de calcul des taux de référence et d'actualisation \(2008/C 14/02\)](#).

Pour déterminer le montant de l'avantage en trésorerie dont l'exploitant bénéficie, il convient de retenir sa durée moyenne de stockage, ou à défaut la durée moyenne de stockage généralement observée pour les catégories de produit en question. La circonstance que les stocks aient pu être vendus avant l'expiration de cette durée est sans effet sur le calcul du montant de l'aide puisque celle-ci doit être calculée à la date de son octroi.

C'est ce montant d'aide maximal qui est retenu afin de s'assurer que, même si l'exploitant venait à percevoir la somme maximale d'aide possible, il ne serait pas en situation de dépasser le plafond des aides de minimis autorisé par la réglementation européenne.

Enfin, pour le calcul de l'aide, il convient d'établir le montant de l'économie d'impôt réalisée grâce à l'application du dispositif.

210

Exemple :

Un agriculteur détient au 01/01/N un stock d'une valeur de 100 000 € et a opté pour le dispositif de blocage de la valeur des stocks au titre de cet exercice. Les coûts de revient déduits au cours de l'exercice clos au 31/12/N et qui, en l'absence d'option pour le dispositif de blocage de la valeur des stocks à rotation lente, auraient concouru à l'accroissement de la valeur de ce stock, s'élèvent à 10 000 €.

Par hypothèse, la durée moyenne de stockage de l'exploitant est de 6 ans.

Le taux d'actualisation est arrondi par hypothèse à 1 % .

Par hypothèse, il réalise en année N une économie d'impôt égale à 2 000 € (calculée en comparant le montant de son impôt à celui qui aurait été le sien si le dispositif de blocage de la valeur des stocks à rotation lente n'avait pas été pratiqué).

Le montant de l'aide accordée à l'exploitant au titre de l'année N est égal à la somme actualisée de l'incidence fiscale de la mesure 116 € ($2\,000 - 2\,000 \times 1,01^{-6}$).