RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-REG-40-10-10-20160504
Date de publication : 04/05/2016
Date de fin de publication : 07/09/2016

BA - Changement de régime d'imposition - Passage du régime du forfait à un régime de bénéfice réel normal ou simplifié - Dispositions générales

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles
Régimes d'imposition
Titre 4: Changement de régime d'imposition
Chapitre 1 : Passage du régime du forfait à un régime de bénéfice réel normal ou simplifié
Section 1 : Dispositions générales

Sommaire :

I. Période d'imposition
II. Recettes et dépenses se rapportant à des opérations faites sous le régime du forfait
III. Évaluation des immobilisations au bilan d'ouverture
A. Évaluation des immobilisations non amortissables
1. Améliorations du fonds résultant de pratiques culturales
2. Autres immobilisations non amortissables
B. Évaluation des immobilisations amortissables
1. Principe général
a. Valeur d'origine
b. Durée probable d'utilisation restant à courir
c. Durée totale d'utilisation
2. Immobilisations amortissables acquises avant le 1er janvier 1959
3. Limitation de la valeur nette comptable
4. Précision relative aux chevaux nés sur l'exploitation
C. Calcul des amortissements résiduels afférents aux immobilisations amortissables
1. Durée de l'amortissement
2. Mode de calcul de l'amortissement
IV. Évaluation des stocks au bilan d'ouverture
A. Avances aux cultures
1. Méthodes d'évaluation
2. Passage du forfait au régime normal d'imposition
3. Passage du forfait au régime simplifié d'imposition
B. Matières premières
C. Récoltes
D. Produits de la viticulture
1. Principes

2. Vins provenant de la dernière vendange
a. Principes
b. Mesures d'application
1° Cours du jour
2° Frais de mise en bouteilles
3. Vins de plus d'un an d'âge
a. Principes
b. Mesures d'application
1° Cours du jour
2° Frais d'embouteillage
E. Animaux
F. Tableau récapitulatif
V. Subventions d'équipement
VI. Obligations des exploitants

1

Les problèmes particuliers que pose le passage du régime du forfait à celui d'un régime réel d'imposition concernent essentiellement :

- la fixation de la nouvelle période d'imposition ;

- la prise en compte des recettes et des dépenses se rapportant aux opérations faites sous le régime du forfait ;

- l'évaluation des immobilisations et des stocks dans le bilan d'ouverture.

I. Période d'imposition

10

Les exploitants peuvent changer librement la date de clôture de leur exercice. Mais si aucun bilan n'est dressé au cours de la première année d'application du régime réel d'imposition, l'exploitant est tenu d'arrêter un résultat provisoire au 31 décembre, conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 37 du code général des impôts (CGI).

II. Recettes et dépenses se rapportant à des opérations faites sous le régime du forfait

20

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 (cf. IV-C § 290 à 310).

30

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.

III. Évaluation des immobilisations au bilan d'ouverture

40

Pour l'inscription de leurs immobilisations au bilan d'ouverture, les exploitants précédemment soumis au régime du forfait doivent se conformer aux règles générales (BOI-BA-BASE-20-10-20).

Toutefois, des dispositions particulières régissent l'évaluation des immobilisations et le calcul des amortissements résiduels afférents aux immobilisations amortissables.

A. Évaluation des immobilisations non amortissables

1. Améliorations du fonds résultant de pratiques culturales

50

Les exploitants imposés selon un régime réel d'imposition peuvent inscrire au bilan d'ouverture du premier exercice soumis à un tel régime une somme correspondant à la valeur, à la date du changement de régime, des améliorations du fonds représentant le résultat des pratiques culturales, lorsque les transactions en usage dans leur région en font état.

Cette valeur est appréciée d'après les usages locaux et notamment ceux qui sont suivis en matière d'expropriation (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies-0 K).

Ces dispositions sont commentées au III § 400 à 430 du BOI-BA-BASE-20-10-20.

2. Autres immobilisations non amortissables

60

Les autres immobilisations non amortissables doivent être inscrites au bilan d'ouverture pour leur valeur d'origine (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies K).

Cette règle concerne essentiellement les terres, quelle que soit leur date d'acquisition.

70

En revanche, les exploitants ne sont pas admis à faire figurer à leur bilan les « droits d'entrée » (BOI-BA-BASE-20-30-30 au II-C § 70 à 90) qu'ils auraient pu verser sous le régime du forfait en raison notamment du caractère occulte des versements effectués. Corrélativement, il n'y a pas lieu de faire figurer au passif de ce même bilan les annuités restant à courir des emprunts contractés pour financer

cette dépense.

80

Cas particulier : réunion de l'usufruit à la nue-propriété avant le passage de l'exploitant sous un régime réel d'imposition.

L'exploitant qui, antérieurement à son passage sous un régime réel d'imposition, a recueilli l'usufruit d'un bien dont il était nu-propriétaire, doit faire figurer ce bien dans son premier bilan d'ouverture pour la valeur de la nue-propriété à la date de constitution de l'usufruit.

B. Évaluation des immobilisations amortissables

90

Les immobilisations amortissables doivent être inscrites à l'actif pour leur valeur nette comptable (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies K).

Sous réserve des règles particulières prévues en faveur des éléments acquis avant le 1er janvier 1959, cette valeur nette comptable est obtenue à partir de la valeur d'origine des biens et tient compte de leur durée probable d'utilisation restant à courir à la date de passage sous le régime du bénéfice réel.

La valeur nette comptable ainsi déterminée ne peut excéder la valeur de réalisation du bien.

1. Principe général

100

La valeur nette comptable des biens amortissables est obtenue en appliquant à la valeur d'origine le rapport existant entre :

- d'une part, leur durée probable d'utilisation restant à courir à la date de passage de l'exploitant sous un régime réel d'imposition ;

- d'autre part, leur durée totale d'utilisation appréciée à cette même date (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies L).

a. Valeur d'origine

110

La valeur d'origine doit être déterminée suivant les principes exposés au II § 110 à § 170 du BOI-BA-BASE-20-30-10-10. Pour les immobilisations créées par l'exploitant ainsi que pour certains matériels anciens dont les factures n'ont pas été conservées, les exploitants peuvent recourir à tous les moyens de preuve dont ils disposent (catalogues de fournisseurs, dossiers constitués pour obtenir une subvention ou une ristourne). Lorsqu'il s'agit d'immobilisations très anciennes, des justifications détaillées ne sont pas exigées dès lors que l'évaluation retenue se situe dans des limites raisonnables.

Quant à l'exploitant qui s'estime dans l'impossibilité de reconstituer les valeurs d'origine de certaines de ses immobilisations, il peut se borner à faire figurer ces dernières au bilan pour mémoire. Mais il se prive alors des nouvelles possibilités d'amortissement exposées ci-après.

b. Durée probable d'utilisation restant à courir

120

Il appartient, en principe, à l'exploitant de déterminer sous sa propre responsabilité la durée probable d'utilisation restant à courir des éléments de son actif. Mais l'administration conserve le droit d'exercer un contrôle sur ce point et de refuser les appréciations qui seraient manifestement abusives.

En outre, cette solution très libérale ne doit pas permettre de prolonger l'amortissement de biens qui sont conservés dans l'exploitation mais qui ne sont plus susceptibles de faire l'objet d'une utilisation effective (bâtiments en ruine, matériel mis au rebut ou désaffecté).

c. Durée totale d'utilisation

130

La durée totale d'utilisation est obtenue en ajoutant au nombre d'années écoulées entre la date d'acquisition du bien et la date de passage de l'exploitant sous un régime réel d'imposition, la durée probable d'utilisation restant à courir appréciée à cette même date.

Pour la détermination de la valeur nette comptable des immobilisations amortissables au bilan d'ouverture du premier exercice dont les résultats sont déterminés selon un mode réel, il est admis que l'amortissement soit calculé à compter du premier jour du mois suivant celui de l'acquisition.

Exemple : Soit un bâtiment d'élevage payé en N, 50 000 € et conçu pour être utilisé normalement vingt ans.

Au 1er janvier N+10, date à laquelle l'exploitant est imposé pour la première fois d'après le régime du bénéfice réel, la construction apparaît encore utilisable pendant quinze ans.

La durée d'utilisation appréciée à cette même date est égale à vingt-cinq ans (dix ans + quinze ans) et non à vingt ans comme prévu initialement.

Sa valeur nette comptable s'établit à :

(50 000 € x 15) / 25 = 30 000 €.

2. Immobilisations amortissables acquises avant le 1er janvier 1959

140

La valeur nette comptable de ces immobilisations doit être déterminée suivant les mêmes principes que ceux exposés au **III-B § 90 à 130**.

Toutefois, les exploitants agricoles peuvent réévaluer la valeur d'origine de ces biens à l'aide des coefficients prévus à l'article 21 de l'annexe III au CGI. C'est à partir du prix de revient réévalué que doit être dégagée la valeur nette comptable restant à amortir.

Exemple : Immobilisation acquise le 1er juillet 1958 :

- prix de revient : 15 000 € ;

- coefficient de réévaluation : 1,05 ;

- prix de revient réévalué : 15 000 € x 1,05 = 15 750 € ;

- durée totale d'utilisation restant à courir appréciée au 1er janvier 2008 : 3,5 ans ;

- durée totale d'utilisation du bien : 53 ans (49,5 ans + 3,5 ans) ;

- valeur nette comptable au 1er janvier 2008 :

(15 750 € x 3,5) / 53 = 1 040 €.

3. Limitation de la valeur nette comptable

150

La nouvelle valeur nette comptable ainsi dégagée ne doit, en aucun cas, dépasser la valeur de réalisation du bien à la date de passage de l'exploitant sous un régime réel d'imposition.

Si la valeur nette comptable est supérieure à la valeur vénale, c'est donc cette dernière valeur qui doit être comptabilisée.

La comparaison entre valeur comptable et valeur vénale réelle doit s'effectuer élément par élément. Elle est faite par l'exploitant sous le contrôle de l'administration.

4. Précision relative aux chevaux nés sur l'exploitation

160

La valeur nette comptable des chevaux immobilisés, nés sur l'exploitation, est égale à leur prix de revient déterminé selon les modalités définies au II-B-2 § 340 à 380 du BOI-BA-BASE-20-10-20.

Toutefois, les éleveurs imposés selon le mode forfaitaire n'étant astreints à aucune obligation comptable, il leur est parfois difficile de reconstituer, lors du passage à un régime réel d'imposition, le prix de revient de leurs chevaux. Les agents doivent donc s'abstenir d'exiger des justifications détaillées ou de remettre en cause les évaluations retenues par les éleveurs lorsqu'elles paraissent raisonnables.

C. Calcul des amortissements résiduels afférents aux immobilisations amortissables

1. Durée de l'amortissement

170

Les amortissements résiduels sont calculés sur la base de la valeur nette comptable du bien déterminée conformément aux indications du III-B § 90 à 160 (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies M).

Ils sont répartis sur la durée probable d'utilisation restant à courir, telle qu'elle a été retenue par l'exploitant pour la détermination de cette valeur.

Si l'on reprend l'exemple du **III-B-1-c § 130**, la valeur nette comptable de 30 000 € sera amortie sur quinze ans.

Dans l'exemple du **III-B-2 § 140**, l'amortissement de la nouvelle valeur comptable (1 040 €) s'effectuera sur trois ans et demi.

Ces solutions ne concernent toutefois que les biens acquis sous le régime du forfait. Les durées d'utilisation qui auront été retenues pour ces biens ne devront donc pas être opposées

systématiquement aux agriculteurs pour le calcul des amortissements afférents à des biens de même nature acquis sous un régime réel d'imposition.

C'est ainsi que l'exploitant visé dans l'exemple du **III-B-1-c § 130** pourra choisir pour le bâtiment d'élevage qu'il fera construire en remplacement de celui qu'il avait acquis en N une durée d'amortissement de vingt ans si cette durée correspond aux usages de la profession.

2. Mode de calcul de l'amortissement

180

Les amortissements afférents aux immobilisations acquises sous le régime du forfait peuvent, si l'exploitant le désire, être calculés selon le système dégressif lorsque les conditions prévues pour l'application de ce système sont satisfaites (BOI-BA-BASE-20-30-10-20).

Le taux de l'amortissement à retenir dans ce cas doit être choisi en fonction de la durée d'utilisation du bien restant à courir appréciée à la date de passage de l'exploitant sous un régime réel d'imposition.

Exemple : Tracteur acheté le 1er janvier N :

Au 1er janvier N+2, date à laquelle il devient imposable d'après un régime réel d'imposition, l'exploitant estime que ce tracteur peut encore être utilisé six ans. Le taux d'amortissement dégressif à retenir pour calculer les annuités résiduelles est donc égal au taux de l'amortissement linéaire 100/6 = 16,66 % multiplié par le coefficient 2 correspondant à la durée d'utilisation de six ans (CGI, ann. II, art. 24), soit 33,33 %.

IV. Évaluation des stocks au bilan d'ouverture

190

Les stocks doivent être valorisés dans le bilan d'ouverture sous un régime réel d'imposition (cf. IV-F § 450).

A. Avances aux cultures

200

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, il convient de se reporter au I-A § 10 du BOI-BA-BASE-20-20-20-30).

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

210

Les quatre types de méthodes d'évaluation retenus en vue de tenir compte des différentes étapes du développement des entreprises agricoles et les conditions de l'option pour ces différentes méthodes sont résumées dans le tableau figurant au I-B § 40 du BOI-BA-BASE-20-20-20-30.

2. Passage du forfait au régime normal d'imposition

220

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 seules méthodes M ou R. Ces méthodes M et R sont exposées aux I-B-1 à 3 § 60 à 160 du BOI-BA-BASE-20-20-20-30.

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

230

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 l'une des méthodes M, R, T ou F.

240

Méthode transitoire T : évaluation forfaitaire à partir des achats de matières premières et de matières et fournitures consommables.

Elle consiste à évaluer le montant total des avances aux cultures en multipliant par deux le montant des achats de matières premières et de matières et fournitures consommables (engrais, amendements, semences, plants, produits de défense des végétaux) utilisés pour la récolte à venir. Les produits de l'exploitation ne sont pas valorisés.

L'option pour cette méthode est valable pour une durée de trois ans, non renouvelable.

250

Méthode forfaitaire F : coûts standards à l'hectare.

Cette méthode consiste en l'évaluation forfaitaire de l'ensemble des avances aux cultures (approvisionnements et façons) par hectare selon la nature de la culture et en fonction de la date de clôture de l'exercice.

Cette formule qui a le mérite d'être simple, ne permet toutefois pas de tenir compte des caractéristiques propres de chaque exploitation. Dans ces conditions, l'option pour la méthode F est valable pour une durée de trois ans et renouvelable une fois seulement.

Le renouvellement de l'option (comme l'option pour une méthode M ou R) doit être formulé expressément au moyen d'une note déposée en annexe de la déclaration des résultats de l'exercice suivant celui au terme duquel la validité de l'option initiale a expiré. La durée de la nouvelle option pour la méthode F ne peut excéder trois ans.

260

Application des méthodes T et F.

Ces deux méthodes sont réservées aux seuls exploitants qui passent (de droit ou sur option) du forfait collectif au régime réel simplifié.

En pratique, un exploitant passant du régime du forfait au régime réel simplifié aura le choix entre toutes les méthodes.

Toutefois, compte tenu de leurs caractéristiques et de l'objectif de formation des exploitants, les deux méthodes T et F ne peuvent être utilisées successivement. Ainsi, le choix s'opère de façon exclusive entre :

- la méthode T utilisable pendant une période de trois ans non renouvelable ;

- la méthode F utilisable pendant une période de trois ans renouvelable une fois.

270

Bien entendu, pour les mêmes motifs, un exploitant qui au cours de la durée d'application de ces méthodes réaliserait des recettes le soumettant de droit à un régime réel normal ne pourrait plus les utiliser même si les délais de trois ans (T) ou de trois + trois ans (F) n'étaient pas expirés.

Les exploitants qui ont choisi les méthodes T ou F peuvent opter pour les méthodes M ou R au cours des périodes visées ci-dessus. Ces méthodes M et R sont exposées aux I-B-1 à 3 § 60 à 160 du BOI-BA-BASE-20-20-20-30.

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.

B. Matières premières

280

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 d'imposition et, bien entendu, des bilans ultérieurs, sous réserve que l'exploitant apporte les justifications nécessaires.

C. Récoltes

290

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.

300

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.

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.

310

Les dispositions du **IV-C § 290 à 300** 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 (cf. **IV-D-1 § 320** et IV-D-3-a § 380).

D. Produits de la viticulture

1. Principes

320

Le b de l'article 38 sexdecies OA de l'annexe III au CGI prévoit que les produits de la viticulture en stock lors du passage du forfait à un régime réel d'imposition sont évalués au cours du jour du vin en vrac à la date du changement de régime, sous déduction d'une décote forfaitaire quel que soit l'état dans lequel se trouve effectivement le stock (vrac, bouteille, cubitainer, etc.). Les produits de la viticulture compris dans le stock d'ouverture du premier exercice soumis à un régime réel d'imposition et évalués selon les modalités prévues à l'article 4 O de l'annexe IV au CGI (cf. **IV-D-1 § 330**) sont repris pour la même valeur dans les inventaires suivants dans la mesure où ils n'ont pas encore été vendus.

330

Les taux de la décote forfaitaire sont fixés comme suit par l'article 4 O de l'annexe IV au CGI.

1° Décote applicable aux vins :

- vins provenant de la dernière récolte levée à la date du changement de régime : 0% ;

- vins provenant de la deuxième et de la troisième récolte antérieure au changement de régime : 8 % ;

- vins provenant de la quatrième, de la cinquième et de la sixième récolte antérieure au changement de régime : 20 % ;

- vins provenant d'une récolte plus ancienne : 30 % .

2° Décote applicable aux eaux-de-vie :

- eaux-de-vie provenant de la dernière récolte levée à la date du changement de régime : 0 % ;

- eaux-de-vie provenant de la deuxième et de la troisième récolte antérieure au changement de régime : 5 % ;

- eaux-de-vie provenant de la quatrième récolte antérieure au changement de régime : 10 % ;

- eaux-de-vie provenant de la cinquième récolte antérieure au changement de régime : 15 % ;

- eaux-de-vie provenant d'une récolte plus ancienne : 20 %.

340

Pour l'application des dispositions visées au **IV-D-1 § 320 et 330**, l'évaluation des vins appelle une distinction entre les vins de la dernière vendange et les vins de plus d'un an d'âge.

2. Vins provenant de la dernière vendange

a. Principes

350

Le stock d'entrée du premier exercice placé sous un régime réel d'imposition est apprécié sur la base du cours du jour du vin en vrac à la date d'ouverture de l'exercice (1er janvier).

Si, à cette date, tout ou partie de la production a été mise en bouteilles, il convient de majorer le résultat obtenu des frais d'embouteillage.

Remarque : Les modalités particulières d'évaluation du stock d'entrée ont pour objet d'éviter que la valeur des récoltes levées pendant la période d'imposition forfaitaire et qui n'étaient pas encore vendues au moment du changement de régime d'imposition, soit à nouveau retenue pour la détermination du bénéfice réel. Ce risque de double taxation ne peut se produire pour le supplément de bénéfice procuré par la vente en bouteilles, puisque le tarif forfaitaire spécial ne s'applique qu'aux quantités vendues au cours de l'année.

b. Mesures d'application

1° Cours du jour

360

Le cours du jour est apprécié par le viticulteur et sous sa responsabilité. La justification peut être constituée, par exemple, par la facture délivrée à un négociant, si cette vente a un caractère significatif.

Si le viticulteur ne dispose pas de références individuelles, il est autorisé à retenir :

- le cours moyen constaté dans la région de production, à la date d'ouverture de l'exercice ;

- ou, lorsque la commercialisation du vin a été nulle ou insuffisante, le prix arrêté, dans le courant de l'année suivante, par les instances compétentes à l'occasion de la fixation du bénéfice forfaitaire. Les viticulteurs intéressés peuvent avoir connaissance de ce prix en s'adressant au président de la Fédération départementale des syndicats d'exploitants agricoles ou au Directeur départemental ou régional des finances publiques de leur département.

Ils doivent conserver les justifications utiles.

2° Frais de mise en bouteilles

370

Il s'agit exclusivement des dépenses engagées avant la date d'ouverture de l'exercice pour la mise en bouteilles de vins provenant de la dernière récolte.

L'exploitant fait état des frais supportés à cette occasion (frais d'achat et de lavage de la verrerie, bouchons étiquettes, salaire du personnel, etc.). Il doit être en mesure d'en justifier au moins pour les dépenses individualisables (fournitures, frais d'impression, etc.).

À défaut, il peut utiliser des coûts moyens d'embouteillage établis par les organisations professionnelles ou syndicales ou les centres de gestion agricoles, sous réserve du droit de contrôle de l'Administration qui conserve, bien entendu, la possibilité de remettre en cause les évaluations qui apparaîtraient excessives en faisant état, par exemple, des travaux effectués à l'occasion de la fixation des bénéfices forfaitaires agricoles.

Remarque : Mesdames et Messieurs les directeurs sont invités à répondre favorablement aux demandes de ces organisations tendant à établir en commun un coût standard. Les services de base et les services spécialisés dans le contrôle fiscal devront être informés des décisions prises.

3. Vins de plus d'un an d'âge

a. Principes

380

Les principes à retenir sont identiques à ceux exposés au **IV-D-2-a § 350**, mais il convient, en outre, d'appliquer au cours du vin en vrac la décote dont le taux est fixé par l'article 4 O de l'annexe IV au CGI (cf. **IV-D-1 § 330**).

Les évaluations sont effectuées par le viticulteur sous sa responsabilité et à partir des données provenant de son exploitation ; toutefois, si l'intéressé ne dispose pas de références individuelles significatives, il peut recourir à des moyennes constatées dans la même zone de production.

b. Mesures d'application

1° Cours du jour

390

Il s'agit du cours constaté pour le vin en vrac d'une année donnée, à la date d'ouverture de l'exercice placé, pour la première fois, sous un régime réel d'imposition.

Deux situations peuvent se présenter en pratique :

- il existe un cours. Il en est ainsi si les transactions concernant le vin en vrac portent sur des quantités suffisamment importantes pour que le prix puisse être considéré comme significatif. Ce cours peut notamment résulter des cotations officielles ou être déterminé à partir des renseignements détenus par les conseils ou comités interprofessionnels. C'est alors ce cours qu'il convient de retenir ;

- il n'existe plus de cours pour le vin en vrac. Deux méthodes peuvent être envisagées pour remédier à cette situation. Le choix de l'une d'elles par le viticulteur concerné est fonction des circonstances de fait. Dès lors que le résultat obtenu apparaît raisonnable, il ne doit pas être remis en cause : la valeur

probable de réalisation à la date d'ouverture de l'exercice est déterminée en partant du dernier cours connu pour le vin en vrac et en l'actualisant pour tenir compte de la tendance du marché depuis cette date. Cette tendance peut être dégagée à partir de l'évolution du prix de vente de vins en bouteilles du même millésime.

Exemple : Évaluation au 1er janvier N de 100 hectolitres de vin de la récolte de l'année N-5. Le dernier cours connu, pour le vin en vrac, est celui au 1er janvier N-3. Il s'établit à 120 € l'hectolitre. Entre le 1er janvier N-3 et le 1er janvier N, le cours du vin de la récolte N-5, vendu en bouteilles, est passé de 1,40 € à 1,96 €, soit une majoration de 40 %.

Le cours du vin en vrac peut être réputé, pour le même cru, égal à : 120 € x 1,4 = 168 € l'hectolitre, au 1er janvier N.

Le résultat ainsi obtenu doit être ensuite ajusté en déduisant la décote et en ajoutant, le cas échéant, les frais d'embouteillage.

Une autre méthode d'évaluation peut consister à retenir le cours du vin en vrac au 31 décembre de l'année au cours de laquelle la récolte a été levée, en se référant, au besoin, au prix retenu pour l'établissement du bénéfice forfaitaire de cette même année. L'actualisation et l'ajustement de ce cours sont ensuite effectués comme ci-dessus.

Remarque : Il est aussi concevable que le viticulteur parte du prix du vin en vrac au 31 décembre de l'année de la récolte et le majore de ses frais réels de conservation et d'embouteillage, s'il possède des informations suffisamment précises en ce domaine.

400

Exemple :

Soit un viticulteur dont le stock se compose, au 1er janvier N, de :

- 360 hectolitres de vins provenant de la récolte N-1 ;

- 18 000 bouteilles provenant de la récolte N-2 ;

- 6 000 bouteilles provenant de la récolte N-3.

Au 1er janvier N, le cours du vin en vrac s'établissait à 150 € l'hectolitre pour le millésime N-1.

Il n'existait plus de cours significatif pour les millésimes N-2 et N-3. Les derniers cours connus étaient :

- pour N-2 : 120 € (prix retenu pour la fixation du bénéfice forfaitaire de N-2) ;

- pour N-3 : 96 € (prix retenu pour la fixation du bénéfice forfaitaire de N-3).

Le prix du vin en bouteilles a été évolué comme suit :

- millésime N-2 : le cours est passé de 1,70 € en N-1 à 1,98 € au 1er janvier N ;

- millésime N-3 : le cours est passé de 1,59 € en N-2 à 1,98 au 1er janvier N.

Quant aux frais de mise en bouteilles, ils ont été évalués à :

- 0,29 € pour le vin provenant de la récolte N-2 ;

- 0,26 € pour le vin provenant de la récolte N-3.

Le stock d'entrée au 1er janvier N est déterminé comme suit.

Vin en vrac provenant de la récolte N-1 **:** 150 € x 360 hl = 54 000 €.

Vin en bouteilles provenant de la récolte N-2 **:**

- valeur du vin en vrac *:*

- nombre d'hectolitres correspondant à 18 000 bouteilles :
0,75 l x 18 000 = 135 hl,

- valeur du vin au 31 décembre N-2 :
120 € x 135 hl = 16 200 €,

- variation des cours de ce même vin vendu en bouteilles :
[(1,98 - 1,70) x 100] / 1,70 = 16,47 % soit 16,5 %,

- estimation de la valeur du vin au 1er janvier N :
16 200 € x 1,165 = 18 873 €,

- décote à appliquer : 8 %,

- valeur du vin en vrac à retenir :
18 873 € x 0,92 = 17 363 € ;

- frais de mise en bouteilles :
0,29 € x 18 000 = 5 220 € ;

- valeur à retenir au 1er janvier N :
17 363 € + 5 220 € = 22 583 €.

Vin en bouteilles provenant de la récolte N-3 :

- valeur du vin en vrac *:*

- nombre d'hectolitres :
0,75 l x 6 000 = 45 hl,

- valeur du vin au 31 décembre N-3 :
96 € x 45 hl = 4 320 €,

- variation des cours du vin en bouteilles :
[(1,98 - 1,59) x 100] / 1,59 = 24,52 % soit 24,5 %,

- estimation de la valeur du vin au 1er janvier N :
4 320 € x 1,245 = 5 378 €,

- valeur décotée : 5 378 € x 0,92 = 4 948 € ;

- frais de mise en bouteilles :
0,26 € x 6 000 = 1 560 € ;

- valeur à retenir au 1er janvier N :
4 948 € + 1 560 € = 6 508 €.

Valeur totale du stock d'entrée au 1er janvier N : 54 000 € + 22 583 € + 6 508 € = 83 091 €.

2° Frais d'embouteillage

410

Les frais de mise en bouteilles s'ajoutent au cours du jour diminué de la décote.

Les dépenses correspondent à celles constatées l'année où le vin a été embouteillé. Lorsque le viticulteur ne dispose plus d'informations concernant son exploitation, il peut, sous les réserves indiquées au IV-D-2-b-2° § 370, utiliser les études effectuées par les organisations professionnelles et syndicales ou les centres de gestion agricoles.

E. Animaux

420

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).

430

S'agissant des éleveurs de chevaux qui n'étaient astreints à aucune obligation comptable sous le régime forfaitaire, il leur est parfois difficile de reconstituer, lors du passage à un régime réel d'imposition, le prix de revient de leurs chevaux. Les agents doivent donc s'abstenir d'exiger des justifications détaillées ou de remettre en cause les évaluations retenues par les éleveurs lorsqu'elles paraissent raisonnables.

Les éleveurs qui tiennent cependant une comptabilité ou qui disposent de pièces justificatives peuvent évaluer leurs chevaux figurant dans le stock au bilan d'ouverture, à l'aide de ces documents. Il est admis que les frais d'entretien de la mère et du poulain sont évalués d'après les prix de pension pratiqués dans la région, diminués de la marge de bénéfice brut réalisée par les éleveurs qui accueillent des pensionnaires (cette marge oscille, dans la généralité des cas, entre 12 % et 15 %).

440

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 (BOI-BA-BASE-20-20-20-20). 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. 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.

F. Tableau récapitulatif

450

Le tableau ci-dessous récapitule les modalités d'évaluation des stocks en cas de passage du forfait à un régime réel d'imposition :

modalités d'évaluation des stocks en cas de passage du forfait à un régime réel d'imposition

		Premier exercice soumis à un régime réel	
		Stock initial	**Stock final**
Stocks détenus à la date du changement de régime d'imposition	**animaux (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies 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 sexdecies JC)
	matières premières (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OA, d)	Prix de revient à la date du changement de régime d'imposition	Pas de blocage de la valeur
	produits de la viticulture (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies 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 => passage au RSI : si option pour l'évaluation forfaitaire : cours du jour - 30 % (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies JC)
	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 sexdecies 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 de changement de régime d'imposition			Méthodes d'évaluation de droit commun applicables pour la détermination des résultats selon le RN ou le RSI

V. Subventions d'équipement

460

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.

VI. Obligations des exploitants

470

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 :

- une copie du bilan d'ouverture ;

- des tableaux présentant 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 ; et 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 et la durée d'utilisation restant à courir ;

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

480

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.