

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-20-10-10-12/05/2021

Date de publication : 12/05/2021

BA - Base d'imposition - Régimes réels d'imposition - Principes généraux - Période d'imposition et détermination du bénéfice imposable

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles

Base d'imposition

Titre 2 : Régimes réels d'imposition

Chapitre 1 : Principes généraux

Section 1 : Période d'imposition et détermination du bénéfice imposable

Sommaire :

I. Période d'imposition

A. Principes

B. Changement de date de clôture

1. Un seul exercice est arrêté

2. Aucun exercice n'est arrêté

3. Plusieurs exercices sont arrêtés

II. Détermination du bénéfice réel imposable

A. Principes

B. Indemnité destinée à couvrir les dommages causés aux récoltes par des événements d'origine climatique

1. Champ d'application

a. Exploitants bénéficiaires du dispositif

b. Indemnités visées par le dispositif

c. Dommages concernés

1° Dommages causés aux récoltes

2° Dommages causés par des événements d'origine climatique

2. Modalités d'imposition

3. Application dans le temps

C. Règles de rattachement au bénéfice imposable des aides européennes

1. Aides européennes directes au revenu (aides découplées)

2. Aides européennes couplées à la production

D. Précisions pour le calcul de l'impôt

I. Période d'imposition

A. Principes

1

L'article 72 du code général des impôts (CGI) pose en principe que le bénéfice réel de l'exploitation agricole est déterminé et imposé selon les principes généraux applicables aux entreprises industrielles et commerciales, sous réserve de certains aménagements destinés à tenir compte des contraintes et caractéristiques particulières de la profession agricole (II-B § 230 et suiv.).

Les dispositions développées au BOI-BIC-DECLA-30-50, relatives à la détermination de la période d'imposition en matière de bénéfices industriels et commerciaux, sont applicables en matière de bénéfices agricoles.

10

Ainsi, les exploitants agricoles relevant d'un régime réel d'imposition peuvent déterminer librement la date de clôture de leur exercice.

20

Par ailleurs, en application de l'article 36 du CGI et de l'article 37 du CGI, les bénéfices imposables au titre d'une année déterminée sont les bénéfices réalisés pendant l'exercice comptable qui a été clos au cours de ladite année, même si cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

30

Un exercice clos au cours d'une année d'imposition peut s'étendre sur une période inférieure ou supérieure à douze mois. L'imposition est alors établie d'après les résultats déclarés au titre de cet exercice.

Il est rappelé qu'en application de l'article 37 du CGI, si aucun exercice n'est clos au cours d'une année quelconque, une imposition est cependant établie au titre de cette année.

Elle porte sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée -ou dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le début d'activité- jusqu'au 31 décembre de l'année considérée.

Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris.

Exemple : Un exploitant, qui débute son activité le 15 mars N et opte pour le régime réel simplifié, fixe la date de clôture de son premier exercice soumis à ce régime au 31 juillet N+1.

Aucun exercice n'étant clos en N, il devra se conformer aux dispositions de l'article 37 du CGI et produire une déclaration provisoire de résultats.

Remarque : Lorsque tous les associés, personnes morales, d'une société de personnes nouvelle ont une date de clôture d'exercice en cours d'année civile, identique ou postérieure à celle que la société nouvellement créée a elle-même retenue pour la clôture de ses exercices, il peut être admis que la société nouvelle soit dispensée de l'établissement d'une déclaration provisoire de résultat au 31 décembre de l'année de sa création.

RES N° 2008/19 (FE) du 19 août 2008 : Obligations déclaratives incombant aux sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu au titre de l'année de leur création.

Question :

Les sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu sont-elles soumises à l'obligation, édictée par l'article 37 du CGI, de déposer une déclaration provisoire de résultats au 31 décembre de l'année de leur création lorsque tous leurs

associés sont des sociétés ayant clôturé un exercice au cours de cette même année ?

Réponse :

En application des dispositions du deuxième alinéa de l'article 37 du CGI, si aucun bilan n'est dressé par une entreprise au cours de son année de création, l'impôt dû au titre de cette année est établi sur les bénéfices de la période écoulée depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lequel ils sont compris.

La seule dérogation à cette obligation d'établir une déclaration provisoire de résultat au titre de la première année civile d'activité est prévue au deuxième alinéa du I de l'article 209 du CGI et réservée aux sociétés nouvelles soumises à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, dans certains cas, il apparaît que l'établissement d'une déclaration provisoire de résultat par une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu au 31 décembre de l'année de sa création peut être dénuée de portée pratique.

Il en est ainsi lorsque les associés, personnes morales, d'une sociétés de personnes nouvelle ont une date de clôture d'exercice en cours d'année civile, identique ou postérieure à celle que la société nouvellement créée a elle-même retenue pour la clôture de ses propres exercices.

En effet, dans ce cas de figure, la quote-part, de résultat, provisoire comme définitive, revenant à chaque associé sera comprise dans son bénéfice de l'exercice clos au cours de l'année suivante celle de la création de la société nouvelle.

Aussi, il peut être admis dans une telle hypothèse que la société nouvelle soit dispensée de l'établissement d'une déclaration provisoire de résultat au 31 décembre de l'année de sa création.

Exemple :

Soit une société de personne A relevant de l'impôt sur le revenu créée le 1^{er} juin N par deux sociétés dont les exercices sociaux sont clos en cours d'année.

La société A qui clôture son exercice social le 31 mai N+1 pourra ne pas déposer de déclaration provisoire au 31 décembre N si ses deux associés clôturent leur exercice social au plus tôt le 31 mai N+1.

En revanche, si l'un ou les deux associés clôturent leur exercice social entre le 1^{er} janvier et le 30 mai N+1 inclus, la société A sera tenue de déposer une déclaration provisoire au 31 décembre N.

En cas de changement d'associés entre le 1^{er} janvier de l'année suivant la création de la société nouvelle et la date de clôture de son premier exercice, une déclaration provisoire devra néanmoins être déposée par la société nouvellement créée, permettant à l'ancien associé d'imposer le résultat correspondant à la période comprise entre la date de création de la société et le 31 décembre de l'année de sa création.

40

L'associé d'une société ou d'un groupement, qui conserve des recettes personnelles et relève d'un régime réel d'imposition, peut choisir une date de clôture de son activité individuelle différente de celle de la

société dont il est membre.

Exemple : Un exploitant individuel soumis au régime réel normal clôture ses exercices le 31 mars. Le 1^{er} août N, il participe à la constitution d'un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC) dont les exercices seront clos le 31 décembre.

Dans la mesure où cet exploitant conserve une activité individuelle, il continue à clôturer ses exercices personnels le 31 mars.

Le GAEC possède sa propre date de clôture au 31 décembre.

B. Changement de date de clôture

50

En fonction des modalités de sa réalisation, le changement de date de clôture peut s'accompagner de la clôture, au cours d'une même année d'imposition, d'un seul, d'aucun ou de plusieurs exercices.

1. Un seul exercice est arrêté

60

Il en est ainsi lorsque l'exploitant qui décide d'avancer ou de retarder la date de clôture de son exercice comptable à une date se situant à l'intérieur de la même année d'imposition que celle au cours de laquelle aurait dû normalement intervenir la clôture de son exercice.

70

Ainsi, lorsqu'un exercice de douze mois est arrêté en cours d'année, l'imposition est établie, au titre de l'année considérée, d'après les résultats de l'exercice clos au cours de cette même année.

80

Lorsqu'un exploitant qui clôturait normalement son exercice le 30 juin de chaque année décide de clôturer celui-ci le 31 décembre, l'exercice comptable commencé le 1^{er} juillet de l'année N sera régulièrement imposé sur la période de dix-huit mois comprise entre cette date et le 31 décembre de l'année N+1.

90

De même, si un exploitant, dont les exercices coïncidaient avec l'année civile, décide de changer la date de clôture de ses exercices pour la fixer au 30 juin, l'imposition établie au titre de l'année au cours de laquelle intervient le changement est liquidée sur les résultats de l'exercice de transition d'une durée de six mois.

Pour plus de précisions sur ce point, il convient de se reporter au [II-A § 40 à 50 du BOI-BIC-DECLA-30-50](#).

2. Aucun exercice n'est arrêté

100

Il en est ainsi lorsqu'un exploitant décide de clôturer un exercice d'une durée supérieure à douze mois au-delà du 31 décembre de l'année au cours de laquelle aurait dû normalement intervenir la clôture de son exercice.

Exemple : Un exploitant dont l'exercice coïncide avec l'année civile clôt un bilan le 31 décembre N.

En N+1, il décide d'arrêter à l'avenir ses exercices le 31 mars de chaque année et prolonge de ce fait, jusqu'au 31 mars N+2, l'exercice ouvert le 1^{er} janvier N+1.

Aucun exercice n'est donc arrêté en N+1.

110

Dans une telle situation, l'exploitant est soumis aux dispositions de l'[article 37 du CGI](#) en application desquelles lorsque aucun bilan n'est dressé au cours d'une année, une imposition est cependant établie au titre de cette année.

Elle porte, au cas particulier, sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée jusqu'au 31 décembre de l'année d'imposition.

Les bénéfices ainsi imposés viennent ensuite en déduction des résultats de l'exercice dans lequel ils sont compris.

Pour plus de précisions sur ce point, il convient de se reporter au [II-B § 60 et suivants du BOI-BIC-DECLA-30-50](#).

3. Plusieurs exercices sont arrêtés

120

Tel est le cas lorsqu'un exploitant dont l'exercice diffère de l'année civile décide de clôturer un deuxième exercice d'une durée inférieure à douze mois au cours de l'année d'imposition.

130

Conformément aux dispositions de l'[article 37 du CGI](#), lorsqu'il est dressé des bilans successifs au cours de la même année, les résultats en sont totalisés pour l'assiette de l'impôt dû au titre de ladite année.

140

Si les exercices arrêtés sont bénéficiaires, la base imposable est égale au total des bénéfices.

S'ils sont déficitaires, aucune imposition n'est établie et les déficits sont cumulés pour être imputés sur le revenu global, toutes conditions posées par le 1^o du I de l'[article 156 du CGI](#) étant par ailleurs remplies.

A défaut, ces déficits s'imputent sur les bénéfices agricoles des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

150

Enfin, si certains exercices sont bénéficiaires et d'autres déficitaires, il est procédé à la somme algébrique des différents résultats.

Si cette somme est positive, il y a lieu d'imposer le bénéfice correspondant sous réserve d'une imputation éventuelle de déficits globaux des années antérieures.

Si elle est négative, le déficit ainsi obtenu est imputé sur le revenu global, toutes conditions posées par le 1^o du I de l'[article 156 du CGI](#) étant par ailleurs remplies.

À défaut, ce déficit s'impute sur les bénéfices agricoles des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

II. Détermination du bénéfice réel imposable

A. Principes

160

Le bénéfice réel de l'exploitation agricole doit être déterminé et imposé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux, mais avec des règles et modalités adaptées aux contraintes et caractéristiques particulières de la profession agricole.

Les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux s'imposent même en cas d'évaluation d'office de la base d'imposition (CE, décision du 9 juillet 1982, n° 26263).

Du rapprochement avec les règles en vigueur en matière de bénéfices industriels et commerciaux, il résulte que le bénéfice :

- est constitué par l'excédent du produit brut sur les dépenses nécessitées directement par l'exercice de la profession et qui entraînent une diminution de l'actif net ou sont destinées à éviter une diminution probable de cet actif ;
- est déterminé en tenant compte de l'ensemble des opérations effectuées par l'exploitant y compris les cessions d'éléments d'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

Il s'ensuit que doivent être pris en considération, non seulement les produits et charges de l'exploitation agricole proprement dite, mais également tous les produits accessoires et financiers, selon les mêmes règles qu'en matière de bénéfices industriels et commerciaux.

A cet égard, il est rappelé que pour les entreprises individuelles ou les sociétés de personnes ou groupements assimilés soumis au régime réel d'imposition, sous réserve d'une option expresse en ce sens, ces produits qui ne proviennent pas de l'activité professionnelle ne sont pas pris en compte pour la détermination de leur résultat imposable sauf s'ils n'excèdent pas 5 % (ou 10 %) de l'ensemble des produits de l'entreprise, y compris ceux issus d'activités professionnelles accessoires mais hors plus-values de cession. Pour plus de précisions sur cette règle de neutralisation des effets fiscaux de la théorie du bilan prévue au II de l'article 155 du CGI, il convient de se reporter au [BOI-BIC-BASE-90](#). De même, conformément à cette même règle, les plus-values et moins-values de cession de biens non utilisés pour les besoins de l'activité professionnelle font par ailleurs l'objet d'un traitement particulier détaillé au [BOI-BIC-PVMV-10-20-30-20](#).

165

Par ailleurs, les contribuables réalisant des bénéfices agricoles peuvent bénéficier dans les mêmes conditions que ceux réalisant des bénéfices industriels et commerciaux, de la déduction fiscale à l'investissement de 40 % prévue à l'article 39 decies du CGI pour certains biens d'équipement acquis à compter du 15 avril 2015 et jusqu'au 14 avril 2017 et amortissables selon le mode dégressif. Les biens acquis après le 15 avril 2017 peuvent également bénéficier de la déduction exceptionnelle lorsque, d'une part, ils ont fait l'objet, avant le 15 avril 2017, d'une commande assortie du versement d'acomptes au moins égaux à 10 % du montant total de la commande et, d'autre part, ils sont acquis dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la date de la commande.

Remarque : La déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement, prévue à l'article 39 decies du CGI, a pris fin à compter du 15 avril 2017. Pour prendre connaissance des commentaires antérieurs relatifs au champ de ladite déduction, il convient de se reporter au [BOI-BIC-BASE-100-20](#) dans sa version publiée au 7 février 2018 (anciennement dénommée BOI-BIC-BASE-100). En ce qui concerne les modalités de mise en œuvre de cette déduction, les entreprises peuvent se reporter au [II § 30 du BOI-BIC-BASE-100-10](#).

Cette déduction se distingue de l'amortissement au sens comptable dès lors qu'elle n'est pas réellement pratiquée par l'entreprise en comptabilité. En conséquence, l'imputation de la déduction en vue de la détermination du résultat fiscal est opérée de manière extra-comptable sur la ligne « déductions

diverses ». La déduction doit donc apparaître :

- pour les entreprises soumises au régime du bénéfice réel, à la ligne WZ et elle doit être individualisée à la ligne A5 du tableau n° 2151-SD de la [LIASSE 2143-BA-RN-S](#) (CERFA n° 15947) ;
- pour les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition, à la ligne FR et elle doit être individualisée à la ligne HL du cadre B de l'annexe n° 2139-B-SD du formulaire [2139-LIASSE-BA-RSI](#) (CERFA n° 15946)

Comme pour les autres déductions diverses, le montant de la déduction exceptionnelle est individualisé sous le libellé exact « Déduction exceptionnelle investissement » et intégré dans un tableau du formulaire principal pour les téléprocédures en mode échange de données informatisé (EDI) et échange de formulaires informatisé (EFI).

Les imprimés LIASSE 2143-BA-RN-S et n° 2139-LIASSE-BA-RSI sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

167

D'une manière générale, la déduction exceptionnelle mentionnée au **II-A § 165** ne s'applique pas aux biens de nature immobilière, aux matériels mobiles ou roulants affectés à des opérations de transport et aux matériels de stockage et de magasinage.

Toutefois, compte tenu de leur affectation prioritaire à des opérations de production, sont éligibles à la déduction exceptionnelle mentionnée à l'article 39 decies du CGI, les tracteurs, les moissonneuses batteuses, les ensileuses, les machines à vendanger, les chargeurs télescopiques, les épandeurs à fumier, les semoirs à céréales et mono-graines, les pulvérisateurs, les matériels pour travail du sol, les installations d'irrigation et de drainage qui ne sont pas de nature immobilière, et les cuves de vinification qui concourent au processus de production.

En outre, peuvent également bénéficier du dispositif, au titre des installations d'épuration des eaux, les cuves, poches obligatoires destinées au recueil des effluents d'élevage, construites ou mises en place en application de l'[arrêté du 23 octobre 2013 modifiant l'arrêté du 19 décembre 2011 relatif au programme d'actions national à mettre en œuvre dans les zones vulnérables afin de réduire la pollution des eaux par les nitrates d'origine agricole](#).

Enfin s'agissant des salles de traite, il convient de distinguer selon qu'il s'agit de biens de nature immobilière ou mobilière, ce qui relève d'une analyse des faits au cas par cas. Les installations immobilières ne sont pas éligibles à la déduction exceptionnelle. En revanche, les autres équipements et sous réserve qu'il ne s'agisse pas de matériels affectés au stockage, peuvent bénéficier de la déduction (exemple : les robots de traite).

168

Les coopératives agricoles et leurs unions mentionnées aux 2° et 3° du 1 de l'[article 207 du CGI](#) auxquelles sont assimilées les coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA), exonérées d'impôt sur les sociétés, ne peuvent pas bénéficier elles-mêmes de la déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement prévue à l'article 39 decies du CGI. Pour plus de précisions sur la situation des CUMA au regard de l'impôt sur les sociétés, il convient de se reporter au [III-A § 40 et suivants du BOI-IS-CHAMP-30-10-10-30](#).

Toutefois, pour éviter toute différence de traitement entre les exploitants qui investissent à titre individuel et ceux qui investissent par l'intermédiaire d'une coopérative dont ils sont associés coopérateurs, la déduction exceptionnelle à laquelle les coopératives et leurs unions auraient pu prétendre si elles n'avaient pas été exonérées est, conformément aux dispositions du II de l'article 39 decies du CGI, transférée aux associés coopérateurs à proportion de l'utilisation que ces derniers font du bien éligible dans le cas des CUMA et du nombre de parts qu'ils détiennent au capital des coopératives ou

de leurs unions dans les autres cas.

Cet aménagement s'applique aux biens acquis, fabriqués ou pris en crédit-bail ou en location avec option d'achat par les coopératives mentionnées aux 2° et 3° du 1 de l'article 207 du CGI du 15 octobre 2015 au 14 avril 2017.

Remarque : Pour prendre connaissance des commentaires antérieurs relatifs à la mise en œuvre du transfert de la déduction exceptionnelle organisé par les dispositions du II de l'article 39 decies du CGI dans le cas des coopératives autres que les CUMA, il convient de se reporter au BOI-BIC-BASE-100-20 dans sa version publiée au 7 février 2018 (anciennement dénommée BOI-BIC-BASE-100).

S'agissant des CUMA, il résulte des dispositions du II de l'article 39 decies du CGI que, pour chaque bien éligible, la déduction exceptionnelle est liquidée globalement par la CUMA à la clôture de son exercice (pour plus de précisions sur les modalités de détermination de la déduction, il convient de se reporter au BOI-BIC-BASE-100-20 dans sa version publiée au 7 février 2018, anciennement dénommée BOI-BIC-BASE-100) et répartie entre les associés coopérateurs à proportion de leur utilisation du bien. Seuls les associés coopérateurs qui ont utilisé le bien éligible peuvent donc bénéficier du transfert de la déduction exceptionnelle.

La proportion d'utilisation du bien est, pour chaque associé coopérateur, égale au rapport entre le montant des charges attribué à cet associé par la coopérative au titre du bien et le montant total des charges supporté par la coopérative au cours de l'exercice à raison du même bien. Ce rapport est déterminé par la CUMA à la clôture de chaque exercice.

Les charges prises en compte pour déterminer ce rapport sont d'une manière générale toutes les charges supportées par la CUMA au titre de chaque bien éligible. Il en est notamment ainsi des charges d'entretien, des charges d'amortissement, des charges financières, ou encore des éventuels loyers et redevances afférents au bien.

La quote-part de déduction ainsi déterminée est déduite au nom personnel de chacun des associés coopérateurs sur leurs propres bénéfices agricoles ou, le cas échéant, sur leurs résultats soumis à l'impôt sur les sociétés. Elle leur est acquise dès la date de clôture de l'exercice de la CUMA et elle est déduite selon les modalités pratiques décrites au **II-A § 165**.

En l'absence d'utilisation par les associés coopérateurs du bien au cours de l'exercice d'acquisition ou de fabrication dudit bien par la CUMA, la décision des associés coopérateurs d'opter pour le dispositif de l'article 39 decies du CGI peut valablement être prise au titre du premier exercice clos par les associés coopérateurs au cours duquel ils auront utilisé le bien et au titre duquel la CUMA leur aura en conséquence alloué une quote-part de la déduction exceptionnelle. Par ailleurs, lorsque le bien n'a été utilisé par aucun associé coopérateur au cours de l'exercice d'acquisition ou de fabrication, il est admis que la quote-part de déduction normalement prise en compte au titre de cet exercice soit reportée sur l'exercice suivant et s'ajoute donc à celle applicable au titre de cet exercice. Dans les autres cas (c'est-à-dire en cas d'utilisation par un associé coopérateur), ce report est bien entendu impossible.

En cas de changement de la propriété ou de la jouissance de l'exploitation au titre de laquelle ont été pris les engagements d'activité par un associé coopérateur au profit d'un nouvel exploitant emportant le transfert à ce dernier des parts de la CUMA, en application des dispositions de l'[article R. 522-5 du code rural et de la pêche maritime \(C. rur.\)](#), le nouvel exploitant substitué dans tous les droits et obligations de l'associé coopérateur pour la période postérieure à l'acte de mutation peut poursuivre la déduction exceptionnelle qui a été pratiquée par l'ancien exploitant pour la durée restant à courir et le montant restant à déduire.

Les CUMA et les associés coopérateurs sont tenus de produire, à toute réquisition de l'administration, les informations nécessaires permettant de justifier de la déduction pratiquée.

À cet effet, la CUMA établit et transmet à chaque associé coopérateur un document mentionnant pour chaque bien la valeur d'origine, hors frais financiers, la durée normale d'utilisation, et pour la détermination de la proportion d'utilisation annuelle le montant des charges attribuées à l'associé coopérateur ainsi que le montant des charges supportées par la CUMA au cours de l'exercice à raison de ce bien.

169

Exemple : Soit la CUMA WXYZ qui clôt son exercice à l'année civile dont M. X et M. Y sont associés coopérateurs et souhaite qu'elle achète en N+1 un tracteur au prix de 111 000 €.

Dès l'année N, l'exploitant X s'engage à utiliser le tracteur à hauteur de 60 % du temps de mise à disposition de ce bien par la CUMA et M. Y s'engage pour 40 % du temps de mise à disposition.

Au 31/12/N, la CUMA achète, pour les besoins de ses deux associés, le tracteur éligible à la déduction exceptionnelle, amortissable sur une durée de 6 ans.

A compter de N+1 et pour la durée d'utilisation du tracteur, chaque associé coopérateur paie une facture correspondant au nombre d'heures pendant lesquelles il a utilisé le bien. Le tarif horaire est calculé de façon à ce que le total des montants facturés aux associés couvre l'amortissement du matériel, les intérêts d'emprunt et les frais d'entretien.

Par hypothèse, les charges de la CUMA afférentes au tracteur sont les suivantes en N+1 :

- amortissement (on suppose que seul le mode linéaire est appliqué par simplification) : 5 000 € ;

- charges financières de l'emprunt contracté pour financer le tracteur : 500 € ;

- frais annuels d'entretien : 1 000 €.

Calcul de la déduction exceptionnelle.

La CUMA doit calculer la déduction annuelle et la répartir entre les deux associés.

La déduction est égale à 40 % du prix d'achat hors frais financiers (111 000 €), répartie sur la durée d'amortissement (6 ans), soit un montant annuel de $111\,000 \times 40\% \times 1/6 = 7\,400$ €.

La déduction est répartie entre M. X et M. Y à proportion de leur utilisation du tracteur, proportion calculée, par exercice et pour chaque coopérateur, par le ratio charges attribuées au coopérateur / total des charges. Par hypothèse 60 % des charges sont facturées à M. X et 40 % à M. Y.

Ainsi, M. X bénéficie d'une déduction de $7\,400 \times 60\% = 4\,440$ € et M. Y bénéficie d'une déduction de $7\,400 \times 40\% = 2\,960$ € au titre de N+1

170

Conformément aux principes généraux applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux ([BOI-BIC-BASE-20-10](#)), il est fait état pour la détermination du bénéfice imposable, des créances qui ont pris naissance au cours de l'exercice (créances acquises) même si le prix correspondant n'est pas effectivement encaissé à la clôture de cet exercice.

Remarque : Pour l'appréciation des limites au-delà desquelles les exploitants doivent être obligatoirement soumis respectivement soit au régime simplifié soit au régime normal, il n'est tenu compte, en revanche, que des recettes effectivement encaissées ([I-B § 80 et suiv. du BOI-BA-REG-10-20-10](#)).

C'est ainsi, par exemple, que les ristournes allouées par les sociétés coopératives agricoles -qui constituent, en fait, suivant le cas, un complément de prix ou une réduction de charges- doivent être retenues dans les résultats de l'exercice au cours duquel elles sont attribuées à l'agriculteur, même si ce

dernier s'est engagé à ne pas prélever les sommes virées à son compte.

Toutefois, les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou l'achèvement des prestations pour les fournitures de services (CGI, art. 38, 2 bis).

Pour le régime fiscal du produit résultant de l'indemnité destinée à couvrir les dommages causés aux récoltes par des événements d'origine climatique, se reporter au [II-B § 230 et suivants](#).

180

Inversement, il y a lieu de retenir les achats définitivement conclus ainsi que les frais et charges engagés au cours de la même période.

190

Enfin, il est tenu compte de la variation de la valeur des stocks au cours de l'exercice, des amortissements et, le cas échéant, des provisions dûment justifiées.

200

Toutefois, la détermination du bénéfice réel agricole obéit à certaines règles particulières liées aux caractères spécifiques de la profession.

C'est ainsi que les exploitants sont, en principe, tenus d'inscrire à l'actif de leur bilan les immeubles bâtis ou non bâtis leur appartenant et utilisés pour les besoins de l'exploitation ([I-A § 20 et suiv. du BOI-BA-BASE-20-10-20](#)).

Remarque : Les intéressés peuvent néanmoins échapper à cette obligation et opter, sous certaines conditions, pour la conservation de leur terres dans leur patrimoine privé ([I-B § 80 et suiv. du BOI-BA-BASE-20-10-20](#)).

Par ailleurs bien que les plus-values soient taxées, en principe, suivant les règles applicables aux bénéficiaires industriels et commerciaux, celles provenant de la cession de terres ou de bâtiments d'exploitation sont soumises à un régime particulier ([I-A-1-b-1° § 60 du BOI-BA-BASE-20-20-30-60](#)).

D'autres mesures particulières visent notamment :

- l'immobilisation de certains animaux ([II § 200 et suiv. du BOI-BA-BASE-20-10-20](#)) ;
- l'évaluation de certains stocks ([I-B § 20 et suiv. du BOI-BA-BASE-20-20-20-30](#)) ;
- l'étalement des revenus exceptionnels ([BOI-BA-LIQ](#)).

210

Ce dispositif est complété par certaines dispositions dérogatoires au droit commun destinées à faciliter la transition en cas de changements de régime d'imposition :

- calcul selon des règles particulières de la valeur des bâtiments et du matériel restant à amortir se traduisant par des dotations d'amortissement supérieures à la normale ;
- règles particulières d'évaluation des stocks de récoltes.

Ces dispositions sont commentées dans le [BOI-BA-REG-40](#).

220

De plus, pour tenir compte des caractères très particuliers de certaines activités de nature agricole, divers régimes spéciaux ont été établis, notamment celui applicable aux obtenteurs de nouvelles variétés

végétales (BOI-BA-SECT-40).

Par ailleurs, les sylviculteurs qui sont assujettis à un régime de bénéfice réel à raison de leur exploitation agricole proprement dite doivent faire abstraction, pour la détermination de ce bénéfice, aussi bien des recettes que des charges de l'exploitation forestière.

Remarque : En ce qui concerne les dépenses afférentes aux cultures interstitielles, il convient de se reporter au [II-C § 30 du BOI-BA-BASE-20-30-50](#).

Mais bien entendu, le bénéfice ainsi déterminé doit être majoré du revenu cadastral des parcelles boisées conformément aux dispositions de l'[article 76 du CGI \(II § 20 et suiv. du BOI-BA-SECT-10\)](#).

B. Indemnité destinée à couvrir les dommages causés aux récoltes par des événements d'origine climatique

230

Le B du I de l'[article 27 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012](#), codifié à l'[article 72 B du CGI](#), prévoit que l'indemnité destinée à couvrir les dommages causés aux récoltes par des événements d'origine climatique, acquise au cours d'un exercice, mais qui couvre une perte réellement subie au titre d'un exercice ultérieur, est imposable au titre de l'exercice de constatation de cette perte.

1. Champ d'application

a. Exploitants bénéficiaires du dispositif

240

L'[article 72 B du CGI](#) s'applique aux exploitants agricoles dont les bénéfices relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles et sont soumis, de plein droit ou sur option, à un régime réel d'imposition (normal ou simplifié).

Il ne concerne ni les exploitants relevant du régime des micro-exploitations, ni les entreprises imposables à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option.

b. Indemnités visées par le dispositif

250

Le dispositif de l'[article 72 B du CGI](#) vise les indemnités d'assurance versées en garantie des risques climatiques à l'exploitant qui a subi une perte de récolte.

Seules sont concernées par le dispositif de l'[article 72 B du CGI](#) les indemnités versées au cours d'un exercice antérieur à celui de la constatation réelle de la perte.

c. Dommages concernés

1° Dommages causés aux récoltes

260

L'[article 72 B du CGI](#) vise les dommages causés aux récoltes. Ainsi ne sont pas visés par le dispositif les dommages causés aux bâtiments, au matériel, aux véhicules ou au bétail.

Sont concernées les récoltes non encore engrangées, c'est-à-dire les récoltes encore sur pied.

2° Dommages causés par des événements d'origine climatique

270

Les événements d'origine climatique s'entendent des phénomènes climatiques mentionnés à l'[arrêté du 26 septembre 2012 fixant les critères permettant de caractériser les phénomènes climatiques défavorables reconnus officiellement comme tels en 2012](#), qui précise la nature des phénomènes climatiques définis à l'[article 1^{er} du décret n° 2012-1082 du 26 septembre 2012 fixant pour l'année 2012 les modalités d'application de l'article L. 361-4 du code rural et de la pêche maritime en vue de favoriser le développement de l'assurance contre certains risques agricoles](#) fixant pour l'année 2012 les modalités d'application de l'[article L. 361-4 du C. rur.](#) en vue de favoriser le développement de l'assurance contre certains risques agricoles. Il s'agit des phénomènes suivants : la sécheresse, les excès de température et coups de chaleur, les températures basses, la grêle, les excès d'eau et les pluies violentes, le poids de la neige ou du givre, le vent et le manque de rayonnement solaire.

En revanche, n'entrent pas dans le champ d'application du dispositif les catastrophes naturelles et les calamités agricoles, lorsque ces catastrophes ou calamités ne sont pas de nature climatique (par exemple : tremblement de terre, maladie affectant les récoltes, etc.).

2. Modalités d'imposition

280

En vertu des dispositions du 2 de l'[article 38 du CGI](#), l'indemnité d'assurance perçue par un exploitant est comptabilisée au titre de l'exercice au cours duquel elle est acquise, c'est-à-dire certaine dans son principe et dans son montant (BOI-BIC-BASE-20-10).

Aux termes de l'[article 72 B du CGI](#), l'indemnité acquise comptablement au titre d'un exercice, mais qui couvre une perte effectivement subie au cours d'un exercice ultérieur, qui est celui au cours duquel la récolte perdue ou affectée aurait dû constituer un produit, n'est imposable qu'au titre de cet exercice.

290

Les dispositions de l'article 72 B du CGI ne sont pas soumises à des obligations déclaratives particulières. L'application de ce régime se concrétise par la comptabilisation du montant de l'indemnité perçue au titre de l'exercice au cours duquel elle est acquise et, corrélativement, par sa déduction extra-comptable sur la ligne WZ du tableau n° 2151-SD de la [LIASSE 2143-BA-RN-S](#) pour les exploitants relevant du régime réel normal d'imposition et sur la ligne FR du tableau n° 2139-B-SD du formulaire [2139-LIASSE-BA-RSI](#) pour les exploitants relevant du régime réel simplifié d'imposition.

Cette indemnité est ensuite réintégrée de manière extra-comptable au titre de l'exercice au cours duquel la perte subie est réellement constatée, ligne WO du tableau n° 2151-SD (exploitants relevant du régime réel normal d'imposition) ou ligne FP du tableau n° 2139-B-SD (exploitants relevant du régime réel simplifié d'imposition).

Exemple : Soit un exploitant viticole soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles (régime réel normal d'imposition), dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile. En mars N, sa récolte est détruite par la grêle. L'exploitant perçoit à ce titre une indemnité de son assurance au cours du mois de septembre N.

Cette production aurait dû être vendue au cours de l'année N+1, étant précisé qu'en N, l'exploitant enregistre le produit correspondant à la vente de sa récolte N-1.

En N, l'exploitant comptabilise l'indemnité d'assurance, mais la déduit de manière extra-comptable sur le tableau n° 2151-SD, ligne WZ.

En N+1, année de constatation réelle de la perte de la récolte N, l'exploitant doit réintégrer le montant de l'indemnité sur le tableau n° 2151-SD, ligne WO.

3. Application dans le temps

300

Les dispositions de l'[article 72 B du CGI](#) s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012, c'est-à-dire aux indemnités qui entrent dans le champ d'application de ce dispositif et qui sont acquises au cours d'un exercice clos à compter de cette date.

C. Règles de rattachement au bénéfice imposable des aides européennes

1. Aides européennes directes au revenu (aides découplées)

310

La réforme de la politique agricole commune intervenue en 2003 a modifié de manière substantielle le régime d'aides directes en faveur des agriculteurs, en mettant en place un régime de droits à paiement unique (les droits correspondants étant désignés comme « DPU ») représentatifs d'une aide au revenu versée annuellement.

Le [règlement \(UE\) n° 1307/2013 du Parlement européen et du Conseil du 17 décembre 2013 établissant les règles relatives aux paiements directs en faveur des agriculteurs au titre des régimes de soutien relevant de la politique agricole commune et abrogeant le règlement \(CE\) no 637/2008 du Conseil et le règlement \(CE\) no 73/2009 du Conseil](#) a introduit, à compter du 1^{er} janvier 2015, un régime de paiement de base (sous forme de droits à paiement désignés sous le sigle de « DPB ») qui se substitue au régime de paiement unique initialement mis en place.

Remarque : Pour prendre connaissance des commentaires antérieurs relatifs aux DPU, il convient de consulter la version en vigueur au 3 février 2016 dans l'onglet « Versions Publiées Du Document ». La mesure de tempérament qui figurait dans cette version au [II-C-1 § 306](#) est dorénavant exposée ci-après au [II-C-1-a § 360](#).

Ce régime, à l'instar de celui qu'il remplace, se traduit par l'attribution aux exploitants agricoles de droits représentatifs d'aides directes au revenu (c'est-à-dire découplées de la production) calculées sur la base des surfaces admissibles de l'exploitation et versées annuellement.

En complément de cette aide directe, les titulaires de DPB peuvent également bénéficier de paiements connexes (et donc également découplés de la production) :

- le paiement redistributif destiné à valoriser les productions à forte valeur ajoutée ou génératrices d'emploi qui se font sur des exploitations de taille inférieure à la moyenne [[règlement \(UE\) n° 1307/2013](#), titre III, chapitre 2]. Il constitue une sur-dotation d'un montant fixe dans la limite de 52 DPB activés par exploitation ;
- le paiement pour les pratiques agricoles bénéfiques pour le climat et l'environnement, dit paiement « vert » [[règlement \(UE\) n° 1307/2013](#), titre III, chapitre 3]. Ce paiement « vert », qui est accordé aux exploitations respectant les trois critères bénéfiques pour l'environnement fixés par la réglementation, est proportionnel au montant des DPB ;
- le paiement « additionnel » en faveur des jeunes agriculteurs [[règlement \(UE\) n° 1307/2013](#), titre III, chapitre 5]. Il constitue une sur-dotation d'un montant fixe versée au profit des jeunes

agriculteurs dans la limite de 34 DPB activés par exploitation.

320

L'article 34 du règlement (UE) n° 1307/2013 du Parlement européen et du Conseil du 17 décembre 2013 établissant les règles relatives aux paiements directs en faveur des agriculteurs au titre des régimes de soutien relevant de la politique agricole commune autorise le transfert de droits au paiement entre agriculteurs actifs d'un même État membre. Le transfert peut être définitif (cession ou tout autre acte translatif de propriété) ou provisoire (bail ou tout autre contrat de location), avec ou sans les terres. Les cessions à titre gratuit sont également autorisées (héritage ou donation).

Le sixième alinéa de l'article 63 du CGI qualifie de bénéfices agricoles les revenus qui proviennent de la mise à disposition (bail ou tout autre contrat de location) des DPB (I-B § 80 et suiv. du BOI-BA-CHAMP-10-40).

330

Sur le plan comptable, les DPB constituent des éléments non monétaires sans substance physique susceptibles de générer une ressource que l'agriculteur contrôle du fait d'événements passés et dont il attend des avantages économiques futurs. En effet, leur attribution ou leur transfert, possible uniquement au bénéfice d'agriculteurs actifs matérialise l'appartenance des bénéficiaires des DPB au régime des paiements directs et la possibilité de percevoir les aides annuelles. Par ailleurs les DPB sont susceptibles d'être vendus, transférés ou loués avec la terre ou de manière isolée (règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2015-12 du 10 décembre 2015 relatif au traitement comptable des droits au paiement de base).

L'article 618-2 du plan comptable général (PCG) confirme expressément que les DPB répondent à la définition des immobilisations incorporelles. Les DPB sont enregistrés lors de leur attribution pour une valeur nulle et, en cas d'acquisition, pour leur prix d'acquisition (PCG, art. 618-3 et PCG, art. 618-4).

Du point de vue fiscal, les DPB doivent être regardés comme des immobilisations incorporelles affectées par nature à l'exercice de l'activité professionnelle. Par conséquent, ils doivent être inscrits au bilan fiscal d'exploitation, y compris s'ils en constituent le seul élément.

340

Chaque année, les agriculteurs éligibles aux paiements directs de la politique agricole commune (PAC) formulent une demande de participation au paiement de base et aux paiements connexes sur la base des hectares exploités admissibles à la date de dépôt des demandes. Cette demande matérialise l'exercice de leur droit aux aides européennes découplées.

Les demandes sont alors instruites par les directions départementales des territoires ou les directions départementales des territoires et de la mer (DDT ou DDTM).

Une fois les conditions d'admissibilité aux aides vérifiées par les DDT, l'agence de services et de paiement (ASP) peut verser aux demandeurs, à compter du 16 octobre et jusqu'au 1^{er} décembre de l'année, des avances qui ne peuvent excéder 50 % pour les paiements directs puis verse le montant des aides restant, en une seule fois ou par acomptes, entre le 1^{er} décembre de l'année et le 30 juin de l'année suivante (règlement (UE) n° 1306/2013 du Parlement européen et du Conseil du 17 décembre 2013 relatif au financement, à la gestion et au suivi de la politique agricole commune, art. 75).

Le versement des avances comme des acomptes fait l'objet d'un relevé de paiement unitaire daté consultable sur l'application Télépac.

Le règlement de l'autorité des normes comptables (ANC) n° 2015-12 du 10 décembre 2015 précise que la créance est certaine dans son principe et suffisamment fiable dans son montant à la date de dépôt de la demande qui constitue ainsi le fait générateur pour la comptabilisation des aides annuelles.

Conformément aux dispositions de l'article 618-6 du PCG, un produit à recevoir est donc comptabilisé au titre du montant des aides annuelles à recevoir à la date limite de dépôt de la demande de participation

au paiement de base et aux paiements connexes.

À cet égard, il est précisé que les demandes d'aides liées aux DPB doivent être déposées en principe au plus tard le 15 mai de chaque année auprès des directions départementales des territoires compétentes.

Sous réserve des aménagements prévus pour la comptabilisation et l'imposition des aides accordées au titre de la campagne 2015, les créances correspondant aux DPB attribués en 2015 et ultérieurement sont également rattachées à la date limite de dépôt de la demande d'aides sur le plan fiscal.

350

Le règlement de l'ANC n° 2015-12 du 10 décembre 2015 s'applique aux exercices ouverts à la date du 30 décembre 2015.

Compte tenu du fait que sur le plan comptable (avis n° 2005-I du 6 décembre 2005 du Comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité) comme sur le plan fiscal, les aides directes accordées devaient déjà être prises en compte dans le résultat à la date de dépôt de la demande sous le régime des DPU, il est précisé que cette date de rattachement est également retenue du point de vue fiscal pour les créances correspondant aux DPB 2015 des exploitations qui ont clôturé leur exercice avant le 30 décembre 2015.

360

Par ailleurs, il est admis que, dans certaines situations, le rattachement fiscal des créances correspondant aux DPB des campagnes 2016 et suivantes puisse être retardé à la date d'engagement des avances. À titre de règle pratique, cette date est réputée correspondre au 16 octobre, date d'ouverture de la période de versement des avances prévue par le droit européen.

L'exploitant souhaitant appliquer cette mesure de tolérance doit alors :

- dans un premier temps, déduire extra-comptablement, sur les imprimés n° 2151-SD de la [LIASSE 2143-BA-RN-S](#) [ligne WZ] ou n° 2139-B-SD du formulaire [2139-LIASSE-BA-RSI](#) [ligne FR], le montant des aides liées aux DPB au titre de l'exercice de comptabilisation, c'est-à-dire au cours duquel intervient la date de dépôt de la demande ;
- puis réintégrer ce même montant sur ces mêmes imprimés (lignes WO de l'imprimé n° 2151-SD ou FP de l'imprimé n° 2139-B-SD) pour la détermination du bénéfice imposable au titre de l'exercice au cours duquel les avances ont été engagées.

Cette mesure de tolérance, qui revêt un caractère permanent, ne s'applique pas aux exploitants qui ont reçu des aides directes au titre de l'exercice précédent rattachées fiscalement à cet exercice au vu de la date de dépôt de la demande d'aide. Autrement dit, lorsque le rattachement des aides a été effectué au titre d'un exercice à la date de dépôt de la demande, il n'est plus possible pour l'exploitant d'appliquer cette tolérance au titre des exercices suivants.

La mesure de tolérance est ainsi réservée aux seuls exploitants qui se sont établis avant le 1^{er} janvier 2007, ont rattaché les créances correspondant aux DPU à la date de la lettre de fin d'enregistrement (LFE) jusqu'en 2014 et ont appliqué la tolérance au titre de la campagne 2015.

(370 - 400)

2. Aides européennes couplées à la production

410

Le chapitre 1 du titre IV (art. 52 et suiv.) du [Règlement \(UE\) n° 1307/2013 du Parlement européen et du Conseil du 17 décembre 2013 établissant les règles relatives aux paiements directs en faveur des agriculteurs au titre des régimes de soutien relevant de la politique agricole commune et abrogeant le règlement \(CE\) no 637/2008 du Conseil et le règlement \(CE\) no 73/2009 du Conseil](#)

autorise les États membres à accorder un soutien couplé aux agriculteurs qui prend la forme d'un paiement annuel fondé sur des surfaces et des rendements fixes ou sur un nombre fixe d'animaux. Le soutien couplé peut être accordé en faveur des secteurs et productions suivants : céréales, oléagineux, cultures protéagineuses, légumineuses à grains, lin, chanvre, riz, fruits à coque, pommes de terre féculières, laits et produits laitiers, semences, viandes ovine et caprine, viande bovine, huile d'olive, vers à soie, fourrages séchés, houblon, betterave sucrière, canne et chicorée, fruits et légumes et taillis à courte rotation. La France a fait le choix de mobiliser des soutiens couplés à certains de ces secteurs.

Ces aides, qui demeurent couplées à la production, ne sont pas concernées par les précisions apportées au [II-C-1 § 310 et suivants](#) et sont imposables dans les conditions qui suivent.

Chacune des aides couplées à la surface ou au nombre d'animaux fait l'objet d'une demande spécifique. Les aides couplées sont calculées sur la base d'un montant unitaire à la tête ou à l'hectare éligible dans la limite fixée par le plafond national annuel.

En règle générale, le montant de la prime est connu dès le dépôt de la demande, puisque les éléments physiques de calcul résultent de la demande elle-même, et que les éléments financiers résultent de décisions européennes ou nationales qui ont déjà été rendues publiques.

Toutefois, le montant de certaines aides peut être grevé d'une incertitude plus ou moins forte tenant au risque de mesures européennes de plafonnement ou nationales de régulation budgétaire qui peuvent intervenir avant la liquidation des primes. Dans ce cas, la prime est comptabilisée sur une base provisoire établie à partir des éléments disponibles, estimés en tenant compte du taux de discipline budgétaire.

En tout état de cause, cette incertitude est levée dès lors que les crédits correspondant aux avances et aux acomptes de la prime (ou à sa totalité si elle est versée en une seule fois) sont engagés par l'administration. Il est donc admis que la fiscalisation de la prime demandée soit retardée jusqu'à cette date qui est connue des intéressés par la voie des publications professionnelles.

Cette mesure de tempérament revêt un caractère permanent.

D. Précisions pour le calcul de l'impôt

420

En application des dispositions du 7 de l'[article 158 du CGI](#), pour le calcul de l'impôt sur le revenu, le montant des bénéfices agricoles réalisés par des exploitants soumis à un régime réel d'imposition est majoré lorsqu'ils ne sont pas adhérents d'un centre de gestion agréé ou ne font pas appel aux services d'un expert comptable, d'une société membre de l'ordre ou d'une association de gestion et de comptabilité autorisé et conventionné par l'administration fiscale.

La majoration du résultat prévue au 1° du 7 de l'[article 158 du CGI](#) est de 25 % jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2019.

L'[article 34 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021](#) prévoit que cette majoration est de 20 % pour l'imposition des revenus de l'année 2020, de 15 % pour l'imposition des revenus de l'année 2021, et de 10 % pour l'imposition des revenus de l'année 2022.

Elle est abrogée à compter de l'imposition des revenus de l'année 2023.

Pour plus de précisions sur cette majoration des bénéfices, il convient de se reporter au [II-A § 70 et suivants du BOI-IR-BASE-10-10-20](#).