RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-30-20-40-10-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 17/04/2014

BA - Base d'imposition - Déduction pour investissement - Réintégration des déductions non utilisées conformément à leur objet

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles
Base d'imposition
Titre 3 : Abattements et déductions
Chapitre 2 : Déduction pour investissement
Section 4 : Réintégration de la déduction
Sous-section 1 : Réintégration des déductions non utilisées conformément à leur objet

Sommaire :

I. Principe
II. Dérogations
A. Exploitant arrêtant définitivement son activité ou de nouveau soumis au régime du forfait
B. Dispositif dérogatoire à la réintégration en cas d'apport d'une exploitation individuelle à une société civile agricole
1. Champ d'application
a. Exploitant concernées et conditions de l'apport
b. Sociétés bénéficiaires de l'apport
1° Régime fiscal de la société bénéficiaire de l'apport
2° Forme de la société bénéficiaire de l'apport
3° L'application du régime réel
2. Modalités d'application
a. Pour l'apporteur
1° Exercice au cours duquel intervient l'apport
2° Portée de l'engagement pris par la société
b. Pour la société bénéficiaire
3. Poursuite d'une activité individuelle par l'apporteur après l'apport
C. Dispositif dérogatoire à la réintégration en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise
1. Transmission à titre gratuit
2. Entreprise transmise
3. Bénéficiaires

4. Poursuite de l'activité après transmission
5. Utilisation de la déduction par les bénéficiaires de la transmission
D. Réintégration anticipée des sommes déduites en cas de baisse importante des bénéfices
1. Événements à l'origine de la baisse du résultat
2. Importance de la baisse
3. Modalités de la réintégration
4. Conditions d'application
a. Exercice de l'activité depuis au moins quatre exercices
b. Cas particulier de l'apport de l'exploitation à une société
5. Options de l'exploitant

I. Principe

1

Si la déduction n'est pas utilisée conformément à son objet, elle est rapportée aux résultats du cinquième exercice qui suit sa réalisation.

10

Les dispositions de l'article 75-0 B du code général des impôts (CGI) sont applicables au bénéfice supplémentaire résultant de cette réintégration si l'exploitant a déjà opté ou opte pour l'imposition selon la moyenne triennale des bénéfices agricoles au titre de l'exercice à la clôture duquel cette réintégration intervient.

II. Dérogations

A. Exploitant arrêtant définitivement son activité ou de nouveau soumis au régime du forfait

20

Dans ces hypothèses, les déductions pratiquées qui n'ont pas été affectées sont rapportées aux résultats de l'exercice clos à l'occasion de ces événements.

La majoration liée à la non-adhésion à un centre de gestion agréé est alors calculée sur le bénéfice ainsi augmenté.

Remarque : Pour la possibilité de bénéficier de l'un des systèmes destinés à limiter la progressivité de l'impôt dans ces situations, cf. **BOI-BA-LIQ**. Il convient néanmoins de noter que l'article 75-0 A du CGI n'est pas applicable dans ce cas (cf. **II-D-3**).

B. Dispositif dérogatoire à la réintégration en cas d'apport d'une exploitation individuelle à une société civile agricole

30

Les déductions qui n'ont pas été utilisées conformément à leur objet dans les cinq exercices sont rapportées aux résultats.

Cette réintégration doit notamment être effectuée en cas de cessation de l'activité et en cas d'apport en société (cf. **I à II-A**).

40

Le II de l'article 72 D du CGI prévoit toutefois qu'en cas d'apport d'une exploitation individuelle à une société civile agricole, réalisé dans les conditions prévues au I de l'article 151 octies du CGI, les déductions pratiquées antérieurement à l'exercice de l'apport et non encore utilisées ne sont pas réintégrées aux résultats de cet exercice si la société bénéficiaire de l'apport s'engage à les utiliser conformément à leur objet dans les cinq exercices qui suivent celle au cours de laquelle elles ont été pratiquées par l'apporteur.

1. Champ d'application

a. Exploitant concernées et conditions de l'apport

50

L'apport doit être réalisé dans les conditions prévues au I de l'article 151 octies du CGI et concerner une exploitation individuelle (cf. sur ce point, **BOI-BA-BASE-20-20-30-60-I-A**).

L'application de ces disposition n'est pas subordonnée à la condition que l'exploitant se place sous le régime de l'article 151 octies du CGI. Il suffit qu'il en remplisse les conditions telles que définies au I de cet article.

b. Sociétés bénéficiaires de l'apport

1° Régime fiscal de la société bénéficiaire de l'apport

60

L'apport doit être fait exclusivement à une société civile agricole qui remplit les conditions posées à l'article 72 D du CGI, c'est-à-dire qui relève de l'impôt sur le revenu selon un régime de bénéfice agricole réel normal ou simplifié.

2° Forme de la société bénéficiaire de l'apport

70

L'apport doit être consenti à une société civile agricole. Il s'agit notamment :

- des GAEC ;

- des EARL visées au 5° de l'article 8 du CGI ;

- des sociétés civiles d'exploitation agricole (SCEA) ;

- des groupements fonciers agricoles (GFA) ;

- des groupements fonciers ruraux (GFR), (cf. **BOI-BA-SECT-30-20**).

Cette disposition ne peut donc être appliquée à l'apport à une société ne revêtant pas la forme de société civile, même si ses bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu au nom de ses associés.

3° L'application du régime réel

80

La société bénéficiaire de l'apport doit être soumise au régime réel, normal ou simplifié, des bénéfices agricoles à la date de l'apport. Cette règle emporte les conséquences qui suivent :

- les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sont exclues du dispositif ;

- si la société est créée à l'occasion de l'apport, elle doit opter pour un régime de bénéfice réel ;

- si la société était soumise au forfait pour l'année antérieure à celle de l'apport, elle doit opter pour un régime réel dans les conditions prévues au IV de l'article 69 du CGI.

Remarque : A noter qu'à l'exception des GAEC, les sociétés agricoles relevant de l'impôt sur le revenu créées depuis 1997 sont exclues du régime du forfait.

2. Modalités d'application

90

Remarque préliminaire : Les dispositions du II de l'article 72 D du CGI ne sont pas appliquées obligatoirement et automatiquement en cas d'apport en société même si l'apporteur et la société bénéficiaire de l'apport demandent l'application de l'article 151 octies du CGI. S'il y a intérêt, l'exploitant peut choisir de rapporter les déductions pratiquées antérieurement et qui n'auraient pas encore été utilisées au résultat de l'exercice au cours duquel intervient l'apport.

a. Pour l'apporteur

1° Exercice au cours duquel intervient l'apport

100

L'apporteur est dispensé de rapporter au résultat de son dernier exercice les déductions qu'il a pratiquées, mais non encore utilisées à la date de clôture de celui-ci. Aucune déduction pour investissement ne doit être pratiquée au titre de ce même exercice.

2° Portée de l'engagement pris par la société

110

C'est l'apporteur qui supporte rétroactivement les conséquences du non-respect éventuel de l'engagement pris par la société.

Dans le cas où les déductions ne sont pas utilisées conformément à leur objet, elles sont rapportées au résultat de l'exercice clos par l'apporteur à l'occasion de l'apport en société.

b. Pour la société bénéficiaire

120

Lorsque l'exploitant individuel a choisi d'appliquer le II de l'article 72 D du CGI, la société bénéficiaire doit s'engager à utiliser les déductions conformément à leur objet soit pour l'acquisition ou la création d'immobilisations amortissables strictement nécessaires à l'activité, soit pour l'acquisition ou la production de stocks de produits ou animaux dont le cycle de rotation sur l'exploitation est supérieur à un an, ou pour la souscription, sous certaines conditions, de parts sociales de sociétés coopératives agricoles visées à l'article L521-1 du code rural et de la pêche maritime, dans les cinq exercices qui suivent celui au cours duquel elles ont été pratiquées par l'apporteur.

Ces déductions doivent donc être imputées en priorité par la société.

Au même titre que l'engagement prévu pour l'application des dispositions de l'article 151 octies du CGI, cet engagement particulier doit figurer dans l'acte d'apport ou de constitution de la société si elle intervient à cette occasion.

Le respect par la société de son engagement est apprécié globalement au niveau de cette dernière en faisant application des règles définies au **BOI-BA-BASE-30-20-30-I**.

Pour les exercices qui sont clos après l'apport, la société doit faire connaître ses choix d'affectation dans les conditions habituelles (cf. **BOI-BA-BASE-30-20-30-II**).

L'option pour ce régime n'interdit pas à la société de pratiquer les déductions dans les conditions du I de l'article 72 D du CGI.

L'état qui retrace l'utilisation des déductions pour investissement qui doit être annexé aux déclarations de résultats, doit distinguer celles qui ont bénéficié du régime prévu au II de l'article 72 D du CGI de celles qui ont été pratiquées dans les conditions prévues au I de l'article 72 D du CGI.

3. Poursuite d'une activité individuelle par l'apporteur après l'apport

130

S'ils conservent une activité personnelle (activités simultanées), les associés peuvent continuer à pratiquer des déductions pour investissements dans les conditions fixées au I de l'article 72 D du CGI, sur les bénéfices procurés par leur activité individuelle.

Un associé soumis à un régime réel ne peut pas pratiquer de déduction pour investissement sur sa quote-part de résultat lui revenant dans la société dont il est membre, que celle-ci relève ou non du forfait.

Remarque : A noter qu'à l'exception des GAEC, les sociétés agricoles relevant de l'impôt sur le revenu créées depuis 1997 sont exclues du régime du forfait.

C. Dispositif dérogatoire à la réintégration en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise

140

Le III de l'article 72 D du CGI a mis en place une dispense de réintégration de la déduction pour investissement (et de la déduction pour aléas (cf. **BOI-BA-BASE-30-30-30-II-A-2-c**)), en cas de transmission à titre gratuit de l'exploitation, sous réserve d'un engagement des bénéficiaires de cette transmission d'utiliser les déductions conformément à leur objet.

1. Transmission à titre gratuit

150

Les mutations à titre gratuit s'entendent de celles qui ne requièrent en principe aucune contrepartie de la part de leur bénéficiaire. Elles peuvent résulter du décès (succession) ou être réalisées entre vifs (donation).

La transmission à titre gratuit doit être réalisée dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI. L'ensemble des conditions prévues par cet article doit être réuni sans pour autant qu'il soit nécessaire que les dispositions de report d'imposition soient effectivement demandées.

2. Entreprise transmise

160

Les transmissions susceptibles d'être éligibles au régime de l'article 41 du CGI sont celles portant sur des entreprises individuelles.

Par construction, l'entreprise individuelle qui a pratiqué une déduction pour investissement est soumise à un régime réel d'imposition des bénéfices agricoles.

3. Bénéficiaires

170

En application des dispositions de l'article 41 du CGI, le bénéficiaire de la transmission à titre gratuit s'entend de l'héritier, du donataire personne physique ou d'une indivision constituée de personnes physiques.

4. Poursuite de l'activité après transmission

180

Pour être éligible aux dispositions de l'article 41 du CGI, l'entreprise transmise doit continuer à être exploitée à titre individuel par l'héritier ou le donataire personne physique ou par un ou plusieurs héritiers ou donataires en indivision.

Pour l'application de cette condition, il suffit qu'un seul des bénéficiaires de la transmission poursuive l'exploitation.

5. Utilisation de la déduction par les bénéficiaires de la transmission

190

L'absence d'utilisation de la déduction par le ou les bénéficiaires de la transmission dans le délai mentionné au **BOI-BA-BASE-30-20-30-I** entraîne la réintégration de la déduction, non pas au titre de l'exercice de la transmission et au nom du cédant, mais au nom du ou des bénéficiaires, au titre de l'exercice au cours duquel la condition n'est plus remplie.

D. Réintégration anticipée des sommes déduites en cas de baisse importante des bénéfices

1. Événements à l'origine de la baisse du résultat

200

La réintégration anticipée de la déduction pour investissement bénéficie aux exploitants qui connaissent une baisse importante de leur résultat, quelle qu'en soit la cause.

Cette baisse peut ainsi provenir aussi bien d'événements indépendants de la volonté de l'exploitant telle la survenance d'aléas climatiques, épizootiques ou économiques que d'une décision de gestion, tels un changement de culture ou de moyens culturaux ou une réduction de la superficie des terres cultivées.

2. Importance de la baisse

210

Pour pouvoir réintégrer de manière anticipée la déduction antérieurement pratiquée, l'exploitant doit dégager un résultat inférieur à une certaine hauteur, donnée par le I de l'article 72 D du CGI, à la moyenne des résultats des trois exercices précédents. A titre d'exemple, pour 2011, ce résultat doit être inférieur d'au moins 40 %.

Pour effectuer cette comparaison, le résultat de l'exercice en cause et des trois exercices précédents à prendre en compte s'entend :

- après application de l'abattement prévu en faveur des jeunes agriculteurs (art. 73 B du CGI) ;

- avant imputation des amortissements réputés différés en période déficitaire et du report de déficits antérieurs.

Il est en revanche tenu compte des résultats déficitaires et des amortissements réputés différés en période déficitaire au titre des années de référence pour la détermination de la moyenne des résultats

des trois exercices précédents.

Exemple : Un exploitant a réalisé respectivement au titre des exercices N, N+1 et N+2 les résultats suivants :

- N : 48 000 € ;

- N+1 : - 24 000 € ;

- N+2 : 100 000 €.

En N+3, il réalise un bénéfice égal à 19 500 €.

Moyenne des résultats des trois exercices précédents : 1/3 (48 000 € - 24 000 € + 100 000 €) = 41 333 €.

Le bénéfice de l'année N+3 étant inférieur de plus de 40 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents, l'exploitant peut réintégrer les déductions pour investissement antérieurement pratiquées.

Lorsque, au titre d'un de ces exercices, l'exploitant a pratiqué une déduction pour investissement ou procédé à la réintégration d'une déduction précédemment pratiquée, il est fait abstraction, pour procéder à cette comparaison, des montants ainsi déduits ou réintégrés.

3. Modalités de la réintégration

220

La déduction antérieurement pratiquée et non encore utilisée peut être rapportée, en tout ou en partie, au résultat d'un exercice antérieur à la cinquième année suivant sa réalisation lorsque ce résultat est inférieur à la limite prévue au dernier aliéna du I de l'article 72 D du CGI (cf. **II-D-2**).

Le supplément de bénéfice résultant de la réintégration anticipée de tout ou partie de la déduction pour investissement, comme celui résultant de la réintégration des déductions de plus de cinq exercices et non encore utilisées, ne constitue pas un revenu agricole exceptionnel susceptible de bénéficier du dispositif prévu à l'article 75-0 A du CGI.

En effet, la qualification de revenus agricoles exceptionnels au sens de cet article est réservée aux revenus normaux courants retirés de l'exploitation agricole et susceptibles d'être perçus annuellement (cf. **BOI-BA-LIQ-10-II-A-1**).

Par ailleurs, en cas de réalisation d'un bénéfice exceptionnel, la comparaison de ce bénéfice avec la moyenne des résultats des trois exercices précédents prévue par l'article 75-0 A du CGI est effectuée en faisant abstraction - tant pour l'exercice de réalisation du bénéfice exceptionnel que pour la période de référence - des déductions pour investissement pratiquées au cours de ces exercices ou des réintégrations, normales ou anticipées, de déductions antérieurement pratiquées.

Il est précisé que la réintégration de déduction pour investissement ne constitue pas non plus un revenu exceptionnel pour l'application du système du quotient défini à l'article 163-0 A du CGI.

4. Conditions d'application

a. Exercice de l'activité depuis au moins quatre exercices

230

Dès lors que la baisse exceptionnelle du bénéfice d'un exercice donné est appréciée par rapport à la moyenne des résultats des trois exercices précédents, les nouveaux exploitants (exploitants individuels ou sociétés) ne peuvent bénéficier de la possibilité de réintégrer de manière anticipée la déduction pour investissement antérieurement pratiquée avant leur quatrième exercice d'activité.

Si un nouvel exploitant a clôturé un premier exercice dont la durée n'est pas de douze mois, il est admis que ce premier exercice soit considéré comme un exercice de douze mois.

Remarque : Pour les exercices clos depuis le 1er janvier 2007, les exploitants peuvent définir librement la date de clôture de leur exercice. Celui-ci n'est donc plus obligatoirement fixé à douze mois

240

La circonstance que l'exploitant ait relevé du régime du forfait au titre du premier ou des deux premiers exercices de la période de référence ne fait pas obstacle à la possibilité de procéder à la réintégration anticipée de la déduction antérieurement pratiquée.

Dans ce cas, le ou les résultats forfaitaires sont pris en compte pour l'appréciation de la moyenne des trois exercices précédents.

b. Cas particulier de l'apport de l'exploitation à une société

250

Le II de l'article 72 D du CGI prévoit qu'en cas d'apport d'une exploitation individuelle à une société civile agricole, réalisé dans les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI, les déductions pratiquées par l'exploitant antérieurement à l'exercice d'apport et non encore utilisées ne sont pas réintégrées aux résultats de cet exercice si la société bénéficiaire de l'apport s'engage à les utiliser conformément à leur objet dans les cinq exercices qui suivent celui au cours duquel elles ont été pratiquées par l'apporteur.

Ces déductions doivent donc être imputées en priorité par la société (voir **II-B-2-b**).

Le respect par la société de son engagement est apprécié globalement au niveau de cette dernière en faisant application des règles définies au **BOI-BA-BASE-30-20-30-I**.

260

Les déductions précédemment pratiquées par l'apporteur et maintenues dans la société ne peuvent bénéficier de la possibilité de réintégration anticipée dès lors que l'option prévue au II de l'article 72 D du CGI est subordonnée à l'engagement de la société de les utiliser conformément à leur objet dans les cinq exercices qui suivent celui au cours duquel elles ont été pratiquées.

Lorsque cet engagement n'est pas respecté, ces déductions sont rapportées au résultat de l'exercice clos à l'occasion de l'apport en société.

5. Options de l'exploitant

270

La réintégration anticipée de la déduction pour investissement antérieurement pratiquée se fait sur demande expresse de l'exploitant dans une note jointe à la déclaration de résultat de l'exercice au titre duquel l'exploitant décide de réintégrer la déduction.

Elle peut également être présentée par voie de réclamation contentieuse faite dans les délais prévus par l'article R*196-1 du livre des procédures fiscales.