

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-30-30-10-17/04/2014

Date de publication : 17/04/2014

Date de fin de publication : 04/03/2015

BA - Base d'imposition - Déduction pour aléas - Champ d'application

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles

Base d'imposition

Titre 3 : Abattements et déductions

Chapitre 3 : Déductions pour aléas (DPA)

Section 1 : Champ d'application

Sommaire :

I. Exploitants qui peuvent pratiquer la déduction

II. Conditions relatives à la constitution d'une épargne professionnelle

A. Principe

1. Inscription de l'épargne sur un compte bancaire spécifique

2. Inscription de l'épargne à l'actif du bilan

B. Exception en cas d'accroissement du stock de fourrages destiné à être consommé par les animaux de l'exploitation

I. Exploitants qui peuvent pratiquer la déduction

1

La déduction pour aléas (DPA), prévue à l'[article 72 D bis du code général des impôts \(CGI\)](#), peut être pratiquée par les exploitants individuels et les sociétés ou groupements agricoles qui relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles, sous réserve d'être imposés d'après un régime réel d'imposition, qu'il s'agisse du régime réel normal ou du régime réel simplifié, applicable de plein droit ou sur option.

Les exploitants soumis au régime du forfait agricole ou du forfait forestier sont par conséquent exclus de ce dispositif.

La condition liée au régime d'imposition s'apprécie à la clôture de chacun des exercices au cours desquels la déduction est pratiquée.

10

Par ailleurs, il est admis que la DPA soit pratiquée par chacun des conjoints qui gère de manière autonome une exploitation. Il en est de même pour la déduction pour investissements. Pour plus de précisions sur la notion d'exploitation autonome, il convient de se reporter au [BOI-BIC-PVMV-40-20-20-10 au I-B-1-a-3° § 140](#).

II. Conditions relatives à la constitution d'une épargne professionnelle

20

La DPA est subordonnée à l'inscription à un compte ouvert auprès d'un établissement de crédit d'une somme égale à 50 % du montant de la déduction.

Remarque : pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, la condition liée à la provenance des sommes épargnées est supprimée. Il n'est donc plus nécessaire qu'elles proviennent des recettes de l'exploitation de l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée.

(30 à 110)

A. Principe

120

Conformément au 1 du I de l'[article 72 D bis du CGI](#), la DPA s'exerce à la condition que, dans les six mois de la clôture de l'exercice et au plus tard à la date de dépôt de déclaration des résultats se rapportant à l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée, l'exploitant ait inscrit à un compte d'affectation ouvert auprès d'un établissement de crédit une somme égale à 50 % du montant de la déduction.

L'épargne ainsi constituée doit être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation.

1. Inscription de l'épargne sur un compte bancaire spécifique

130

L'épargne professionnelle doit être inscrite sur un compte bancaire spécifique ouvert au nom de l'exploitation auprès d'un établissement de crédit. Ce compte doit retracer, en application du III de l'[article 72 D bis du CGI](#), exclusivement les opérations afférentes aux sommes épargnées dans le cadre de la DPA telle que réformée par l'[article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008](#) et celles afférentes aux sommes épargnées dans le cadre de la déduction dont les modalités ont été modifiées par l'[article 27 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012](#).

Autrement dit, l'épargne professionnelle constituée dans le cadre de ces régimes ne peut pas être déposée sur le compte bancaire ouvert pour recevoir les sommes épargnées dans le cadre de l'ancien régime de la DPA applicable au titre des exercices ouverts jusqu'au 1^{er} janvier 2009. Il est en revanche possible d'ouvrir plusieurs comptes bancaires, dans un ou plusieurs établissements de crédit, destinés à recevoir l'épargne professionnelle déduite dans les conditions prévues à l'article 72 D bis du CGI .

140

L'épargne professionnelle correspondant à 50 % du montant de la DPA ne peut pas faire l'objet d'un placement en dehors de ces comptes bancaires spécifiques. Symétriquement, l'épargne libre, c'est-à-dire la fraction d'épargne professionnelle qui excède l'épargne correspondant à 50 % du montant de la déduction pratiquée, ne peut pas être placée sur ce compte bancaire spécifique. En effet, l'[article 72 D bis du CGI](#) limite strictement le montant de l'épargne à déposer sur ce compte à 50 % du montant de la déduction pratiquée.

Autrement dit, un compte bancaire sur lequel serait déposée l'épargne libre ne remplit pas les conditions prévues à l'article 72 D bis du CGI. Il est en revanche possible, à la clôture de l'exercice ou au plus tard dans les six mois suivant cette clôture, d'opérer un virement, à hauteur de 50 % du montant de la DPA pratiquée au titre de cet exercice, d'un compte bancaire « ordinaire » alimenté par de l'épargne libre vers un compte bancaire spécifique répondant aux conditions fixées par l'article 72 D bis du CGI .

Dès lors que le compte bancaire spécifique ne peut accueillir aucune épargne libre, l'exploitant ne peut pas redéposer les sommes prélevées sur le compte, que ce soit au cours de l'exercice de leur prélèvement ou d'un exercice ultérieur, à moins de pratiquer une nouvelle DPA au titre de l'un de ces exercices.

2. Inscription de l'épargne à l'actif du bilan

150

L'épargne professionnelle déposée sur le compte bancaire spécifique doit être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation. La rémunération de cette épargne est, par exception aux principes résultant de la mise en oeuvre de la suppression des effets de la théorie du bilan, imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles, à moins que l'exploitant agricole ne choisisse d'imposer cette rémunération dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ([BOI-BA-CHAMP-10-40](#) au III § 130). Pour plus de précisions sur la suppression des effets de la théorie du bilan, il convient de se reporter au [BOI-BIC-BASE-90](#).

160

Toutefois, les intérêts produits par cette épargne ne sont pas soumis à l'impôt conformément au I de l'[article 72 D bis du CGI](#) lorsqu'ils sont capitalisés dans le compte bancaire spécifique. Pour l'application de cette mesure, l'exploitant doit procéder à la déduction extra-comptable des intérêts capitalisés, à la ligne FR du tableau n° **2139-B** (CERFA n° 11146) pour le régime simplifié d'imposition ou à la ligne WZ du tableau n° **2151** (CERFA n° 11157) pour le régime réel normal d'imposition. Ces tableaux ou formulaires sont accessibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

Compte tenu de ce régime d'exonération des intérêts, la tolérance administrative qui autorisait les exploitants à imposer les intérêts dans la catégorie des revenus mobiliers et à bénéficier, le cas échéant, du prélèvement libératoire est rapportée. Autrement dit, les intérêts acquis qui ne sont pas capitalisés, c'est-à-dire les intérêts prélevés par l'exploitant au cours de l'exercice de leur acquisition, sont imposables au barème progressif à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles ou dans celle des revenus de capitaux mobiliers.

Remarque : jusqu'en 2012, les intérêts produits par les sommes placées sur le compte bancaire spécifique dans le cadre du régime applicable aux exercices ouverts antérieurement au 1^{er} janvier 2009 pouvaient bénéficier du prélèvement libératoire sous réserve qu'aucune nouvelle somme ne soit inscrite à ce compte à compter du 14 octobre 2009.

(170 à 210)

B. Exception en cas d'accroissement du stock de fourrages destiné à être consommé par les animaux de l'exploitation

220

Conformément aux dispositions du 3^{ème} alinéa du 1 du I de l'[article 72 D bis du CGI](#), la condition d'inscription de 50 % du montant de la déduction sur un compte bancaire est réputée respectée à due concurrence de l'accroissement du stock de fourrages destiné à être consommé par les animaux de l'exploitation par rapport à la valeur moyenne du stock en fin d'exercice calculée sur les trois exercices précédents.

230

Par fourrages, il convient d'entendre les matières premières mentionnées au 6 de la partie C du [Règlement de la Commission n° 575/2011 du 16 juin 2011](#). Il s'agit notamment de la paille (de céréales, de féveroles, de lin, de pois), la luzerne, les feuilles de bettes et betteraves, les herbes ou encore les farines (de trèfle, de plantes fourragères, de chanvre).

240

Pour l'application de cette exception, l'accroissement du stock de fourrages est apprécié par comparaison des valeurs brutes figurant à l'actif de chacun des quatre bilans concernés. La valeur brute correspond à la valeur d'origine des stocks.

250

Dès lors que l'accroissement du stock de fourrages d'un exercice est apprécié par rapport à la moyenne des valeurs des stocks de fin d'exercice des trois exercices précédents, les nouveaux exploitants ne peuvent pas se prévaloir de ces dispositions au titre de leurs trois premiers exercices d'activité.

260

Les dispositions du 3^{ème} alinéa du 1 du I de l'[article 72 D bis du CGI](#) ne sont applicables qu'en cas d'accroissement de la valeur du stock final. Ainsi, l'exploitant qui acquiert son stock de précaution au cours d'une période de baisse des prix du fourrage ne peut se prévaloir de ces dispositions que si ces acquisitions entraînent une augmentation de la valeur du stock final de fourrages par rapport à la

valeur moyenne du stock final des trois derniers exercices. Il en est de même de l'exploitant qui constate une baisse du coût de revient du stock de précaution qu'il produit.

Par ailleurs, l'exploitant doit être en mesure de distinguer dans ses stocks de fourrages ceux qu'il destine à être consommés par les animaux de l'exploitation de ceux qui sont affectés à un autre usage. En effet, seuls les premiers peuvent justifier l'application des dispositions du 3ème alinéa du 1 du I de l'article 72 D bis du CGI.

270

En cas de vente des stocks de fourrages lors des sept exercices suivant celui de la déduction, le 4ème alinéa du 1 du I de l'[article 72 D bis du CGI](#) dispose que le produit de la vente doit être inscrit au compte d'affectation dans la limite du montant ayant été dispensé de l'inscription au compte d'affectation, déduction faite des montants exemptés de l'obligation d'inscription et utilisés de façon conforme.

280

Cette disposition ne s'applique que si la vente porte sur le stock de précaution qui a autorisé l'exploitant à ne pas constituer d'épargne. En pratique, lorsque l'exploitant agricole cède du fourrage, il est admis que le fourrage vendu soit réputé prioritairement prélevé sur la partie du stock qui n'est pas considérée comme constituant son stock de précaution et qui ne l'a pas dispensé de l'inscription des sommes au compte d'affectation.

290

Le produit de la vente doit être inscrit sur le compte d'affectation dans les six mois de la clôture de l'exercice et au plus tard à la date de dépôt de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue. Il en est de même si l'encaissement du produit de la vente n'intervient pas au cours de cet exercice.

300

La reconstitution de l'épargne est toutefois limitée au montant de l'épargne qui n'a pas été inscrit au compte d'affectation en application des dispositions du 3ème alinéa du 1 du I de l'[article 72 D bis du CGI](#).

En cas de cession partielle du stock de précaution au cours des sept exercices qui suivent la déduction, l'intégralité de l'épargne qui n'a pas été affectée au compte d'affectation doit en principe être reconstituée. Cependant, dans ce cas, il est admis que la reconstitution de l'épargne soit limitée à la part en volume du stock de précaution vendu par rapport au stock de précaution constitué.

Lorsque la vente du stock de précaution se rapporte à une DPA qui a été partiellement rapportée au résultat, le montant de l'épargne qui doit être reconstitué est égal à la différence entre la moitié du montant de la déduction qui a été pratiquée et qui n'est pas encore rapportée au résultat et le solde de l'épargne initialement constituée net des prélèvements qui ont été réalisés par l'exploitant.

310

En tout état de cause, la vente du stock de précaution ne peut avoir pour conséquence la constitution d'une épargne qui excèderait le pourcentage de 50 % du montant de la déduction pratiquée.

320

Exemple

A la clôture de l'exercice N, un exploitant pratique une DPA d'un montant de 10 000 €.

Il a l'obligation de placer sur un compte d'affectation une somme de 5 000 €.

Constatant au titre de ce même exercice un accroissement de la valeur brute de son stock de fourrages pour un montant de 3 000 €, l'exploitant est dispensé d'épargne à hauteur de ce même montant et doit affecter sur le compte dédié la somme de 2 000 € (5 000 - 3 000).

Cas 1 : Vente partielle du stock de sécurité

En N+3, l'exploitant cède les deux tiers de son stock de précaution au prix de 4 000 €. A la clôture de cet exercice, il a alors l'obligation de reconstituer son épargne obligatoire pour un montant égal à 2 000 € ($\frac{2}{3}$ de 3 000 €), prélevé sur le produit de la vente.

Pour information, si le prix de vente avait été inférieur à 2 000 €, l'intégralité du produit de la vente aurait été inscrite au compte d'affectation.

Cas 2 : Vente du stock de sécurité se rapportant à une DPA partiellement rapportée au résultat

En N+2, l'exploitant rapporte à son résultat une somme de 3 000 € imputée sur la DPA constituée en N en raison de la perte du bétail assuré et il doit prélever une somme de 1 500 € au titre de l'épargne constituée. A la clôture de l'exercice N+2, la déduction restante est de 7 000 € (10 000 € - 3 000 €) et l'épargne disponible restante est de 500 € (2 000 € - 1 500 €).

En N+3, l'exploitant vend l'intégralité de son stock de fourrages au prix de 4 500 €. A la clôture de l'exercice, il a l'obligation de reconstituer son épargne obligatoire pour un montant égal à 3 000 € [$((10\,000\,€ - 3\,000\,€) \times 50\%) - (2\,000\,€ - 1\,500\,€)$].

330

L'exploitant agricole, qui souhaite se prévaloir des dispositions du 3ème alinéa du 1 du I de l'[article 72 D bis du CGI](#), doit organiser un suivi de ses stocks de précaution.

A cette fin, il peut utiliser une fiche de suivi du stock de fourrages de précaution dédiée selon le modèle annexé.