

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

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-30-30-10-06/04/2016

Date de publication : 06/04/2016

Date de fin de publication : 03/08/2016

---

**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

III. Mise en œuvre de l'encadrement de l'épargne professionnelle



**AVERTISSEMENT**

**Les commentaires contenus dans le présent document font l'objet d'une consultation publique du 6 avril 2016 jusqu'au 2 mai 2016 inclus. Vous pouvez adresser vos remarques à l'adresse de messagerie [bureau.b1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr](mailto:bureau.b1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr). Seules les contributions signées seront examinées. Ce document est donc susceptible d'être révisé à l'issue de la consultation. Il est néanmoins opposable dès sa publication.**

## **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, au régime du micro-BA ou au régime 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.

**Remarque** : A compter de l'imposition des revenus 2016, le régime micro-BA remplace le régime du forfait agricole.

## 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 [I-B-1-a-3° § 140 et suivants du BOI-BIC-PVMV-40-20-20-10](#).

## 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 comprise entre 50 % et 100 % 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.

Par ailleurs, pour les exercices clos avant le 31 décembre 2015, l'épargne professionnelle était strictement égale à 50 % du montant de la déduction pratiquée.

## A. Principe

---

### 30

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 comprise entre 50 % et 100 % 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

---

## 40

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 n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 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 de finances rectificative pour 2012](#) et l'[article 35 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015](#).

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<sup>er</sup> 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.

## 50

L'épargne professionnelle comprise entre 50 % et 100 % de la DPA pratiquée 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 le montant de l'épargne professionnelle constituée, et en tout état de cause la fraction de l'épargne qui excède une somme correspondant à la déduction pratiquée, ne peut pas être placée sur ce compte bancaire spécifique. En effet, l'[article 72 D bis du CGI](#) limite le montant de l'épargne à déposer sur ce compte au 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, pour un montant compris entre 50 % et 100 % 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

---

## 60

L'épargne professionnelle déposée sur le compte bancaire spécifique doit être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation. Compte tenu de cette obligation d'activation de l'épargne et de sa nature, la rémunération de cette épargne est imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles. Toutefois, il est admis que cette rémunération soit imposée dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au choix de l'exploitant ([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](#).

## 70

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-SD** (CERFA n° 11146) pour le régime simplifié d'imposition ou à la ligne WZ du tableau n° **2151-SD** (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](http://www.impots.gouv.fr).

Compte tenu de ce régime d'exonération des intérêts capitalisés, seuls 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<sup>er</sup> 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. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, les intérêts de ces sommes qui ne sont pas capitalisés sont éligibles au prélèvement forfaitaire non libératoire. Pour plus de précisions, il convient de se référer au [BOI-RPPM-RCM-30-20](#).

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

---

### 80

Conformément aux dispositions du troisième alinéa du 1 du I de l'[article 72 D bis du CGI](#), la condition d'inscription d'une somme comprise entre 50 % et 100 % 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.

### 90

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

### 100

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.

### 110

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.

## 120

Les dispositions du troisième 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 troisième alinéa du 1 du I de l'[article 72 D bis du CGI](#).

## 130

En cas de vente des stocks de fourrages lors des sept exercices suivant celui de la déduction, le quatrième 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.

## 140

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.

## 150

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.

## 160

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 troisième 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.

## 170

En tout état de cause, la vente du stock de précaution ne peut avoir pour conséquence la constitution d'une épargne qui excéderait le montant de la déduction pratiquée et non encore rapportée.

## 180

### Exemple :

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

Il doit placer sur un compte d'affectation une somme comprise entre 5 000 € et 10 000 €.

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 bancaire dédié, une somme comprise entre 2 000 € (5 000 - 3 000) et 7 000 € (10 000 - 3 000).

Par hypothèse, l'exploitant décide d'affecter sur le compte bancaire dédié la somme de 2 000 €.

### 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 € (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. Dans ce cas, afin de respecter la condition d'épargne de 50 % du montant des DPA non encore rapportées, l'exploitant devra affecter sur le compte d'épargne dédié un montant égal à la différence entre 2 000 € et le prix de vente.

### 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 prélève 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 donc l'obligation de reconstituer son épargne obligatoire pour un montant égal à 3 000 €  $(((10\ 000\ € - 3\ 000\ €) \times 50\ %) - (2\ 000\ € - 1\ 500\ €))$ , prélevé sur le produit de la vente.

## 190

L'exploitant agricole, qui souhaite se prévaloir des dispositions du troisième 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 figurant ci-après :

Exercices	Entrées						Sorties		
	Stock d'ouverture		Stock de clôture		Stock de précaution		Prélèvement	Ventes	
	Quantités	Montant	Quantités	Montant	Quantités	Montant	Quantités	Quantités	Prix de ventes
<b>N</b>							-		
<b>N+1</b>	-								
<b>N+2</b>									
<b>N+3</b>									
<b>N+4</b>									
<b>N+5</b>									
<b>N+6</b>									
<b>N+7</b>									

### III. Mise en œuvre de l'encadrement de l'épargne professionnelle

#### 200

Conformément aux dispositions du deuxième alinéa du 1 du I de l'[article 72 D bis du CGI](#), la somme de l'épargne professionnelle et des intérêts capitalisés doit être à tout moment au moins égale à 50 % du montant des déductions non encore rapportées. Par ailleurs, cette somme ne peut jamais excéder le montant des déductions non encore rapportées.

#### 210

Il résulte de ces dispositions que le montant total des sommes épargnées dans le cadre de la DPA, majorées des intérêts capitalisés, doit se situer tout au long de l'exercice dans une quotité comprise entre 50 % et 100 % du montant cumulé des DPA non encore rapportées. Le solde des DPA est arrêté à la date de clôture de l'exercice précédent après prise en compte de la dotation de l'année.

#### 220

Lorsque les sommes épargnées dans le cadre de la DPA, augmentées des intérêts capitalisés, dépassent le plafond de 100 % du montant cumulé des DPA non encore rapportées, la fraction

excédentaire de l'épargne (sommes épargnées et intérêts) constitue alors une épargne libre qui doit être retirée du compte bancaire spécifique et qui ne peut pas bénéficier de l'exonération des intérêts capitalisés.

En revanche, si l'épargne professionnelle majorée des intérêts capitalisés passe sous le seuil de 50 % du montant cumulé des DPA non encore rapportées, la fraction des déductions non encore rapportées qui excède le double de l'épargne professionnelle est rapportée au résultat de cet exercice, majorée d'un montant égal au produit de cette somme par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI (CGI, art. 72 D bis, I-3-dernier alinéa).

Il est précisé que les dispositions de l'article 72 D bis du CGI ne font pas obligation aux exploitants agricoles de rapporter prioritairement les DPA les plus anciennes. Par conséquent, lorsque les DPA non encore rapportées excèdent le double de l'épargne professionnelle, les exploitants agricoles peuvent librement choisir de rapporter les DPA les plus anciennes ou les DPA les plus récentes. Ce choix, qui constitue une décision de gestion opposable, fixe le point de départ de l'intérêt de retard.

## 230

Les dispositions organisant l'encadrement de l'épargne professionnelle et des intérêts capitalisés appellent les précisions suivantes :

- lorsque, conformément aux dispositions du deuxième alinéa du 1 du I de l'article 72 D bis du CGI, l'exploitant dépose l'épargne professionnelle sur le compte bancaire spécifique dans les six mois de la clôture de l'exercice et au plus tard à la date de dépôt de la déclaration des résultats se rapportant à l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée, la condition relative au montant d'épargne obligatoire est satisfaite s'agissant de la DPA constituée au titre du dernier exercice ; l'administration fiscale tient compte de ce délai légal pour apprécier la règle mentionnée à la dernière phrase du deuxième alinéa du 1 du I précité imposant que le rapport entre l'épargne professionnelle (y compris les intérêts capitalisés) et déductions non encore rapportées soit égal à 50 % ;

- lorsque, dans les situations visées au 2 du I de l'article 72 D bis du CGI, l'épargne professionnelle est prélevée au cours de l'exercice et que, conformément aux dispositions du 3 du I de l'article 72 D bis du CGI, la DPA et les intérêts sont rapportés au résultat de ce même exercice ou au résultat de l'exercice suivant, l'épargne est considérée comme prélevée à la date de la reprise de la DPA.

## 240

Enfin, l'épargne professionnelle rapprochée du montant des DPA non encore rapportées doit être corrigée de la valeur du solde des stocks de fourrages de précaution constitués en application des dispositions du troisième alinéa du 1 du I de l'article 72 D bis du CGI.

## 250

La règle imposant que la somme de l'épargne professionnelle et des intérêts capitalisés soit au moins égale à 50 % du montant des déductions non rapportées ne s'applique qu'aux déductions pratiquées au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2015 et à l'épargne professionnelle correspondante. L'épargne professionnelle constituée à raison de déductions pratiquées antérieurement peut être inférieure à 50 % du montant des déductions non encore rapportées et pratiquées au titre d'exercices clos avant le 31 décembre 2015. En revanche, son montant ne peut pas excéder le montant des déductions non encore rapportées.

Sur demande du service, l'exploitant agricole devra être en mesure de justifier que le montant de l'épargne professionnelle, liée aux déductions pratiquées au titre d'exercices clos à compter du 31 décembre 2015, et des intérêts capitalisés y afférents est au moins égal à 50 % du montant des déductions pratiquées au titre des mêmes exercices et non encore rapportées.