

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-30-30-20-17/02/2014

Date de publication : 17/02/2014

Date de fin de publication : 17/04/2014

BA - Base d'imposition - Déduction pour aléas - Détermination de la déduction

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles

Base d'imposition

Titre 3 : Abattements et déductions

Chapitre 3 : Déductions pour aléas

Section 2 : Détermination de la déduction

Sommaire :

I. Montant de la déduction pour aléas

A. Plafond forfaitaire

B. Complément au plafond forfaitaire

C. Cas particulier des GAEC et EARL

II. Modalités pratiques

I. Montant de la déduction pour aléas

A. Plafond forfaitaire

1

La déduction pour aléas pratiquée au titre d'un exercice est plafonnée au plus faible des trois montants suivants :

- le montant du bénéfice imposable : le bénéfice imposable à retenir correspond au bénéfice ayant servi de référence pour le calcul du plafond de la déduction pour investissement ([BOI-BA-BASE-30-20-20 au II § 130](#)), minoré de l'éventuelle déduction pour investissement pratiquée au titre de l'exercice. La déduction pour aléas ne peut donc jamais donner lieu à la constatation ou à

l'augmentation d'un déficit ;

- le montant prévu au premier alinéa du I de l'[article 72 D bis du code général des impôts \(CGI\)](#) (23 000 €) pour un exercice de douze mois majoré, le cas échéant, du complément de déduction par salarié (cf. [I-B § 20](#)) : ce montant forfaitaire est ajusté prorata temporis en cas d'exercice d'une durée inférieure ou supérieure à douze mois. A titre d'exemple, pour un exercice de 9 mois, le plafond forfaitaire est réduit à : $23\,000\,€ \times 9/12 = 17\,250\,€$.

Dans le cas des GAEC et des EARL relevant de l'impôt sur le revenu (Cf. [I-C § 70](#)), ce plafond est défini de manière particulière : il est multiplié par le nombre des associés exploitants, sans pouvoir excéder trois fois son montant. Le montant maximal de la déduction pour aléas est donc fixé à 46 000 € dans les GAEC ou les EARL de deux associés, et à 69 000 € dans ceux comportant trois associés et plus, dans la limite du bénéfice imposable ;

- la différence positive entre la somme prévue au quatrième alinéa de l'[article 72 D bis du CGI](#) (150 000 €) et le montant des déductions pour aléas pratiquées au titre d'exercices antérieurs et non encore rapportées au résultat, majoré des intérêts capitalisés non soumis à l'impôt. Pour la détermination de cette différence, seules les déductions pratiquées en application du régime de déduction pour aléas dans sa version applicable aux exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2009 (résultant de l'[article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008](#)) sont concernées. S'agissant des intérêts capitalisés, ne doivent pas être pris en compte les intérêts qui ont déjà été rapportés au résultat. En cas d'apport bénéficiant du dispositif de dispense de réintégration prévue au II de l'[article 72 D bis du CGI](#) d'une ou plusieurs exploitations individuelles à une société civile agricole, la société bénéficiaire des apports ne peut pratiquer une déduction pour aléas qu'à hauteur de la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant global des déductions pour aléas pratiquées par elle-même et, au titre d'exercices antérieurs à celui de l'apport, par les exploitations apportées, et non encore rapportées à son résultat majoré des intérêts capitalisés non soumis à l'impôt. Si ce montant global de déductions pour aléas excède la somme de 150 000 €, ce dépassement n'entraîne pas la réintégration automatique de la part excédentaire des déductions. Dans cette hypothèse, la société bénéficiaire des apports doit en effet reprendre ces déductions pour aléas, propres ou transmises, dans les conditions de droit commun et ne retrouve la faculté de pratiquer une nouvelle déduction pour aléas que lorsque le montant global des déductions pour aléas redevient inférieur à 150 000 €.

10

Le montant de la déduction pour aléas ainsi déterminé constitue un plafond de déduction que l'exploitant peut utiliser à son gré, en tout ou partie.

Lorsque la déduction est pratiquée par une société ou un groupement de personnes, le plafond est apprécié au niveau des résultats de la société ou du groupement.

Remarque : cette définition du plafond de déduction est valable pour les exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2009. Auparavant, il existait un plafond commun aux déductions pour investissements et aux déductions pour aléas, qui était défini par l'ancien [article 72 D ter du CGI](#) et dont les modalités de détermination ont varié dans le temps.

B. Complément au plafond forfaitaire

20

Afin de tenir compte de la situation particulière des exploitants agricoles qui emploient une main-d'œuvre nombreuse et pour lesquels le résultat peut subir d'importantes variations (producteurs de

fruits et légumes, par exemple), l'exploitant peut, sous certaines conditions et en sus du plafond de déduction mentionné au I de l'[article 72 D bis du CGI](#), pratiquer un complément de déduction égal à 500 € par salarié équivalent temps plein lorsque le résultat de l'exercice est supérieur d'au moins 20 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

Dès lors qu'il s'agit d'un complément de déduction, cet espace de déduction s'ajoute au plafond de déduction pour aléas. Les exploitants peuvent librement moduler le montant de leur déduction dans les limites du montant de cet espace de déduction supplémentaire.

30

Pour l'application de la majoration, les résultats de l'exercice et des trois exercices précédents s'entendent des résultats déterminés dans les conditions précisées à propos du calcul du plafond de la déduction pour investissement ([BOI-BA-BASE-30-20-20 au II § 130](#)), qu'ils soient bénéficiaires ou déficitaires. En revanche, lorsqu'au titre d'un de ces exercices, l'exploitant a pratiqué une déduction pour aléas ou une déduction pour investissement ou réintégré ces sommes précédemment déduites, il est fait abstraction des montants ainsi déduits ou réintégrés.

Lorsqu'au cours de tout ou partie des trois exercices précédents, l'exploitant a relevé du régime du forfait, le résultat de ces exercices à prendre en compte est alors le résultat forfaitaire.

La condition de hausse d'au moins 20 % du résultat par rapport à la moyenne des résultats des trois exercices précédents ne pouvant pas être respectée par les exploitants agricoles ayant moins de quatre exercices d'activité, il en découle que ces derniers ne peuvent pas bénéficier du complément de déduction.

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 aléas pratiquées au cours de ces exercices ou des réintégrations de déductions antérieurement pratiquées.

Remarque : cette définition de la déduction complémentaire est valable pour les exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2009. Auparavant, elle était définie par l'ancien [article 72 D ter du CGI](#).

40

Le complément de déduction pour aléas n'est pas calculé en fonction du bénéfice mais du nombre de salariés. Il est toutefois plafonné au montant du bénéfice et ne peut donc donner lieu à la constatation d'un déficit.

De plus, ce complément de déduction doit correspondre à une épargne effectivement constituée au plus tard dans les 6 mois de la clôture de l'exercice sans pouvoir être postérieure à la date limite de dépôt de la déclaration des résultats.

50

L'exploitant peut pratiquer un complément de déduction pour aléas à hauteur de 500 € par salarié équivalent temps plein. Lorsque le ou les salariés ne sont employés qu'à temps partiel ou sur une fraction seulement de l'année civile, la conversion en équivalent temps plein résulte pour chaque salarié du rapport entre le nombre d'heures travaillées pour lesquelles une dépense a été engagée au

cours de l'exercice et 1607 heures. Cette conversion n'est pas effectuée si ce rapport est supérieur à un. Le total obtenu est arrondi à l'unité supérieure.

Exemple : un exploitant emploie cinq salariés au cours de l'exercice : 1 salarié effectue 2000 heures, 1 salarié effectue 1820 heures, 1 salarié effectue 910 heures et deux salariés effectuent 400 heures chacun. Le nombre de salariés équivalent temps plein est déterminé comme suit : 1 (soit $2000 / 1820$ ramené à 1) + 1 (soit $1820 / 1820$) + 0,5 (soit $910 / 1820$) + 0,22 (soit $400 / 1820$) + 0,22 (id°) = 2,94. Ce chiffre est arrondi à l'unité la plus proche soit un total de 3 salariés équivalent temps plein.

60

Remarque : Complément de déduction pour aléas de 4000 € pour les exercices 2006 à 2008

L'article 67 de loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole avait introduit un nouveau complément de déduction de 4 000 €. L'exploitant, sous certaines conditions et en sus du plafond commun, pouvait pratiquer un complément de déduction pour aléas d'un montant de 4.000 € dans la limite du bénéfice et lorsque le plafond commun DPI/DPA a été atteint, c'est-à-dire lorsque le bénéfice excède 90 000 €.

Dès lors qu'il s'agit d'un complément de déduction, cet espace de déduction vient s'ajouter au plafond maximum de déduction commun. Mais cet espace complémentaire de déduction ne peut être pratiqué que dans le cadre de la déduction pour aléas. Les exploitants peuvent librement moduler le montant de leur déduction dans les limites du montant de cet espace de déduction supplémentaire.

Pour pouvoir bénéficier au titre d'un exercice de l'espace supplémentaire de déduction, le bénéfice de l'exploitation doit être supérieur à 90.000 €.

L'exploitant est autorisé à pratiquer un complément de déduction pour aléas d'un montant de 4.000 €, dans la limite du bénéfice, lorsque celui-ci excède 90.000 €.

En ce qui concerne les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) et les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL), les limites de la déduction sont multipliées par le nombre d'associés exploitants sans pouvoir excéder trois fois les limites prévues pour un exploitant individuel.

Le complément de déduction doit correspondre à une épargne effectivement constituée à la clôture de l'exercice

C. Cas particulier des GAEC et EARL

70

En application respectivement du 4° de l'article 71 du CGI et du cinquième alinéa du I de l'article 72 D bis du CGI, pour les GAEC et les EARL qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, le plafond annuel de déduction, y compris de la majoration en fonction du nombre de salariés, est multiplié par le nombre d'associés exploitants dans la limite de trois, étant rappelé que la déduction ainsi pratiquée ne peut conduire à la constatation d'un déficit.

Autrement dit, lorsque le plafond annuel déterminé conformément aux précisions du I-A § 1 correspond au bénéfice imposable du GAEC ou de l'EARL, aucune majoration n'est apportée en fonction du nombre d'associés exploitants.

Lorsque ce plafond annuel correspond à la somme de 23 000 € - le cas échéant ajustée prorata temporis - ou à la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pour aléas pratiquées au titre des exercices antérieurs et non encore rapportées au résultat, majoré des

intérêt capitalisés non soumis à l'impôt, ce plafond annuel est multiplié par deux lorsque le GAEC ou l'EARL dispose de deux associés exploitants et par trois lorsqu'il dispose de trois associés exploitants ou plus dans la limite du bénéfice imposable.

En ce qui concerne la définition des GAEC et EARL visés ainsi que des associés exploitants, il convient de se reporter aux précisions données à propos de la déduction pour investissement ([BOI-BASE-30-20-20](#) au I-B-1 et 2 § 50 et suivants) qui sont transposables à la déduction pour aléas.

II. Modalités pratiques

80

L'exploitant agricole souhaitant bénéficier de ce dispositif doit déduire de manière extra-comptable la somme déterminée dans les conditions ci-avant sur la ligne XO du tableau n° **2151** (CERFA n° 11 157) pour les exploitants soumis au régime réel normal d'imposition, soit sur la ligne FR "déductions diverses" du tableau n° **2139-B** (CERFA n° 11 146) pour les exploitants agricoles soumis au régime du réel simplifié d'imposition : dans ce dernier cas, les exploitants doivent joindre à leur déclaration de résultat un feuillet détaillant le montant global des déductions diverses pratiquées au titre de l'exercice qui précise notamment le montant de la déduction pour aléas pratiquée (ces imprimés sont disponibles en ligne sur le site www.impot.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires").

Elle ne peut être accordée par voie de réclamation ni par voie de compensation à la suite d'une rectification des déclarations sur l'initiative de l'exploitant ou à la suite d'une opération de contrôle fiscal.