RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-20-10-10-21/04/2015
Date de publication : 21/04/2015
Date de fin de publication : 02/09/2015

BA - Base d'imposition - Régimes réels d'imposition - 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 événement d'origine climatique
2. Modalités d'imposition
3. Application dans le temps
C. Règles de rattachement au bénéfice imposable des produits issus des aides communautaires
1. Aides allouées au titre des droits à paiement unique (DPU)
2. Aides communautaires hors droits à paiement unique
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 (cf. II-B § 230).

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 19/08/2008 : 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 les associés dont 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'établie 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 1er 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 1er 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 1er 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 1er 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 1er 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 référer au 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 1er 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 référer au 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° 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 posés par le 1° du I de l'article 156 du CGI étant par ailleurs remplies.

A 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, arrêt 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, 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 pour certains biens d'équipement acquis à compter du 15 avril 2015 et jusqu'au 14 avril 2016 et amortissables selon le mode dégressif. Pour plus de précisions sur la nature des biens et sur les modalités de mise en œuvre de la déduction, il convient de se référer au BOI-BIC-BASE-100.

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 du tableau n° **2151** (CERFA n°11157) ;

- pour les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition, à la ligne FR du cadre B de l'annexe n° **2139-B** (CERFA n°11146).

Ces tableaux sont accessibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

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 (BOI-BA-REG-10-20-10 au I-B § 80).

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 : voir **II-B § 230**.

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 (BOI-BA-BASE-20-10-20 au I-A § 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 (BOI-BA-BASE-20-10-20 au I-B § 80).

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

D'autres mesures particulières visent notamment :

- l'immobilisation de certains animaux (BOI-BA-BASE-20-10-20 au II § 200 et suivants) ;

- l'évaluation de certains stocks (BOI-BA-BASE-20-20-20-30 au I-B § 20) ;

- 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, BOI-BA-BASE-20-30-50 au II-C § 30.

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 (BOI-BA-SECT-10 au II § 20 et suivants).

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 du forfait agricole, 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 événement d'origine climatique

270

Les événements d'origine climatique s'entendent des phénomènes climatiques mentionnés à l'arrêté du 26 septembre 2012, qui précise la nature des phénomènes climatiques définis à l'article 1er 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. 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 (sur cette notion, voir BOI-BA-BASE-10-40 au I-A § 20), lorsque ces catastrophes ou calamités ne sont pas de nature climatique (par exemple : tremblement de terre, maladie affectant les récoltes...).

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 **2151** (CERFA n° 11157, disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires") pour les exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, et sur la ligne FR du tableau **2139-B** (CERFA n° 11146, disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires") 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 **2151** (exploitants relevant du régime réel normal d'imposition) ou ligne FP du tableau **2139-B** (exploitants relevant du régime réel simplifié d'imposition).

Exemple :

Soit un exploitant viticole soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices 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 **2151**, 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 **2151**, 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 produits issus des aides communautaires

1. Aides allouées au titre des droits à paiement unique (DPU)

302

Les précisions qui suivent s'appliquent aux seules aides directes correspondant aux DPU attribuées dans le cadre du régime de paiement unique prévu au titre III du règlement (CE) n° 73/2009 du Conseil du 19 janvier 2009.

306

Il résulte de l'avis n° 2005-I du Comité d'urgence du CNC que la créance correspondant aux aides allouées au titre des DPU étant certaine dans son principe et pouvant être évaluée de manière fiable à la date de dépôt de la demande de participation, c'est-à-dire au plus tard le 15 mai de chaque année, elle doit être enregistrée à cette date en application des dispositions de l'article 313-1 et 2 du plan comptable général.

A cet égard, il est précisé que les demandes d'aides liées aux DPU doivent être déposées au plus tard le 15 mai de chaque année auprès des directions départementales des territoires et de la mer (DDTM) compétentes.

Par conséquent, l'imposition des créances correspondant aux DPU attribués en 2007 et ultérieurement s'effectue à la date de dépôt de la demande d'aides, soit au plus tard le 15 mai.L'entreprise doit être en mesure de justifier de cette date de dépôt. A défaut de pouvoir justifier de cette date de dépôt, il est retenu, par simplification, comme date effective de dépôt le 15 mai de chaque année.

Néanmoins, il a été admis que, dans certaines situations, l'imposition des créances correspondant aux DPU puisse être retardée à la date de réception par l'exploitant de la lettre de fin d'enregistrement de sa demande d'aide qui lui est adressée par la DDTM.

L'exploitant souhaitant appliquer cette mesure de tolérance doit :

- dans un premier temps, déduire extra-comptablement, sur les imprimés n° **2151** (CERFA N° 11157) (ligne WZ) ou n° **2139-B** (CERFA N° 11146) (ligne FR) disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", le montant des aides liées aux DPU 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** ou FP de l'imprimé n° **2139-B**) pour la détermination du bénéfice imposable au titre de l'exercice de réception de la lettre de fin d'enregistrement de la demande d'aide.

Cette mesure de tolérance, qui revêt un caractère permanent, ne s'applique pas aux exploitants qui ont imposé leurs aides au titre de l'exercice précédent à la date de dépôt de la demande d'aide. En d'autres termes, dès lors que le rattachement des aides a été effectué au titre d'un exercice selon les règles résultant de l'avis n°2005-I précité, il n'est plus possible pour l'exploitant d'appliquer cette tolérance au titre des exercices suivants.

Par ailleurs, il est précisé que cette mesure de tolérance ne s'applique pas aux nouveaux exploitants qui s'établissent à compter du 1er janvier 2007.

2. Aides communautaires hors droits à paiement unique

308

Les aides mentionnées au titre IV du règlement (CE) n° 73/2009 du Conseil, du 19 janvier 2009, établissant des règles communes pour les régimes de soutien direct en faveur des agriculteurs dans le cadre de la politique agricole commune et établissant certains régimes de soutien en faveur des agriculteurs, qui demeurent couplées à la production, ne sont pas concernées par les précisions apportées ci-avant au 1 en matière de droits à paiement unique. Il est précisé qu'en application du règlement n° 73/2009 précité, certaines aides qui demeuraient initialement couplées sont désormais découplées de la production (par exemple, aides aux protéagineux). De plus, les aides à certaines cultures ou activités d'élevage peuvent être pour partie couplées et pour partie découplées. Il appartient donc à chaque exploitant d'appliquer distinctement les différentes règles, exposées au **II-C-1 § 302 et 306** et au présent **§ 308**, selon la nature précise des aides reçues au titre de l'année considérée.

Ces aides couplées à la production demeurent imposables dans les conditions suivantes :

- le producteur vend normalement son produit et en perçoit le prix dans les conditions du marché. L'Union Européenne, via le ministère en charge de l'agriculture, compense la perte de revenu des exploitants occasionnée par la diminution du prix communautaire et la réduction contrôlée de certaines productions. L'aide communautaire constitue donc un revenu professionnel agricole imposable. La créance correspondante est acquise dans son principe lors du dépôt de la demande d'aide et dans son montant lorsque les éléments qui permettent le calcul, même provisoire, de l'aide sont connus ;

- la comptabilisation des primes versées dans le cadre de la nouvelle politique agricole commune (PAC) n'est donc pas liée à la date de la récolte, de la livraison ou de la demande des primes mais au moment ou l'exploitant dispose d'informations suffisamment définitives pour que le montant de la prime puisse être considéré comme certain.

Toutefois, compte tenu des incertitudes liées notamment au risque de mesures de plafonnement ou de régulation budgétaire qui peuvent intervenir avant la liquidation des primes, il est admis que leur comptabilisation puisse être reportée jusqu'à la date où les crédits correspondant au premier acompte de la prime (ou à sa totalité si elle est versée en une seule fois) sont engagés par l'administration, selon le cas au niveau des services nationaux ou départementaux, cette date étant connue par la voie des publications professionnelles.

D. Précisions pour le calcul de l'impôt

310

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 multiplié par 1,25.

Cette majoration est applicable aux seuls titulaires des revenus qui ne sont pas adhérents à un centre de gestion agréé défini aux articles 1649 quater C du CGI à 1649 quater E bis du CGI.

320

Sont par ailleurs expressément exclus de la majoration de 25 % :

- les membres d'un groupement ou d'une société mentionné aux articles 8 du CGI à 8 quinquies du CGI et les conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent d'un centre de gestion ou d'une association agréés ;

Exemple :

Une société civile agricole soumise aux dispositions de l'article 8 du CGI réalise un bénéfice fiscal de 200 000 € au titre de l'exercice clos le 31 décembre N. Les deux membres de cette société, dont les droits s'élèvent chacun à 50 %, ont un droit au bénéfice de 100 000 €. Ces quote-parts ne sont pas majorées de 25 %, dès lors que la société a elle-même adhéré à un centre de gestion.

- les exploitants qui font 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 en application des articles 1649 quater L du CGI et 1649 quater M du CGI.

330

Les revenus et charges s'entendent de ceux qui sont retenus pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197 du CGI, c'est-à-dire en pratique le résultat de l'exploitation soumis au barème progressif de l'impôt.

Ils comprennent donc les revenus d'activité non salariée qu'ils soient professionnels ou non.

En revanche, les plus-values et moins-values professionnelles à long terme n'étant pas soumises au barème de l'impôt n'entrent pas dans le champ d'application de la majoration.

340

Les déficits, qui sont exclusivement des mesures d'assiette de l'impôt, ne constituent pas des revenus passibles de l'impôt sur le revenu au sens de l'article 197 du CGI.

Ils ne font donc pas l'objet d'une majoration de 25 %.

Exemple :

Deux contribuables mariés exercent tous deux, dans des exploitations distinctes, une activité professionnelle agricole et ne sont pas adhérents d'un centre de gestion agréé.

Le contribuable A déclare au titre de son activité un bénéfice de 50 000 €, le contribuable B au titre de son activité un déficit de 10 000 €.

La majoration s'applique exclusivement sur le bénéfice déclaré.

Le contribuable A mentionne donc sur sa déclaration des revenus n° **2042** (CERFA n° 10330), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", le montant du bénéfice 50 000 € qui fera l'objet dans la chaîne de calcul de l'impôt d'une majoration de 25 %, soit un bénéfice retenu de 62 500 € pour le calcul de l'impôt.

Le contribuable B, quant à lui, mentionne son déficit qui ne fait l'objet d'aucune majoration et qui est donc retenu pour 10 000 € dans le calcul de l'impôt.

350

En outre, le revenu fiscal de référence doit intégrer le montant des revenus après application de la majoration de 25 % (CGI, art. 1417, IV-1°).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 29/03/2024
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3960-PGP.html/identifiant=BOI-BA-BASE-20-10-10-20150421