

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-20-30-10-10-07/09/2016

Date de publication : 07/09/2016

BA - Base d'imposition - Régimes réels d'imposition - Frais et charges - Amortissements - Conditions générales de déduction et base de l'amortissement

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles

Base d'imposition

Titre 2 : Régimes réels d'imposition

Chapitre 3 : Frais et charges

Section 1 : Amortissements

Sous-section 1 : Conditions générales de déduction et base de l'amortissement

Sommaire :

I. Conditions générales de déduction

A. Terres

B. Parts de coopératives

C. Plantations

II. Base de l'amortissement

A. Principes

B. Base d'amortissement des plantations et améliorations foncières temporaires

C. Base d'amortissement des chevaux de course, des chevaux de concours, des chevaux de selle ou d'origine constatée

D. Base d'amortissement des vaches allaitantes et génisses à vêler

I. Conditions générales de déduction

1

La déduction des amortissements est soumise aux conditions prévues en matière de bénéfices industriels et commerciaux (BOI-BIC-AMT).

C'est ainsi, notamment, que toutes les entreprises agricoles doivent appliquer la méthode d'amortissement par composant (BOI-BIC-AMT).

De même, lorsqu'un entrepreneur en bâtiment effectue, à l'aide de matériaux lui appartenant, des réparations sur des immeubles dont il est propriétaire et qu'il donne en location, les dépenses de

matériaux et de main-d'œuvre exposées pour leur réparation doivent, sous réserve que les immeubles en cause fassent effectivement partie du patrimoine privé de l'exploitant, être extournées des comptes de charges de l'entreprise à la clôture de chaque exercice et prises en compte, dans les conditions prévues à [l'article 31 du code général des impôts \(CGI\)](#), pour la détermination du revenu net foncier à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu dû par le propriétaire.

Il est précisé par ailleurs que les charges non nécessitées par l'exercice de l'activité professionnelle, notamment celles afférentes à un bien inscrit à l'actif du bilan mais non utilisé pour les besoins de l'activité professionnelle, ne sont pas prises en compte dans le résultat professionnel imposable, sauf exception, en application des dispositions du II de [l'article 155 du CGI](#). Pour plus de précisions sur cette règle de neutralisation des effets de la théorie du bilan prévue au II de l'article 155 du CGI, il convient de se reporter au [BOI-BIC-BASE-90](#).

Par ailleurs, les amortissements admis en déduction pour la détermination du résultat imposable doivent correspondre à la dépréciation effectivement subie par les éléments amortissables de l'actif immobilisé. Aucun amortissement ne peut donc être pratiqué en l'absence de dépréciation effective des biens concernés.

Cette règle appelle certaines explications sur les points suivants.

A. Terres

10

Les terrains proprement dits ne peuvent être amortis.

20

Si le propriétaire exploitant, soumis à un régime réel d'imposition, a inscrit ses terres à l'actif de son exploitation, les dépenses qui augmentent la valeur patrimoniale de ces terres constituent un élément du prix de revient des sols et doivent être également inscrites, à titre obligatoire, à un compte d'immobilisations non amortissables.

Doivent être regardées comme un élément du prix de revient des terres :

- les améliorations foncières permanentes résultant de travaux tels que ceux entrepris pour raser les talus, créer des fossés, combler des mares ou marécages, supprimer des haies ou défricher ;
- les frais occasionnés par un aménagement foncier agricole et forestier qui ont pour effet d'accroître la valeur patrimoniale des terres concernées, notamment par les travaux d'infrastructures collectives et les travaux constituant des améliorations foncières permanentes.

Si cet exploitant a opté pour le maintien de ses terres dans son patrimoine privé, en application du I de [l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI \(BOI-BA-BASE-20-10-20 au I-B § 80 à 170\)](#), aucune inscription à l'actif ni aucune déduction ne peuvent être pratiquées.

30

Lorsque les travaux correspondant aux améliorations foncières permanentes sont effectués par le fermier, ils présentent le caractère d'une immobilisation non amortissable et peuvent donc figurer à l'actif du bilan. Il en est tenu compte en fin de bail, pour la détermination de la plus-value ou de la moins-value consécutive à la perception, par le preneur sortant, de l'indemnité visée aux [articles L. 411-69 et suivants du code rural et de la pêche maritime](#).

40

Doivent également être inscrits à un compte d'immobilisations non amortissables, les frais occasionnés

par un aménagement foncier agricole et forestier lorsque ces dépenses sont supportées par un fermier, soumis à un régime réel d'imposition.

Au terme normal du bail, le propriétaire bailleur doit déclarer ces sommes dans la catégorie des revenus fonciers si les terres louées ne figurent pas à l'actif d'une entreprise soumise à un régime réel d'imposition. Dans le cas contraire, ces revenus sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles, des bénéfices industriels ou commerciaux ou de l'impôt sur les sociétés, selon le cas.

Si ces dépenses sont payées par le fermier à un tiers en l'acquit du propriétaire, en exécution d'une clause expresse du bail, elles sont considérées comme un supplément de loyer déductible dans les conditions de droit commun s'il est soumis à un régime réel d'imposition ou transitoire. Corrélativement, elles seront soumises à l'impôt sur le revenu au nom du bailleur dans les conditions exposées ci-dessus au fur et à mesure de leur paiement par le fermier.

50

En revanche, les travaux qui n'apportent qu'une amélioration temporaire au fonds peuvent être amortis, même si les terres demeurent dans le patrimoine privé de l'exploitant. Il s'agit notamment des frais de construction de voies de desserte sommaires.

S'agissant des dépenses occasionnées par les travaux de drainage ([BOI-BA-BASE-20-10-20 au III § 400 à 430](#)), celles-ci ne sont pas admises en déduction des résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été supportées. Elles peuvent faire l'objet d'amortissements échelonnés sur la durée normale d'utilisation. L'amortissement est effectivement comptabilisé lorsque l'exploitant est soumis à un régime réel d'imposition (il est réputé pris en compte par le forfait pour les exploitants qui relèvent de ce régime d'imposition) [[RM Patriat n° 26832, JO AN du 27 août 1990, p. 4064](#)]

Remarque : En revanche, les frais d'entretien et de fonctionnement d'un réseau de drainage constituent des frais généraux déductibles immédiatement des résultats pour les exploitants soumis à un régime réel d'imposition.

60

Lorsque les arriérés de fumures sont inscrits au bilan ([BOI-BA-BASE-20-10-20 au III § 400 à 430](#)), ils ne peuvent donner lieu à amortissement.

B. Parts de coopératives

70

Les parts de coopératives acquises par des agriculteurs ne peuvent faire l'objet d'amortissements. D'une manière générale, en effet, elles sont cédées et reprises à leur valeur nominale.

Mais, bien entendu dans le cas exceptionnel où des événements survenus au cours de l'exercice laissent supposer que la valeur de reprise des parts de coopératives détenues par un exploitant sera inférieure à leur valeur nominale, l'intéressé a la possibilité de constituer une provision pour dépréciation du portefeuille-titre.

Cette provision est soumise au régime fiscal des moins-values à long terme. Elle ne peut donc être déduite des bénéfices de l'exercice mais seulement s'imputer sur les plus-values à long terme constatées au cours de cet exercice ou des dix suivants ([CGI, art. 39 quinquies](#), applicable conformément aux dispositions de [l'article 72 du CGI](#)).

80

Comme toutes les valeurs mobilières inscrites au bilan, les parts de coopératives doivent y figurer pour leur valeur d'origine, c'est-à-dire pour leur prix réel d'acquisition (prix d'achat ou valeur réelle de souscription). La prime d'émission qui est versée en sus de la valeur nominale des parts souscrites

constitue un élément du prix d'acquisition de ces parts et ne peut donc être déduite du bénéfice imposable.

90

À ce sujet, il est précisé que pour tenir compte de l'écart existant entre le montant nominal des parts sociales et la valeur que ces parts devraient avoir pour tenir compte des investissements dont tout nouveau souscripteur peut bénéficier, certaines coopératives agricoles, et notamment viticoles, exigent de leurs adhérents le paiement de droits d'entrée en plus de la valeur nominale des parts. Ces droits d'entrée sont proportionnels au nombre de parts souscrites. Ils sont l'équivalent d'une prime d'émission pour une société commerciale. Leur versement conditionne l'acquisition de la qualité de coopérateur.

Ces versements constituent un élément du coût d'acquisition des parts sociales quel que soit le régime d'imposition de l'exploitant (régime forfaitaire ou réel d'imposition). Ils ne peuvent pas être déduits des résultats imposables de l'exercice au cours duquel ils sont effectués et les dépenses correspondantes ne peuvent donner lieu à la constatation d'amortissements.

Cela étant, s'il est soumis à un régime réel d'imposition, l'exploitant coopérateur peut, le cas échéant, constater une provision pour dépréciation dans les conditions prévues au 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

Toutefois, le fait que les coopératives soient amenées statutairement à rembourser le seul montant nominal des parts et que les droits d'entrée leur restent acquis, n'est pas, à lui seul, de nature à justifier la déduction d'une telle provision puisque le coopérateur peut escompter, le moment venu, obtenir du cessionnaire de son exploitation, le « remboursement » des droits acquittés.

C. Plantations

100

Les plantations (vignes ou arbres fruitiers) constituent des immobilisations (BOI-BA-BASE-20-10-20 au I-C-2 § 190), leur prix de revient est amortissable même si les terres demeurent dans le patrimoine privé de l'exploitant (cf. II-B § 120 à 130).

Bien entendu, lorsque la vente des plantations constitue l'objet même de l'activité exercée par l'exploitant (horticulteur, pépiniériste), les biens correspondants doivent être compris dans les stocks.

II. Base de l'amortissement

A. Principes

110

La base de calcul des amortissements est constituée par la valeur d'origine c'est-à-dire :

- le coût réel d'achat augmenté des frais accessoires (transports, douanes, frais d'installations, etc.) ;
- la valeur d'apport pour les immobilisations apportées par des tiers ;
- le coût réel de production lorsque l'immobilisation a été créée par l'exploitant. Dans cette dernière hypothèse, il n'y a pas lieu de tenir compte, pour apprécier le prix de revient de l'immobilisation créée, de la valeur du travail de l'exploitant ou des aides familiales dont les rémunérations ne sont pas admises en déduction.

Remarque : En ce qui concerne l'incidence des taxes sur le chiffre d'affaires, il convient de se reporter au BOI-BA-BASE-20-40.

En revanche, la taxe locale d'équipement éventuellement payée par un agriculteur, constitue un élément du prix de revient de la construction.

B. Base d'amortissement des plantations et améliorations foncières temporaires

120

Il résulte de l'arrêt du Conseil d'État, n° 15122, en date du 25 juillet 1980 (BOI-BA-BASE-20-10-20 au I-C-2 § 190) que les plantations et améliorations foncières temporaires doivent obligatoirement figurer à l'actif, même si les terres demeurent dans le patrimoine privé de l'exploitant.

Elles doivent être inscrites à l'actif pour leur prix de revient ou leur coût réel de production.

À cet égard, le prix de revient d'une plantation est constitué par le prix d'achat des plants et les frais de plantations proprement dits jusqu'à ce que la plantation soit arrivée à un stade de production normale. Les investissements annexes correspondant aux frais d'aménagement qui ne s'amortissent pas nécessairement au même rythme que les plantations doivent être inscrits à un compte spécial.

Remarque : Sur les notions de prix d'achat des plants, de frais de plantation et d'investissements annexes, il convient de se reporter aux [I-B-2-a et b § 100 à 160 du BOI-BA-BASE-20-30-10-20](#).

130

En cas de passage d'un exploitant du régime des micro-exploitations à un régime réel d'imposition, les plantations et les améliorations foncières temporaires doivent être inscrites pour leur valeur nette comptable déterminée dans les conditions définies au [II-B § 90 à 160 du BOI-BA-REG-40-10-10](#).

C. Base d'amortissement des chevaux de course, des chevaux de concours, des chevaux de selle ou d'origine constatée

140

Sur la définition des chevaux de course, de concours, de selle ou d'origine constatée, il convient de se reporter au [II-B § 230 à 390 du BOI-BA-BASE-20-10-20](#).

Remarque : Le terme chevaux de selle désigne les chevaux nés avant 2010 et inscrit dans le registre des chevaux de selle. A compter de 2010, et la suppression des enregistrements des équidés le terme employé est chevaux d'origine constatée.

150

La base de calcul des amortissements est constituée :

- pour les chevaux provenant d'autres élevages, par le coût d'acquisition correspondant au prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des coûts directement engagés pour « la mise en état d'utilisation » du cheval, c'est-à-dire pour permettre au cheval d'être employé selon l'utilisation prévue par l'entreprise. Le propriétaire doit être en mesure de justifier du prix payé (factures, etc.). Pour les chevaux acquis à l'étranger, le service doit tout particulièrement veiller à ce que le prix d'achat porté en comptabilité corresponde à la valeur déclarée en douanes, telle qu'elle figure sur l'attestation délivrée par l'administration douanière. Pour plus de précisions sur la valeur d'inscription des immobilisations acquises à titre onéreux, il convient de se reporter au [BOI-BIC-CHG-20-20-10](#) ;

- pour les animaux nés dans l'exploitation, par la valeur d'inscription du cheval au compte d'immobilisation au premier jour de l'exercice qui suit celui de sa naissance, telle que définie au [II-B-1-c-2° § 310 à 330 du BOI-BA-BASE-20-10-20](#)

Dans les deux cas, le prix de revient ainsi déterminé demeure inchangé pendant toute la durée de l'inscription du cheval au compte d'immobilisations.

D. Base d'amortissement des vaches allaitantes et génisses à vêler

160

Les vaches allaitantes et génisses à vêler peuvent être inscrites parmi les immobilisations, sous réserve qu'elles soient affectées exclusivement à la reproduction (BOI-BA-BASE-20-10-20 au II-A § 200 à 220).

170

Conformément aux dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, il convient de distinguer deux situations :

- si l'animal a été acquis auprès d'un autre exploitant, son prix de revient sera égal à son prix d'acquisition majoré des coûts directement engagés pour sa mise en état d'utilisation, c'est-à-dire jusqu'à la date à laquelle la génisse à vêler est considérée comme apte à la reproduction ;

- si l'animal est né sur l'exploitation, ce prix s'entend du coût de production, c'est-à-dire de l'ensemble des charges directes et indirectes pouvant raisonnablement être rattachées à sa production. En pratique, ce coût de production comprendra notamment les frais de saillie, une annuité d'amortissement de la mère, ainsi que les frais d'entretien de la mère et de la future génisse jusqu'à la date d'entrée en production de cette dernière, c'est-à-dire à partir de laquelle la génisse à vêler est considérée comme apte à la reproduction.