

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-20-30-20-16/04/2014

Date de publication : 16/04/2014

BA - Base d'imposition - Régimes réels d'imposition - Frais et charges - Provisions

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles

Base d'imposition

Titre 2 : Régimes réels d'imposition

Chapitre 3 : Frais et charges

Section 2 : Provisions

Sommaire :

I. Principes

A. Provisions non déductibles

1. Provisions non déductibles en application des conditions générales de déduction
2. Provision pour hausse des prix

B. Provisions déductibles

1. Créances douteuses
2. Frais de déménagement et de réinstallation exposés en cas d'expropriation ou lorsque le fermier a reçu congé du bailleur
3. Frais de grosses réparations
4. Risques afférents aux crédits à moyen terme résultant de ventes faites à l'étranger
5. Pertes résultant de cautionnements accordés à une SICA par ses administrateurs
6. Indemnités de congés payés
7. Droits d'entrée versés aux coopératives agricoles par les exploitants coopérateurs
8. Investissements agricoles réalisés à l'étranger

II. Cas particulier : dépréciation du stock

III. Régularisation et réintégration de la provision

I. Principes

1

De même que les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux soumis à un régime réel d'imposition, les exploitants agricoles soumis à un régime réel peuvent constituer des provisions.

Les provisions déductibles s'entendent de celles définies au 5° du 1 de l'[article 39 du code général des impôts \(CGI\)](#), à l'exception de la provision pour hausse des prix qui est expressément interdite par l'[article 72 C du CGI](#)

10

La déduction des provisions est subordonnée à des conditions de fond et de forme résultant du 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

Ainsi, les exploitants ne peuvent constituer des provisions que si les conditions suivantes sont simultanément satisfaites :

- la provision doit avoir un objet nettement précisé. Elle doit être destinée à faire face ultérieurement, soit à la dépréciation ou à la perte d'un élément d'actif, soit à une charge déductible ;
- les événements en cours doivent rendre probable la perte ou la charge ;
- la perte ou la charge doit avoir son origine dans des événements survenus au cours de l'exercice ;
- la provision doit être effectivement constatée dans les écritures comptables de l'exercice.

20

Par ailleurs, l'article 38 sexdecies RB de l'annexe III au CGI prévoit que les exploitants placés sous le régime simplifié d'imposition doivent établir ou produire un relevé des provisions et un état des provisions non déductibles.

30

Ces règles comportent les conséquences suivantes :

A. Provisions non déductibles

1. Provisions non déductibles en application des conditions générales de déduction

40

La déduction des provisions doit notamment être écartée lorsqu'elles sont destinées à compenser :

- des dépenses qui auront pour contrepartie l'entrée d'un élément nouveau dans l'actif (exemples : provisions pour renouvellement du matériel, provisions pour travaux de construction) ;
- des charges purement éventuelles (pertes causées par les cataclysmes naturels par exemple). Ces charges ne sont déductibles que des bénéfices de l'exercice au cours duquel elles sont devenues définitives.

2. Provision pour hausse des prix

50

L'article 72 C du CGI interdit aux exploitants agricoles de constituer une provision pour hausse des prix (CGI, art. 39, 1-5°).

Cette interdiction est entrée en vigueur pour la détermination des résultats imposables au titre de 1984.

B. Provisions déductibles

60

Les agriculteurs peuvent constituer des provisions, dans la mesure où elles répondent aux conditions rappelées ci dessus, cf. I § 1 à 10. Cette possibilité paraît notamment devoir être utilisée dans les cas suivants :

1. Créances douteuses

70

Il s'agit des créances sur des débiteurs donnant des signes de défaillance : situation notoirement obérée, traites protestées, etc.

2. Frais de déménagement et de réinstallation exposés en cas d'expropriation ou lorsque le fermier a reçu congé du bailleur

80

En ce qui concerne les frais de déménagement et de réinstallation exposés en cas d'expropriation : se reporter au [BOI-BASE-20-20-40](#) au III § 30.

3. Frais de grosses réparations

90

Une provision est susceptible d'être déduite lorsque le montant des travaux constituerait une charge excessive pour les résultats d'un seul exercice (par exemple, la remise en état de l'ensemble des bâtiments d'exploitation).

4. Risques afférents aux crédits à moyen terme résultant de ventes faites à l'étranger

100

Le c du I de l'[article 26 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014](#) supprime, à compter des exercices clos le 31 décembre 2013, la possibilité de constituer des provisions destinées à faire face aux risques particuliers afférents aux crédits à moyen terme résultant de ventes ou de travaux effectués à l'étranger prévue au quinzième alinéa du 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#).

Toutefois, les provisions constituées au titre des exercices clos avant le 31 décembre 2013 demeurent reprises selon les règles prévues antérieurement ([BOI-BIC-PROV-60-50](#))

5. Pertes résultant de cautionnements accordés à une SICA par ses administrateurs

110

La déduction des provisions constituées en vue de faire face à de telles pertes est admise si l'engagement de caution entre dans le cadre d'une gestion normale des exploitations des administrateurs ou est effectué dans l'intérêt immédiat de leurs exploitations. Bien entendu, la perte doit être déterminée avec une approximation suffisante et apparaître comme probable compte tenu des événements en cours à la clôture de l'exercice.

6. Indemnités de congés payés

120

Les dispositions de l'[article 49 octies de l'annexe III au CGI](#) à l'[article 49 octies D de l'annexe III au CGI](#) fixent les modalités d'application des dispositions relatives au régime de déduction des indemnités de congés payés pour la détermination des résultats imposables.

Le régime de droit commun prévoit la déduction de l'indemnité de congé correspondant aux droits acquis par les salariés au cours de l'exercice ([CGI, art. 39, 1-1° bis, al.1](#)); ce régime aligne la règle fiscale sur le principe comptable.

Mais les entreprises créées avant le 1er janvier 1987 ont eu la possibilité d'opter pour un régime qui prévoit la déduction des seules indemnités versées au cours de l'exercice ([CGI, art. 39, 1-1° bis, al.2](#)).

Ces articles précisent également le régime de déduction des charges sociales et fiscales afférentes à l'indemnité de congés payés.

L'application de ces dispositions aux entreprises soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou à l'impôt sur les sociétés est commentée au [BOI-BIC-PROV-30-20-10-10](#).

Le régime légal des congés payés exposé aux [articles L. 3141-1 et suivants du code du travail](#) s'applique aux salariés de l'agriculture, comme aux salariés du secteur de l'industrie et du commerce. En vertu des dispositions de l'[article 72 du CGI](#), les dispositions codifiées aux 1° du 1 et au 9 de l'[article 39 du CGI](#) et de l'[article 236 bis du CGI](#) qui concernent la détermination des résultats des entreprises industrielles et commerciales sont applicables aux exploitants agricoles soumis au régime du bénéfice réel normal.

Par suite, pour ces exploitants, les dispositions commentées au [BOI-BIC-PROV-30-20-10-10](#) sont applicables sans réserve.

7. Droits d'entrée versés aux coopératives agricoles par les exploitants coopérateurs

130

S'il est soumis au régime du bénéfice réel normal, 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](#) (cf. [I § 1 et 10](#)). 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.

8. Investissements agricoles réalisés à l'étranger

140

Les dispositions du II de l'[article 39 octies A du CGI](#) permettent aux entreprises françaises qui réalisent un investissement agricole dans les pays ne faisant pas partie de l'Union européenne de déduire de leurs résultats une provision égale à la moitié des sommes investies en capital au cours des cinq premières années d'exploitation. Le régime des provisions pour implantation à l'étranger s'applique aux investissements agricoles qui ont fait l'objet d'une demande préalable d'agrément déposée avant le 1er janvier 2004.

Sont concernées par le dispositif, les entreprises françaises, sans condition de forme ou d'activité, soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu, selon les modalités de l'[article 8 du CGI](#), à la condition que leur régime d'imposition permette la constitution de provisions.

Sont donc exclues les entreprises imposables selon le régime forfaitaire.

Les investissements pouvant bénéficier de l'extension du dispositif doivent être de nature agricole, c'est-à-dire réalisés pour l'exercice d'une activité agricole. L'article 63 du CGI définit les produits retirés de cette activité, comme étant ceux provenant de l'exploitation de biens ruraux. Sont visées les activités résultant de la culture et de l'élevage (BOI-BA-CHAMP-10-10-10).

Le régime des provisions pour implantation à l'étranger est détaillé au BOI-BIC-PROV-60-110 auquel il conviendra de se reporter.

II. Cas particulier : dépréciation du stock

150

Ainsi qu'il a été précisé au BOI-BA-BASE-20-20-20-10 au II-A § 90, les stocks doivent, en principe, être évalués à leur prix de revient.

160

La dépréciation correspondant à l'écart entre le coût de revient des stocks et leurs cours du jour à la clôture de l'exercice peut aussi être prise en compte par voie de décote directe (BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-20 au II-A § 60). Les stocks peuvent ainsi être évalués directement au cours du jour dès lors que celui-ci est inférieur au prix de revient.

170

Lorsque, à la clôture de l'exercice, le cours du jour ou la valeur probable de réalisation est inférieur au prix de revient, l'exploitant doit constituer, à due concurrence, une provision pour dépréciation (BOI-BA-BASE-20-20-20-10 au II-B-2 § 320).

La provision a pour objet de ramener la valeur du stock au cours du jour. La dépréciation susceptible d'être constatée par voie de provision est donc égale à la différence entre le prix de revient et le cours du jour à la date de l'inventaire.

180

Pour qu'une provision puisse être pratiquée, il est nécessaire que la perte puisse être considérée comme probable en raison d'évènements survenus au cours de l'exercice (exemples : épizootie, cataclysme naturel, baisse des cours, ventes à perte par les pépiniéristes ou horticulteurs). Une perte seulement éventuelle ne saurait en aucun cas être prise en considération. La condition tenant au caractère probable de la perte sera considérée comme satisfaite dès lors que le cours du jour retenu peut être considéré comme fiable.

190

Les provisions pour dépréciation doivent être calculées d'après la valeur réelle des produits en stock au jour de l'inventaire. Une provision pour dépréciation des stocks calculée selon une méthode forfaitaire peut toutefois être admise en déduction des résultats dès lors qu'elle présente un caractère d'approximation suffisante. Sur la possibilité de calculer une provision pour dépréciation des stocks selon des procédés forfaitaires (BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-20 au II-A § 50).

200

L'application des méthodes forfaitaires d'évaluation des stocks visées à l'article 38 sexdecies I de l'annexe III au CGI (BOI-BA-BASE-20-20-20-10 au II-B-1-b § 170) et à l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI (BOI-BA-BASE-20-20-20-20) fait obstacle à la comptabilisation d'une provision pour dépréciation dès lors que les baisses de cours éventuellement constatées à la clôture d'un exercice sont déjà prises en compte au travers du mode de valorisation forfaitaire.

III. Régularisation et réintégration de la provision

210

Les postes de provisions doivent être ajustés à la clôture de chaque exercice. Il convient tant que les biens en cause figurent à l'actif du bilan de procéder à une nouvelle estimation de la dépréciation en fonction des éléments d'appréciation en possession de l'exploitation.

Cette appréciation entraînera, dans les conditions de droit commun, la constitution d'une dotation complémentaire ou d'une reprise de provision, selon que les provisions précédemment constituées se révéleront insuffisantes ou excédentaires.

220

S'agissant du sort des provisions constituées, les commentaires figurant au [BOI-BIC-PROV-50](#) sont applicables.