

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-20-20-20-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BA - Base d'imposition - Stocks - Méthodes optionnelles forfaitaires d'évaluation réservées aux exploitants relevant du régime simplifié d'imposition

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles

Base d'imposition

Titre 2 : Régimes réels d'imposition

Chapitre 2 : Détermination du produit brut

Section 2 : Stocks

Sous-section 2 : Méthodes optionnelles forfaitaires d'évaluation réservées aux exploitants relevant du régime simplifié d'imposition (RSI)

Sommaire :

I. Champ d'application de la méthode optionnelle

A. Principe

B. Conditions d'exercice de l'option

C. Stocks concernés

D. Portée de l'option

E. Mécanisme d'écêtement des variations de prix

II. Mesures de tolérance

A. Mesures de tolérance applicables à tous les stocks visés par l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI

B. Cas de la méthode particulière de blocage de la valeur des stocks de vins et spiritueux

C. Cas des stocks de spiritueux ayant bénéficié d'un régime optionnel d'évaluation au titre des exercices clos en 1999

I. Champ d'application de la méthode optionnelle

A. Principe

1

Sur option prévue au [b de l'article 74 du code général des impôts \(CGI\)](#), les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition (RSI) peuvent évaluer selon une méthode forfaitaire leurs stocks d'animaux, de

produits finis et de produits en cours de fabrication, à l'exception des matières premières et des avances aux cultures.

10

Lorsque l'option prévue au [b de l'article 74 du CGI](#) est exercée, les animaux, qu'ils soient achetés ou nés sur l'exploitation, ainsi que les produits finis et les produits en cours de fabrication sont évalués selon une méthode simplifiée consistant à appliquer une décote forfaitaire, fixée par [l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI](#), au cours du jour à la date de l'inventaire.

20

À défaut de cours du jour à la clôture de l'exercice, il convient de rechercher la valeur probable de réalisation. Celle-ci peut être déterminée soit en partant du dernier cours connu et en l'actualisant pour tenir compte de la tendance du marché depuis cette date, soit par comparaison avec un produit de qualité semblable.

30

Lorsque pour un produit donné (porc de 60 kg par exemple), il n'existe pas de cours, la valeur à retenir peut être calculée à partir des cours des produits commercialisés aux stades immédiatement antérieur et ultérieur (au cas particulier, on retiendra le porcelet de 25 kg et le porc charcutier de 80 kg).

Exemple : Un éleveur possède, le 31 décembre de l'année N, une bande de porcs, d'un poids moyen unitaire de 60 kg, en cours d'engraissement.

Comme il n'existe pas de cours pour de tels animaux, l'éleveur peut déterminer leur valeur en partant, d'une part, du cours du porcelet de 25 kg au 31 décembre de l'année N (soit, par exemple, 30 € par porcelet) et, d'autre part, du prix du porc charcutier de 80 kg à cette même date (soit, par exemple, 60 € par porc charcutier).

La valeur du porc de 60 kg est arbitrée à :

$$30 \text{ €} + [(60 - 25) \times (60 \text{ €} - 30 \text{ €}) / (80 - 25)] = 49,09 \text{ €}.$$

40

S'agissant des produits en cours de fabrication, dès lors que, pour ces produits, il n'existe généralement pas de cours du jour, il convient de retenir, par mesure de simplification, uniquement la valeur du produit avant les opérations de transformation.

C'est ainsi, par exemple, qu'en ce qui concerne le fromage en cours d'affinage, on retient la valeur du lait qui a été nécessaire à la fabrication du fromage à l'exclusion de tous autres ingrédients.

50

L'option pour la méthode forfaitaire d'évaluation des stocks 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 (cf. [BOI-BA-BASE-20-30-20-II](#)).

B. Conditions d'exercice de l'option

60

[L'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI](#) prévoit que l'option pour la méthode forfaitaire d'évaluation des stocks doit être exercée dans le délai de déclaration du résultat du premier exercice auquel elle s'applique.

Elle doit être formulée au moyen d'une note rédigée sur papier libre, annexée à cette déclaration.

C. Stocks concernés

70

L'option concerne l'ensemble des stocks d'animaux, de produits finis et de produits en cours de fabrication détenus par l'exploitant à la date de clôture du premier exercice auquel elle s'applique, quelle que soit l'année au titre de laquelle ces stocks ont été acquis ou obtenus.

Il est rappelé que les matières premières et les avances aux cultures sont exclues du dispositif.

D. Portée de l'option

80

L'option est valable pour cinq exercices, tant que le contribuable est soumis au régime simplifié d'imposition. Elle produit ses effets pour la détermination du résultat de l'exercice au titre duquel elle est exercée et des quatre exercices suivants.

90

L'option se reconduit tacitement par période de cinq exercices, sauf décision contraire notifiée au service des impôts dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats du dernier exercice de chaque période d'option.

100

Si les biens demeurent en stock pendant plusieurs années, leur évaluation doit être révisée à la clôture de chaque exercice.

110

Lorsque, au terme de la période d'option pour la méthode forfaitaire d'évaluation, l'exploitant soumis au régime simplifié d'imposition ne reconduit pas cette option, il est admis que les stocks détenus à la date du changement de méthode d'évaluation soient repris pour la même valeur s'ils figurent dans les inventaires suivants.

Cette valeur demeure alors inchangée jusqu'à la vente.

E. Mécanisme d'écrêtement des variations de prix

120

L'[article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI](#) prévoit un mécanisme correcteur destiné à éviter une trop forte fluctuation des résultats due à de brusques variations conjoncturelles des cours.

Ainsi, lorsque les prix à retenir aux dates d'ouverture et de clôture d'un même exercice ont varié, dans le sens de la hausse ou de la baisse, de plus de 20 %, cette variation peut être limitée à 20 %.

130

L'écrêtement des variations de prix s'applique en principe de plein droit.

Toutefois, l'exploitant peut y renoncer.

L'option pour cette renonciation s'effectue dans les mêmes conditions et pour la même durée que l'option pour la méthode forfaitaire d'évaluation (cf. [I-B](#) et [I-D](#)).

140

Les exploitants qui n'ont pas renoncé à l'écrêtement doivent vérifier, à la clôture de chaque exercice, que le prix « normal » d'inscription des produits et animaux en stocks ne s'écarte pas de plus du pourcentage, donné par l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI, du prix retenu à l'ouverture du même exercice pour des produits ou animaux de même catégorie.

Dans le cas contraire, la valeur des stocks doit être limitée à cette variation positive ou négative, selon le cas, de la valeur retenue à l'ouverture de l'exercice.

Bien entendu, ces comparaisons ne doivent pas être effectuées produit par produit, ou animal par animal, mais par catégories de produits comparables figurant dans les stocks à l'ouverture et à la clôture de l'exercice (exemples : fruits de qualité et de calibre donnés, animaux de même espèce et dont le cours unitaire au kg ou à la tête est comparable, etc.).

Par ailleurs, il est précisé que l'écrêtement consiste à comparer les valeurs d'inscription (c'est-à-dire après application de la décote forfaitaire) des produits et non directement les cours du jour (cette dernière solution pourrait en effet conduire à des résultats anormaux en cas de variations successives des cours dans des sens différents).

150

Exemple 1 : Le stock au 31 décembre de l'année N d'une exploitation de polyculture comporte, notamment, des porcs charcutiers.

L'élevage porcin n'a été annexé à l'exploitation de polyculture qu'au cours de l'année N.

Le mécanisme correcteur ne peut pas s'appliquer puisqu'aucun porc charcutier ne figurait en stock au 1er janvier de l'année N.

Exemple 2 : Le stock au 31 décembre de l'année N d'une exploitation de polyculture comporte, notamment, des porcs charcutiers. Le stock de porcs charcutiers se présente comme suit :

- 1er janvier de l'année N : 40 porcs d'un poids unitaire moyen de 100 kg ;
- 31 décembre de l'année N : 50 porcs d'un poids unitaire moyen de 70 kg ;
- 31 décembre de l'année N+1 : 60 porcs d'un poids unitaire moyen de 80 kg.

Quant aux cours TTC (on suppose que l'exploitant n'a pas choisi de tenir sa comptabilité « hors taxe »), ils ont varié de la manière suivante :

- 1er janvier de l'année N : 1,25 € le kilogramme de viande nette ;
- 31 décembre de l'année N : 2 € le kilogramme ;
- 31 décembre de l'année N+1 : 1,55 € le kilogramme.

L'exploitant n'a pas renoncé à l'application du mécanisme d'écrêtement. De ce fait, les prix (du kilogramme de viande nette) à retenir pour l'évaluation du stock sont déterminés ainsi :

Calcul des prix du kilogramme de viande nette à retenir pour l'évaluation du stock

| Date | Valeur normale d'inscription (cours x 80 %) | Valeurs « encadrantes » résultant de l'écrêtement | | Valeurs à retenir |
|---------------|---|---|---------------------------------------|-------------------|
| | | Minimum : Prix au 1er janvier x 80 % | Maximum : Prix au 1er janvier x 120 % | |
| 1er janvier N | 1,25 € x 80 % = 1 € | - | - | 1 € |
| 31 décembre N | 2 € x 80 % = 1,6 € | 1 € x 80 % = 0,80 € | 1 € x 120 % = 1,20 € | 1,20 € |

| | | | | |
|--------------------|---------------------------|---------------------------|----------------------------|------------|
| 31 décembre N+1 | 1,55 € x 80 % = 1,24 € | 1,20 € x 80 % = 0,96 € | 1,20 € x 120 % = 1,44 € | 1,24 € (1) |
|--------------------|---------------------------|---------------------------|----------------------------|------------|

(1) On observe que l'écrêtement ne joue pas, dès lors que la différence entre 1,24 et 1,44 est inférieure à 20 %. Il importe peu que la variation du cours du jour entre le 1er janvier N+1 (2 €) et le 31 décembre N+1 (1,55 €) excède ce pourcentage.

La valeur des stocks s'établit ainsi :

- stock au 1er janvier de l'année N : 1 € x 40 x 100 = 4 000 € ;
- stock au 31 décembre de l'année N : 1,20 € x 50 x 70 = 4 200 € ;
- stock au 31 décembre de l'année N+1 : 1,24 € x 60 x 80 = 5 952 €.

II. Mesures de tolérance

A. Mesures de tolérance applicables à tous les stocks visés par l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI

160

Pour les exercices clos avant le 1er janvier 2000, la méthode forfaitaire d'évaluation des stocks d'animaux, de produits finis et de produits en cours de fabrication (à l'exception des matières premières et des avances aux cultures) était obligatoire pour les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition, et non optionnelle.

Il a été admis, compte tenu des difficultés que pouvait présenter une reconstitution du prix de revient, que cette méthode forfaitaire d'évaluation, prévue à l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI, puisse continuer d'être utilisée pour les stocks acquis ou obtenus au cours d'exercices clos avant le 1er janvier 2000, alors même que l'exploitant, qui souhaitait pour les exercices clos après le 1er janvier 2000 évaluer ses stocks au prix de revient, n'avait pas exercé l'option prévue par l'article sexdecies JC de l'annexe III au CGI.

Ce choix devait alors concerner la totalité des stocks acquis ou obtenus au cours des exercices clos avant le 1er janvier 2000.

170

Il en est de même pour les stocks acquis ou obtenus au cours d'exercices clos avant le 1er janvier 2001, pour les exploitants qui avaient opté pour l'évaluation de leurs stocks selon la méthode forfaitaire pour l'imposition des résultats des exercices clos en 2000 puis étaient revenus sur cette option pour l'imposition des résultats de l'exercice suivant.

180

Ces mesures de tolérance n'emportent pas blocage de la valeur des stocks acquis ou obtenus au cours d'un exercice clos avant le 1er janvier 2000 ou avant le 1er janvier 2001.

A l'inverse, lorsque, au terme des cinq exercices de validité de l'option pour la méthode forfaitaire d'évaluation des stocks prévue à l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI, l'exploitant soumis au régime simplifié d'imposition ne reconduit pas cette option (cf. **I-D**), la mesure de tolérance conduit au blocage de la valeur des stocks détenus à la date du changement de méthode d'évaluation s'ils figurent dans les inventaires suivants.

B. Cas de la méthode particulière de blocage de la valeur des stocks de vins et spiritueux

190

L'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI, dans sa rédaction antérieure à la publication du décret n° 2001-524 du 14 juin 2001, prévoyait un système particulier, optionnel, de blocage de la valeur des stocks de vins et de spiritueux détenus par les exploitant soumis au régime simplifié d'imposition.

Pour les exercices clos avant la date d'entrée en vigueur du décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 (soit le 19 juin 2001 à Paris et, pour le reste du territoire, un jour franc après la réception du Journal officiel du 17 juin 2001 au chef-lieu d'arrondissement), les exploitants pouvaient donc opter pour le blocage de la valeur de leurs stocks de vins et spiritueux selon ce système :

- les vins et eaux-de-vie étaient évalués au cours du jour décoté de 30 % au 31 décembre de l'année au cours de laquelle la récolte avait été levée (première évaluation) ainsi qu'au 31 décembre de l'année suivante (deuxième évaluation). En cas d'incertitude sur le cours de certains vins au 31 décembre de l'année de la récolte, la première évaluation pouvait toutefois être faite par référence au cours du vin de consommation courante dans la même région ;

- la valeur arrêtée à la clôture de l'exercice suivant celui de la récolte (deuxième évaluation) demeurait ensuite inchangée dans les inventaires ultérieurs, jusqu'à la vente des produits.

Bien entendu, cette valeur devait être modifiée, le cas échéant, en fonction de la variation des quantités en stocks (ventes, prélèvements de l'exploitant, etc.).

D'autre part, lorsque l'embouteillage intervenait postérieurement à la clôture de l'exercice suivant celui de la récolte, il convenait de rajouter à la valeur des stocks le montant des achats relatifs à l'embouteillage (prix des bouteilles, des bouchons, des étiquettes, etc.).

En revanche, il convenait de faire totalement abstraction de l'évolution des cours ainsi que des frais de conservation des vins engagés pendant la même période.

Il est admis que ce dispositif, supprimé par le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001, continue à produire ses effets jusqu'à la vente des stocks de vins et de spiritueux dont la valeur a été effectivement bloquée sur ce fondement au dernier exercice clos avant la date d'entrée en vigueur du décret n° 2001-524 du 14 juin 2001.

C. Cas des stocks de spiritueux ayant bénéficié d'un régime optionnel d'évaluation au titre des exercices clos en 1999

200

Pour les exercices clos en 1999, les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition pouvaient, sur option prévue au b de l'article 74 du CGI (dans sa rédaction applicable aux exercices en question), évaluer leurs stocks de spiritueux au prix de revient ou au cours du jour si celui-ci était inférieur (ce qui constituait donc une exception, en ce qui concerne leurs stocks de spiritueux, à l'obligation qu'il leur était faite d'évaluer leurs stocks selon la méthode forfaitaire).

Remarque : Les spiritueux s'entendent :

- des produits obtenus par distillation des vins, cidres, poirés, marcs et, d'une manière plus générale, des fruits (tels que les cerises et les prunes), des céréales et des plantes. Sont notamment concernées les eaux-de-vie telles que le Cognac, l'Armagnac et le Calvados ainsi que le Rhum ;

- des liqueurs, vins doux naturels et des vins de liqueur.

L'option s'appliquait en principe à l'ensemble des stocks de spiritueux détenus par l'exploitant, quelle que soit l'année au titre de laquelle ils ont été acquis ou obtenus.

Toutefois, pour les stocks de spiritueux acquis ou obtenus au cours d'exercices clos avant le 1er janvier 1999, il a été admis que la méthode forfaitaire d'évaluation prévue à l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI puisse continuer d'être utilisée. Ce choix devait alors concerner la totalité des stocks de

spiritueux acquis ou obtenus avant le 1er janvier 1999.

210

Pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2000, les mesures de tolérance décrites au **II-A** sont applicables à l'évaluation des stocks de spiritueux acquis ou obtenus au cours d'exercices clos avant le 1er janvier 1999 et ayant bénéficié, au titre de l'exercice clos en 1999, de la mesure de tolérance visée au **II-C § 200**.