

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-20-20-20-30-03/07/2019

Date de publication : 03/07/2019

BA - Base d'imposition - Régimes réels d'imposition - Détermination du produit brut - Stocks - Modalités spécifiques d'évaluation des avances aux cultures, des chevaux comptabilisés en stocks, des apports en sociétés et des productions agricoles interposées

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 3 : Modalités spécifiques d'évaluation des avances aux cultures, des chevaux comptabilisés en stocks, des apports en sociétés et des productions agricoles interposées

Sommaire :

- I. Spécificités des avances aux cultures
 - A. Définition des avances aux cultures
 - B. Évaluation des avances aux cultures
 - 1. Méthode d'évaluation mixte (méthode M)
 - a. Dispositions communes aux deux variantes (M 1 et M 2)
 - b. Variante M 1
 - c. Variante M 2
 - 2. Méthode d'évaluation des avances aux cultures au coût de production réel (méthode R)
 - a. Variante R 1
 - b. Variante R 2
 - 3. Application des méthodes M et R
- II. Évaluation des chevaux comptabilisés en stocks
 - A. Évaluation au prix de revient effectif
 - 1. Chevaux achetés
 - 2. Chevaux nés dans l'exploitation
 - a. Année précédant celle de la naissance
 - b. Année de naissance du poulain
 - c. Année suivante
 - B. Évaluation au prix de revient forfaitaire

C. Évaluation au cours du jour

III. Cas d'apport en sociétés

IV. Productions agricoles entreposées

A. Conditions d'application de l'article 38 quinquies du CGI

B. Modalités d'imposition des productions placées sous le régime de l'article 38 quinquies du CGI

C. Appréciation du montant des recettes réalisées

D. Apports de raisins à des coopératives viticoles

I. Spécificités des avances aux cultures

1

Afin de restituer au bilan une signification économique et fiscale au moment de la clôture de l'exercice, le I de l'[article 72 A du code général des impôts \(CGI\)](#) fait obligation d'inscrire les avances aux cultures dans les stocks d'entrée et de sortie, au titre des travaux en cours, pour les exploitations agricoles soumises à un régime réel d'imposition.

5

Conformément aux dispositions du premier alinéa du I de l'[article 209 du CGI](#), les sociétés qui exercent une activité agricole mais qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, sont tenues, pour déterminer leurs stocks et leurs productions en cours, de se conformer aux seules règles d'évaluation applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux édictées de l'[article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#) à l'[article 38 undecies de l'annexe III au CGI](#), à l'exclusion de celles fixées par l'article 72 A du CGI ([BOI-IS-BASE](#)) qui ne s'appliquent qu'aux bénéfices relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles. Ainsi, en application de l'[article 38 nonies de l'annexe III au CGI](#), les stocks et les productions en cours au jour de l'inventaire doivent être évalués pour leur coût de revient, qui inclut, notamment, les frais généraux fixes et variables de production, à l'exclusion des coûts administratifs hors coût des structures dédiées ([BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-10 au II-B § 110](#)). En ce qui concerne plus particulièrement le fermage, qui constitue une charge indirecte engagée pour l'obtention de la récolte et ne revêt pas la nature d'un coût administratif, les sociétés qui exercent une activité agricole, mais sont soumises à l'impôt sur les sociétés doivent l'inclure dans le prix de revient de leurs avances aux cultures.

A. Définition des avances aux cultures

10

Les avances aux cultures sont représentées par l'ensemble des frais et charges engagés au cours d'un exercice en vue d'obtenir la récolte qui sera levée après la clôture de cet exercice ([CGI, art. 72 A, II](#)). Il s'agit exclusivement :

- des frais correspondant aux semences, engrais, amendements et produits de traitement des végétaux (les engrais, semences, amendements, etc., constituent des matières premières lorsqu'ils sont en magasin et des avances aux cultures lorsqu'ils sont en terre) ;

- des frais de main-d'œuvre relatifs aux façons culturales, de l'amendement des terres et des semis ;

- des frais de matériels relatifs aux mêmes travaux : carburants et lubrifiants, entretien, réparation et amortissement du matériel, travaux réalisés par des tiers.

En revanche, les frais financiers ne sont pas un élément du prix de revient des avances aux cultures.

Les charges de fermage sont également exclues des frais et charges pris en compte pour la détermination du prix de revient des avances aux cultures.

Le poste d'avances aux cultures correspond donc uniquement à une quote-part du prix de revient de la production en cours.

Remarque : Ce dispositif ne s'applique qu'aux avances aux cultures, il n'a pas d'incidence sur les règles applicables aux arriérés de fumures (c'est-à-dire la valeur résiduelle des fumures afférentes aux récoltes levées avant l'établissement du bilan et des résidus de ces récoltes enfouis) et aux améliorations apportées au fonds par les pratiques culturales suivies (assolements, par exemple). Il est rappelé que la valeur des arriérés de fumures et des améliorations du fonds peut être inscrite à un compte d'immobilisations non amortissables au bilan du premier exercice soumis à un régime de bénéfice réel ([BOI-BA-BASE-20-10-20 au III § 400 et suiv.](#)).

B. Évaluation des avances aux cultures

20

Le I de l'[article 72 A du CGI](#) dispose que les avances aux cultures doivent être évaluées à leur prix de revient. Cette règle concerne toutes les exploitations soumises à un régime réel d'imposition.

30

Quatre types de méthode, à l'exclusion de toute autre, ont été retenus en vue de tenir compte des différentes étapes du développement des entreprises agricoles :

- une méthode transitoire (méthode T) réservée, à titre temporaire, aux exploitants qui passent sous le régime réel simplifié ([BOI-BA-REG-40-10-10 au III-B-3-a § 240](#)) ;

- une méthode forfaitaire (méthode F), basée sur l'utilisation de coûts standards à l'hectare, dont l'utilisation a également une durée limitée et est strictement réservée aux exploitants qui passent sous le régime réel simplifié ([BOI-BA-REG-40-10-10 au III-B-3-b § 250](#)) ;

- une méthode mixte (méthode M) reposant sur l'évaluation forfaitaire de certains frais. Cette méthode comporte deux variantes (M 1 et M 2) ;

- une méthode fondée sur l'évaluation des avances aux cultures d'après leur coût de production réel (méthode R). Cette méthode comporte également deux variantes (R 1 et R 2).

40

Les conditions de l'option pour ces différentes méthodes sont résumées dans le tableau suivant :

Conditions de l'option pour les méthodes d'évaluation des avances aux cultures

Options	Régime d'imposition			Observations
	Passage du régime des micro-exploitations		Passage du régime simplifié au régime normal	
	Au régime simplifié	Au régime normal		
Méthode transitoire (T)	Oui 3 ans non renouvelable	Non	Non	Option expresse possible pour une méthode M ou R au cours des 3 ans
Méthode forfaitaire (F)	Oui 3 ans renouvelable une fois (le renouvellement ou l'option pour une formule M ou R doit être formulé expressément)	Non	Non	Option expresse possible pour une méthode M ou R au cours de chacune des périodes de 3 ans
Méthode d'évaluation mixte (M)	Oui 10 ans renouvelable (le renouvellement s'opère par tacite reconduction par période de 10 ans)	Oui 10 ans renouvelable (le renouvellement s'opère par tacite reconduction par période de 10 ans)	Oui 10 ans renouvelable (le renouvellement s'opère par tacite reconduction par période de 10 ans)	Variante M 1 : Option possible pour M 2 ou R 1 ou R 2
				Variante M 2 : Option possible pour M 1 ou R 1 ou R 2
Méthode des coûts réels (R)	Oui	Oui	Oui	Variante R 1 : Option possible pour R 2
				Variante R 2 : Option possible pour R 1

50

Seules les méthodes pouvant être utilisées par l'ensemble des exploitants soumis à un régime réel d'imposition (régime réel simplifié et régime réel normal) font l'objet des développements qui suivent.

1. Méthode d'évaluation mixte (méthode M)

60

Dans cette méthode, certains frais sont retenus pour leur montant réel et d'autres sont évalués selon des coûts standards.

a. Dispositions communes aux deux variantes (M 1 et M 2)

70

Les achats de matières premières, de matières et fournitures consommables (engrais, amendements, semences, plants, produits de défense des végétaux) et les façons culturales réalisées par des tiers sont retenus pour leur montant réel.

80

Les matières premières et consommables produites sur l'exploitation sont évaluées à 80 % du cours du jour, selon la règle en vigueur pour l'évaluation des stocks sous le régime simplifié, lorsqu'il s'agit de biens ou produits faisant habituellement l'objet de transactions (semences par exemple).

Elles ne font pas l'objet d'une évaluation dans le cas des déchets et rebuts destinés à être enfouis.

90

L'option pour l'une ou l'autre des variantes est valable pour une durée de dix ans, renouvelable par période de dix ans par tacite reconduction.

Elle doit être expressément formulée au moyen d'une note dans l'annexe libre dématérialisée.

b. Variante M 1

100

Les autres façons culturales (frais de mécanisation) et les frais de main-d'œuvre salariée (salaires et charges sociales, le travail de l'exploitant et des aides familiaux n'étant pas pris en considération) sont évalués forfaitairement à l'hectare, par nature de culture et en fonction de la date de clôture de l'exercice.

c. Variante M 2

110

Les frais de main-d'œuvre salariée y compris celle des associés d'exploitation correspondant aux productions en cours sont valorisés pour leur montant réel.

Remarque : Le statut des associés d'exploitation est un statut particulier défini de l'[article L. 321-6 du code rural et de la pêche maritime](#) à l'[article L. 321-12 du code rural et de la pêche maritime](#). Sur le plan fiscal l'intéressement versé aux associés d'exploitation est soumis au régime prévu à l'[article 83 du CGI](#) et au 5 de l'[article 158 du CGI \(CGI, art.77 A\)](#), le revenu est imposé dans la catégorie des traitements et salaires.

Les autres façons culturales (frais de mécanisation) sont calculées de manière forfaitaire :

- soit en multipliant les durées d'utilisation des différents types de matériel par des coûts horaires standards ;

- soit en utilisant des coûts standards à l'hectare.

Les coûts standards horaires ou à l'hectare sont tirés des barèmes d'entraide.

2. Méthode d'évaluation des avances aux cultures au coût de production réel (méthode R)

a. Variante R 1

120

Les frais suivants sont valorisés pour leur montant réel :

- les approvisionnements, qu'ils soient achetés ou produits (engrais, amendements, semences, plants, produits de défense des végétaux) ;

- les façons culturales réalisées par des tiers.

L'évaluation des autres façons culturales est obtenue en appliquant aux frais de main-d'œuvre et de mécanisation comptabilisés, un coefficient variable selon la date de clôture de l'exercice. Ce coefficient est égal au rapport entre le temps passé sur l'exploitation pour les cultures en terre à la clôture de l'exercice, et le temps total à consacrer aux cultures de l'exploitation.

Les temps de travaux par nature de culture peuvent être tirés d'études statistiques.

b. Variante R 2

130

Les avances aux cultures sont évaluées d'après leur coût de production effectif. Les « autres façons culturales » peuvent être déterminées selon les mêmes règles que celles de la variante R 1 mais en retenant les temps de travaux réellement pratiqués sur l'exploitation.

3. Application des méthodes M et R

140

Les exploitants qui utilisent l'une des deux variantes de la méthode M peuvent toujours opter, au cours de la période de dix ans, soit pour l'autre variante de cette méthode M, soit pour l'une des variantes R 1 ou R 2 de la méthode R.

Les exploitants ayant choisi l'une des variantes de la méthode R peuvent toujours opter pour l'autre variante. Mais, dès lors qu'ils ont utilisé cette méthode, ils ne peuvent en aucun cas opter pour la

méthode M.

150

La renonciation à l'une des méthodes initialement choisie doit être formulée de manière expresse à l'aide d'une note dans l'annexe libre dématérialisée.

Les modalités d'utilisation par les exploitants des différentes méthodes d'évaluation des avances aux cultures ou de leurs variantes doivent demeurer inchangées pendant la durée d'utilisation de ces méthodes, sauf circonstances particulières à justifier.

Les documents annexes à la déclaration de résultats doivent mentionner la méthode d'évaluation retenue et l'année de première application.

160

Dès lors qu'ils sont imposés d'après un régime de bénéfice réel, les exploitants doivent procéder à l'évaluation de leurs avances aux cultures sous leur responsabilité, quelle que soit la méthode employée.

Toutefois, en cas d'insuffisance non réparée spontanément, la majoration prévue par l'[article 1758 A du CGI](#) n'est pas appliquée aux adhérents des centres de gestion agréés lorsque l'insuffisance résulte d'une erreur commise par les centres de gestion agréés dans l'élaboration des données ou normes (coûts standards, temps de travaux, etc.) utilisées par les exploitants pour l'évaluation de leurs avances aux cultures.

II. Évaluation des chevaux comptabilisés en stocks

170

Les chevaux inscrits au compte stock sont évalués à leur prix de revient à la date de l'inventaire.

A. Évaluation au prix de revient effectif

1. Chevaux achetés

180

Le prix de revient est égal au prix d'achat majoré des frais accessoires d'achat.

2. Chevaux nés dans l'exploitation

190

Le prix de revient des chevaux compris dans les stocks se décompose, en principe, de la manière suivante.

a. Année précédant celle de la naissance

200

Les frais de saillie sont virés en fin d'année à un compte « produits en cours ». Ils sont calculés comme suit :

- lorsque l'étalon appartient à l'éleveur : les frais de saillie sont réputés égaux à une fraction de l'annuité d'amortissement de l'étalon obtenue en divisant le montant total de l'annuité par le nombre de poulinières saillies ou fécondées par l'étalon au cours de la même année ;
- lorsque l'étalon n'appartient pas à l'éleveur : les frais correspondent au prix d'achat de la saillie augmenté des frais de pension de la jument ;
- lorsque l'étalon est la propriété d'une indivision conventionnelle au sens des dispositions codifiées de l'article 1873-1 du code civil à l'article 1873-15 du code civil ou d'une société en participation à laquelle l'éleveur appartient, le montant des frais de saillies individuelles (BOI-BIC-PDSTK-10-20-110-10 au I-A § 10) est alors égal à la quote-part de l'annuité d'amortissement de l'étalon correspondant aux droits de l'éleveur dans l'indivision ou dans la société en participation, ou pour les sociétés en participation relevant de l'article 8 quinquies du CGI, à l'amortissement du prix de revient des parts de copropriété détenues par l'éleveur. Par ailleurs, il est précisé que les saillies gratuites ou supplémentaires (BOI-BIC-PDSTK-10-20-110-10 aux I-B à C § 20 à 40) dont bénéficie l'éleveur sont prises en compte respectivement pour leur valeur de marché et leur prix de cession.

b. Année de naissance du poulain

210

Le prix de revient à la clôture de l'exercice est obtenu par virement au compte stock (poulain X, etc.) :

- du compte « produits en cours » ouvert à la clôture de l'exercice précédent ;
- d'une annuité d'amortissement de la mère. L'annuité d'amortissement de la mère prise en compte pour la formation du prix de revient du poulain ne saurait, bien entendu, excéder celle qui est retenue pour la détermination de la valeur nette comptable de cette jument ;
- des frais d'entretien de la mère et du poulain durant l'année.

c. Année suivante

220

Le prix de revient tel qu'il avait été calculé à la clôture de l'exercice précédent est ajusté pour tenir compte des frais d'entretien du poulain au cours de l'exercice (alimentation, maréchalerie, soins vétérinaires, etc.).

Si pendant cette période, le yearling est mis à l'entraînement, ces dépenses comprennent les frais d'entretien au haras plus les frais d'entraînement exposés jusqu'à ce que le poulain soit inscrit à un compte d'immobilisations.

B. Évaluation au prix de revient forfaitaire

230

Pour les éleveurs qui choisissent la méthode forfaitaire prévue au I de l'[article 38 sexdecies I de l'annexe III au CGI \(BOI-BA-BASE-20-20-20-10 au II-B-1-b § 170 et suiv.\)](#), le cours du jour auquel s'applique la décote peut notamment être apprécié en fonction soit du capital assuré, soit des cours pratiqués dans les ventes publiques. Mais il est rappelé que la décote doit correspondre au bénéfice brut, normalement susceptible d'être réalisé lors de la vente.

Remarque : Il est rappelé que cette méthode est applicable à l'évaluation des animaux.

C. Évaluation au cours du jour

240

Le 3 de l'[article 38 du CGI](#) dispose que les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour de la clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au prix de revient.

Dès lors, si à la clôture de l'exercice, la valeur de réalisation d'un cheval devient inférieure à son prix de revient, la dépréciation peut faire l'objet d'une provision ou d'une décote directe ([BOI-BA-BASE-20-20-20-10 au II-B-2 § 300 et suiv.](#)).

Cette circonstance peut se présenter, en particulier, lorsqu'au cours de l'exercice s'est révélée une malformation rendant le poulain impropre à la compétition.

Il est rappelé que l'administration conserve le droit de rectifier, sous le contrôle du juge de l'impôt, les évaluations qui lui paraissent erronées ([BOI-BA-BASE-20-20-20-10 au II-A § 130](#)).

III. Cas d'apport en sociétés

250

En cas d'apport de l'exploitation à une société ou à un groupement non passible de l'impôt sur les sociétés, la société bénéficiaire de l'apport définit ses propres options en ce qui concerne le mode d'évaluation de ses stocks. Elles sont indépendantes de celles qu'a formulées l'associé au titre de son exploitation individuelle.

Néanmoins, des règles particulières d'évaluation sont applicables aux stocks apportés dans les conditions prévues à l'[article 151 octies du CGI \(BOI-BA-BASE-20-20-30-60 au I § 1 et suivants et BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10\)](#).

260

Ainsi, conformément à l'[article 38 sexdecies GB de l'annexe III au CGI](#), la valeur comptable des stocks apportés dans les conditions mentionnées au sixième alinéa du I de l'article 151 octies du CGI est déterminée dans les conditions prévues selon le cas à l'[article 38 sexdecies O de l'annexe III au CGI](#) et l'[article 38 sexdecies OE de l'annexe III au CGI](#), lorsque les régimes d'imposition de l'apporteur et de la société bénéficiaire de l'apport sont différents.

En d'autres termes, lorsque les régimes d'imposition de l'apporteur et de la société bénéficiaire de l'apport sont différents, la valeur comptable des stocks apportés dans les conditions définies à l'article 151 octies du CGI est déterminée dans les conditions prévues en cas de changement de régime d'imposition ([BOI-BA-REG-40-10-10 au III § 190 et suivants](#), [BOI-BA-REG-40-10-20 au III § 20 et suivants](#) et [BOI-BA-REG-40-30 aux I-B § 20 et suivants](#) et [I/BOI-BA-REG-40-30 aux II-B § 70 et suivants](#)).

Elle est reprise pour la même valeur dans les inventaires suivants dans la mesure où les stocks apportés n'ont pas encore été vendus.

270

Lorsqu'un exploitant agricole individuel fait apport de son exploitation à une société soumise à un régime réel d'imposition dans les conditions définies à l'article 151 octies du CGI, les profits afférents aux stocks ne sont pas imposés au nom de l'apporteur si la société bénéficiaire de l'apport inscrit ces stocks à l'actif de son bilan à la valeur comptable pour laquelle ils figurent au dernier bilan de l'entreprise apporteuse.

IV. Productions agricoles entreposées

280

En application de l'[article 38 quinquies du CGI](#) et de l'[article 2 F de l'annexe III au CGI](#), l'entreposage d'une production agricole par un exploitant chez un tiers et, éventuellement, sa reprise n'entraînent pas de conséquences fiscales pour l'exploitant, sous réserve que les produits agricoles restent inscrits dans ses stocks au bilan jusqu'au transfert du contrôle et des avantages économiques futurs attachés à cette production.

A. Conditions d'application de l'article 38 quinquies du CGI

290

L'[article 38 quinquies du CGI](#) s'applique en cas d'entreposage d'une production agricole par un exploitant chez un tiers.

La convention d'entreposage s'entend du contrat par lequel une production agricole fait l'objet d'un dépôt non individualisé dans les magasins d'une entreprise qui est chargée de la stocker, de la transformer ou de réaliser d'autres prestations sur cette production et peut être reprise à l'identique ou à l'équivalent par l'exploitant.

300

Le statut du tiers chargé de l'entreposage est sans incidence.

En particulier, il n'est pas nécessaire que celui-ci soit placé sous le statut de société coopérative agricole ; il peut par exemple s'agir également d'une entreprise de négoce ou d'une autre exploitation agricole.

310

De même est sans incidence le fait que l'exploitant reprenne ou non la production qu'il a apportée, dès lors qu'il en a la possibilité. Cette reprise, qu'elle soit totale ou partielle, peut se faire à l'identique ou à l'équivalent, c'est-à-dire, conformément au III de l'[article 2 F de l'annexe III au CGI](#), après des transformations telles que :

- les produits repris par l'exploitant soient issus de la transformation des produits qu'il a apportés ou de produits identiques : cette condition permet de s'assurer que la reprise des produits transformés n'est pas constitutive, en réalité, d'un échange de biens entre l'apporteur et l'entrepositaire, sans rapport entre eux ;
- les quantités de produits reprises par l'exploitant correspondent à celles qu'il a apportées : cette condition doit s'apprécier avec autant d'exactitude que possible au vu des contraintes de la transformation (rebuts, évaporation, etc.) ;
- la valeur des produits fournis par l'entreprise d'entreposage diminuée de la valeur de sa prestation de transformation et de conditionnement n'excède pas la valeur des matières apportées par l'exploitant : cette condition permet à l'entrepositaire d'ajouter aux produits apportés des produits qui seraient nécessaires à la transformation, sans pour autant que ses ajouts deviennent prépondérants.

320

Le I de l'article 2 F de l'annexe III au CGI précise ce qu'il convient d'entendre par « convention d'entreposage ».

Constitue une convention d'entreposage de productions agricoles faisant l'objet d'un dépôt non individualisé un contrat qui remplit les conditions suivantes :

- la convention porte sur la livraison de la production et son stockage, en vue de sa reprise par l'exploitant ou de sa vente, et prévoit, le cas échéant, sa transformation ou d'autres prestations réalisées par l'entreprise d'entreposage. La livraison et la reprise s'entendent au sens physique et non uniquement au sens juridique. Parmi les prestations que peut réaliser l'entreprise d'entreposage figure notamment celle consistant à assurer pour le compte de l'exploitant la vente de la production, le cas échéant après sa transformation ;
- la production est constituée de biens agricoles fongibles qui sont entreposés dans des conditions qui ne permettent pas d'en attribuer l'origine à un exploitant déterminé. Les productions apportées doivent ainsi se confondre avec d'autres productions de même nature apportées par d'autres exploitants. Ne sont donc pas visés par ces dispositions les entreposages de productions non fongibles ou de productions fongibles qui font l'objet d'un

dépôt individualisé permettant d'identifier l'exploitant qui les a apportées : dans de telles situations en effet, l'entreposage n'entraîne juridiquement aucun transfert de propriété, donc aucune sortie des stocks de l'exploitant, conformément aux règles de droit commun.

330

La convention d'entreposage se distingue ainsi, par exemple, d'un contrat par lequel l'exploitant vendrait sa production à l'entreprise tierce ou se verrait interdire de reprendre la production apportée.

Il appartient à l'exploitant d'être en mesure de prouver la nature de la relation qui le lie à l'entreprise tierce, au vu, par exemple, des termes d'un contrat écrit, des statuts ou du règlement intérieur de la société coopérative agricole qui prévoirait les conditions générales d'entreposage, de tout document justifiant la date, la nature, la quantité de la production déposée, etc.

340

L'article 38 quinquies du CGI est susceptible de s'appliquer à tous les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition, à l'exclusion, par conséquent, de ceux imposés selon le régime des micro-exploitations.

Sous cette réserve, peuvent donc bénéficier de ces dispositions les exploitants imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, les exploitants, exerçant une activité agricole accessoire à une activité industrielle, commerciale ou artisanale, imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux pour l'ensemble de leurs activités en application du 1 du I de l'article 155 du CGI, les sociétés ou groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes ou les sociétés exerçant une activité agricole soumises à l'impôt sur les sociétés.

350

Enfin, l'application de l'article 38 quinquies du CGI suppose que les produits agricoles restent inscrits dans ses stocks au bilan même après leur entreposage chez l'entreprise tierce.

Ce dispositif déroge donc aux règles habituelles de comptabilisation des stocks, selon lesquelles seuls les stocks dont l'entreprise est propriétaire doivent être inscrits dans les comptes de stocks au bilan. Le maintien des produits agricoles dans les stocks au bilan de l'exploitant pour les besoins de la détermination de son résultat fiscal est naturellement sans incidence sur les règles gouvernant le transfert de la propriété des productions.

360

L'application de ce régime relève d'une décision de gestion de l'exploitant qui, lorsque son apport répond à toutes les caractéristiques d'une convention d'entreposage, peut opter, soit pour la sortie de la production de ses stocks au bilan dans les conditions de droit commun, soit pour son maintien dans les conditions prévues à l'article 38 quinquies du CGI.

Le maintien de la production apportée dans les stocks au bilan de l'exploitant matérialise l'option pour l'application du régime prévu à l'article 38 quinquies du CGI.

Cette option est irrévocable : l'exploitant qui choisit de soumettre aux règles de l'article 38 quinquies du CGI l'entreposage d'une production donnée, ou d'une partie de celle-ci, doit la maintenir inscrite

dans ses stocks jusqu'à la date de sortie prévue par ces dispositions ([IV-B § 410 à 450](#)).

Afin de permettre un suivi de chaque production placée sous ce régime, le II de l'article 2 F de l'annexe III au CGI impose d'inscrire chaque récolte entreposée distinctement dans les stocks au bilan de l'exploitant ; l'inscription se fera ainsi dans une subdivision spéciale du compte des stocks avec la mention du libellé et du millésime de la récolte entreposée.

B. Modalités d'imposition des productions placées sous le régime de l'article 38 quinquies du CGI

370

Les productions restant inscrites dans les stocks au bilan sont évaluées suivant les règles de droit commun définies à [l'article 38 nonies de l'annexe III au CGI](#) et à [l'article 38 decies de l'annexe III au CGI](#), c'est-à-dire à leur coût de revient.

Toutefois, pour les exploitants imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, ces productions restant inscrites dans les stocks au bilan peuvent, le cas échéant, être évaluées selon les règles définies à [l'article 38 sexdecies I de l'annexe III au CGI](#) ou à [l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI](#), c'est-à-dire en recourant à une méthode d'évaluation forfaitaire ([BOI-BA-BASE-20-20-20-10 au II-B-1-b § 170 et suivants](#) et [BOI-BA-BASE-20-20-20-20](#)).

380

Quelle que soit la méthode d'évaluation retenue, la valeur comptable des stocks à la clôture de l'exercice au cours duquel intervient l'entreposage doit être reprise à l'identique dans les inventaires suivants, majorée des seuls frais facturés par l'organisme d'entreposage.

Conformément aux dispositions du II de [l'article 2 F de l'annexe III au CGI](#), cette règle s'applique que la production entreposée fasse ou non l'objet d'une reprise par l'exploitant ([IV-B § 420](#)).

390

Seuls sont à retenir, bien entendu, ceux des frais facturés par l'entreprise d'entreposage qui sont à comprendre, sur le plan comptable comme sur le plan fiscal, dans le coût de revient des stocks, par exemple les frais de transformation et de conditionnement.

Pour plus de précisions sur les coûts de production à incorporer dans la valeur des stocks de biens produits par une entreprise, il conviendra de se reporter au [II-B § 110 et suivants du BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-10](#).

400

Cette règle est exclusive de la constatation d'une dépréciation de ces stocks par voie de provision, dès lors que leur maintien en compte n'est que la matérialisation de l'option pour [l'article 38 quinquies du CGI](#), alors même que l'exploitant en a juridiquement perdu la propriété.

410

Le fait générateur de la sortie des stocks figurant au bilan de l'exploitant et les modalités d'imposition des productions apportées dans le cadre du régime prévu à l'article 38 quinquies du CGI diffèrent selon que la production fait ou non l'objet d'une reprise par l'exploitant.

420

En cas de reprise totale ou partielle de la production par l'exploitant, celle-ci est considérée comme une simple opération intercalaire n'entraînant aucune conséquence fiscale autre que le retour aux règles de droit commun.

La production agricole qui fait l'objet d'une reprise par l'exploitant doit ainsi demeurer inscrite dans ses stocks au bilan jusqu'au transfert du contrôle et des avantages économiques futurs attachés à cette production, c'est-à-dire, conformément au IV de l'article 2 F de l'annexe III au CGI, jusqu'à la livraison ou la consommation de cette production par l'exploitant.

Dès lors que la reprise de la production, matérialisée par sa sortie des magasins de l'organisme d'entreposage, entraîne son transfert de propriété à l'exploitant, la part de la production reprise, inscrite dans les stocks à son bilan, est à nouveau évaluée selon les règles de droit commun à compter de la date de reprise, sans appliquer les règles spécifiques de valorisation des stocks prévues à l'article 38 quinquies du CGI.

430

Lorsque la production entreposée n'est pas reprise, elle demeure inscrite dans les stocks au bilan de l'exploitant jusqu'à la date de perception des sommes représentatives de la cession des produits considérés ou des acomptes perçus sur ces sommes ([BOI-BA-REG-10-20-10 aux I-B-1 et 2 § 90 à 110](#)).

440

Si l'exploitant perçoit de l'entreprise d'entreposage ou d'un tiers l'intégralité du prix de cession de la production entreposée, le compte de stocks est soldé et la différence entre ce prix et le coût de revient des stocks est portée en compte de résultats et imposée dans les conditions de droit commun.

De même, lorsque la somme perçue n'est représentative que d'une cession partielle de la production et que l'exploitant est en mesure de rattacher cette somme à une fraction de la production entreposée, le compte de stocks est crédité de la valeur correspondant à la production vendue et la différence entre cette somme et ce montant crédité est portée en compte de résultats et imposée dans ces conditions de droit commun.

450

A l'inverse, si l'exploitant perçoit de l'entreprise d'entreposage ou d'un tiers des acomptes au titre de la cession par l'entreprise d'entreposage de la production apportée par l'exploitant ou s'il n'est pas en mesure de rattacher les sommes qu'il perçoit à la cession d'une fraction quantifiée de la production entreposée, l'exploitant doit, conformément au V de l'article 2 F de l'annexe III au CGI, créditer son compte de stocks du montant des acomptes perçus au titre de la cession par l'entreprise d'entreposage de la production apportée par l'exploitant, diminué de la décote mentionnée à l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI.

460

Les acomptes et, de manière générale, toutes les sommes reçues, sont pris en compte pour la détermination du résultat de l'exercice au cours duquel ils sont perçus.

En revanche, ces modalités d'imposition ne sont pas applicables aux avances qui seraient versées à l'exploitant par l'entreprise d'entreposage, qui revêtent un caractère individuel, ponctuel et exceptionnel et qui restent sans incidence sur le résultat imposable de l'exploitant.

Exemple : Un exploitant apporte à une entreprise d'entreposage des productions qu'il a inscrites en stock pour une valeur de 100 au cours de l'année N.

Il est supposé que le taux de la déduction forfaitaire (mentionnée à l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI) pour les productions considérées est de 30 %.

En N+1, l'entreprise d'entreposage lui verse un acompte d'un montant de 50 et lui facture des frais pour un montant de 10. A la clôture de l'exercice N+1, le compte de stocks affiche un montant égal à $(100 + 10 - [50 \times 70 \%]) = 75$.

Enfin, en N+2, l'entreprise d'entreposage lui verse le solde des sommes perçues lors de la vente des productions apportées, d'un montant de 90. A la clôture de l'exercice N+2, le compte de stocks est soldé.

Exemple de la prise en compte des acomptes sur la valorisation du stock entreposé

Exercice	N	N+1	N+2
Produits	0	50 (acompte encaissé)	90
Charges d'exploitation	100	10 (comptabilisation des charges facturées par l'entreprise d'entreposage)	0
Variation de stocks	(+) 100	(-) 25(a)	(-) 75 (le compte de stock est soldé)
Résultat	0	15 (correspond à $50 \times 30 \%$)	(+) 15

(a) Valeur comptable du stock à l'ouverture de l'exercice N+1 : 100.

Valeur comptable du stock à la clôture de l'exercice N+1 : $100 + 10 - (50 \times 70 \%) = 75$.

Variation de stock en N+1 : $- 100 + 75 = - 25$.

Au final, l'exploitant aura perçu 140 pour un coût de revient des stocks de $100 + 10 = 110$, soit un résultat de $+ 30 (15 + 15)$.

C. Appréciation du montant des recettes réalisées

L'article 38 quinquies du CGI est sans incidence sur les modalités de détermination du régime d'imposition applicable à l'exploitant agricole.

En effet, conformément au I de l'article 69 du CGI et à l'article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI, les limites d'application des différents régimes d'imposition sont appréciées au regard du montant des recettes encaissées.

480

Pour l'appréciation des seuils mentionnés au II de l'article 151 septies du CGI et s'agissant des productions soumises au régime de l'article 38 quinquies du CGI, les recettes prises en compte s'entendent également de celles retenues pour la détermination du résultat imposable.

D. Apports de raisins à des coopératives viticoles

490

Il est admis que les apports de raisins, de moûts, de vins en vrac ou d'eaux-de-vie à des caves coopératives viticoles agréées en « collecte-vente » par les viticulteurs associés de ces caves, bien qu'ils ne constituent pas des entreposages de productions agricoles proprement dits dès lors qu'ils emportent statutairement transfert de propriété au bénéfice des coopératives et que les viticulteurs n'ont pas la possibilité de reprendre les productions qu'ils ont apportées, puissent, par dérogation aux règles de droit commun et à l'exclusion de toute autre méthode dérogatoire s'agissant des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2010, être imposés dans les conditions et selon les modalités décrites aux IV-A à C § 290 et suivants .

RES N°2010/19 (FP) du 30 mars 2010 : Apports de raisins, de moûts, de vins en vrac ou d'eaux de vie à des caves coopératives viticoles agréées en collecte-vente par les viticulteurs associés.

Question :

A compter de quand les viticulteurs associés de caves coopératives peuvent-ils imposer leurs apports de raisins selon les modalités prévues en cas d'entreposage de production agricole ?

Réponse :

*Les apports de raisins, de moûts, de vins en vrac ou d'eaux-de-vie à des caves coopératives viticoles agréées en « collecte-vente » par les viticulteurs associés de ces caves, peuvent être imposés selon les dispositions du **IV-D § 490**. Ces dispositions abrogent, pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2010, les modalités de fiscalisation dérogatoires antérieurement admises par l'administration.*

Il est précisé que l'impossibilité d'appliquer les méthodes dérogatoires antérieures concerne uniquement les récoltes apportées à des caves coopératives au titre des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2010 et non les créances représentatives des apports de raisins constatées avant cette date.

500

Les éventuelles conséquences du passage des règles de comptabilisation dérogatoires antérieures aux règles prescrites aux [IV-A à D § 290 à 490](#) lors de l'année du changement peuvent être lissées dans les conditions prévues à l'[article 75-0 A du CGI](#).

510

L'inscription en stocks au bilan de l'associé coopérateur a une vocation strictement fiscale ; elle doit être considérée comme une fiction dont la seule utilité est de suivre la production pour laquelle il sera rémunéré à l'avenir et ne modifie en rien la nature des liens juridiques et économiques entre l'adhérent et sa coopérative.

(520 à 540)