RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-20-20-20-10-20180704
Date de publication : 04/07/2018

BA - Base d'imposition - Régimes réels d'imposition - Détermination du produit brut - Stocks - Composition et évaluation

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 1 : Composition et évaluation

Sommaire :

I. Composition des stocks
A. Matières premières et consommables
B. Fournitures
C. Emballages
D. Marchandises achetées à l'extérieur et destinées à être revendues en l'état
E. Animaux qui ne figurent pas dans les immobilisations amortissables
F. Produits finis
G. Produits et travaux en cours de fabrication
H. Avances aux cultures
II. Évaluation des stocks
A. Principes
B. Régime de droit commun d'évaluation des stocks
1. Évaluation au prix de revient
a. Prix de revient effectif
b. Prix de revient forfaitaire
1° Prix de revient forfaitaire des produits finis
2° Prix de revient forfaitaire des produits en cours de fabrication
3° Dispositions particulières applicables à l'évaluation forfaitaire du prix de revient en matière viticole
a° Cours du jour à retenir
b° Calcul de la décote
c° Traitement du ressaut d'imposition
2. Évaluation au cours du jour
III. Évaluation des stocks en cas de changement de régime d'imposition

I. Composition des stocks

1

Toutes les valeurs d'exploitation sont incorporées dans les stocks.

A. Matières premières et consommables

10

Il s'agit :

- d'une part, des produits et matières acquis par l'exploitant et qui concourent d'une manière directe ou indirecte à la production agricole (engrais, amendements, semences, plants, produits de défense des végétaux, aliments du bétail, carburants et lubrifiants, produits vétérinaires, etc.) ;

- d'autre part, les matières premières et consommables produites sur l'exploitation et destinées à être utilisées dans le cadre de cette dernière (fourrage et paille pour les animaux, fumier, déchets et rebuts destinés à être enfouis,etc.) ; ces productions (ou « intra-consommations ») doivent dans tous les cas figurer dans les stocks.

Remarque : Les engrais, semences, amendements, etc., constituent des matières premières lorsqu'ils sont en magasin et des avances aux cultures lorsqu'ils sont en terre.

B. Fournitures

20

Il s'agit notamment des produits d'entretien, etc.

C. Emballages

30

Il s'agit des emballages perdus et des emballages récupérables d'une durée d'emploi limitée (bouteilles par exemple).

D. Marchandises achetées à l'extérieur et destinées à être revendues en l'état

40

Les marchandises achetées à l'extérieur et destinées à être revendues en l'état figurent dans les stocks, dans la mesure où les profits correspondants revêtent un caractère agricole, c'est-à-dire lorsqu'il s'agit de recettes commerciales et non commerciales accessoires n'excédant pas certaines limites et montant prévus à l'article 75 du code général des impôts (CGI) (BOI-BA-CHAMP-10-40 au IV § 140 et suiv.).

E. Animaux qui ne figurent pas dans les immobilisations amortissables

50

Les équidés et bovidés qui remplissent les conditions définies au II de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI, peuvent être considérés comme des immobilisations amortissables (BOI-BA-BASE-20-10-20 au II § 200 et suiv.).

Tous les autres animaux -y compris ceux nés dans l'exploitation- doivent être compris dans les stocks. Tel est le cas notamment des vaches laitières.

F. Produits finis

60

Il s'agit de l'ensemble des produits de l'exploitation destinés à être vendus en l'état et qui n'ont pas encore trouvé preneur à la clôture de l'exercice. Il importe peu que ces produits aient été effectivement récoltés (céréales, légumes, fruits, etc.) ou qu'ils soient encore attachés au fonds (plants chez les pépiniéristes) dès lors qu'ils sont susceptibles de faire l'objet de transactions.

En effet, il convient d'entendre par produits finis, ceux qui, selon les usages de la profession, sont en état d'être commercialisés, quelles que soient les pratiques effectivement suivies par l'exploitant.

Ainsi, dans le cas des pépinières, des arbustes d'un an constituent des produits finis dès lors que ces plants se vendent en arboriculture, même si l'exploitant en cause ne les commercialise qu'à un stade ultérieur.

G. Produits et travaux en cours de fabrication

70

Il s'agit des produits de l'exploitation non susceptibles d'être commercialisés en l'état (exemple : fromages dont la maturation n'est pas achevée).

En revanche, les produits récoltés qui passent par plusieurs stades en vue de l'obtention d'un produit plus élaboré ne peuvent être considérés comme des produits en cours de fabrication dès lors qu'ils peuvent être commercialisés, tels qu'ils sont, au stade considéré (exemple : vin clair de champagne).

Le I de l'article 72 A du CGI dispose que, pour les productions végétales, les produits en cours sont constitués des seules avances aux cultures.

H. Avances aux cultures

80

Les avances aux cultures, définies au II de l'article 72 A du CGI, font l'objet d'une étude spécifique au I § 1 et suivants du BOI-BA-BASE-20-20-20-30.

II. Évaluation des stocks

A. Principes

90

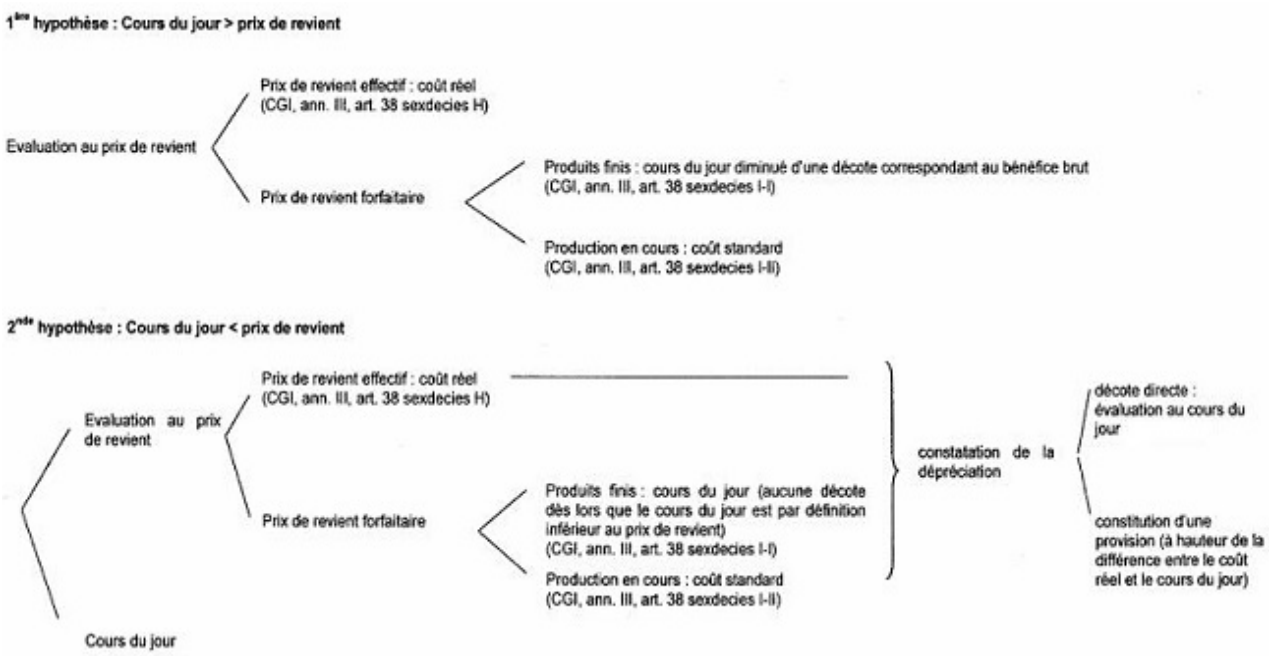
Aux termes de l'article 38 sexdecies H de l'annexe III au CGI, les stocks agricoles sont évalués selon les règles applicables aux entreprises industrielles et commerciales (CGI, ann. III, art. 38 nonies et CGI, ann. III, art. 38 decies), c'est-à-dire :

- d'après leur prix de revient : prix de revient effectif ou prix de revient évalué selon une méthode forfaitaire ;

- ou d'après le cours du jour à la clôture de l'exercice si ce cours est inférieur au prix de revient.

Remarque : Les déchets et rebuts doivent être évalués au cours du marché au jour de l'inventaire ou, à défaut de cours du jour, à leur valeur probable de réalisation.

Le schéma synthétique ci-dessous présente les règles de droit commun d'évaluation des stocks :



100

Toutefois, sur option, les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition peuvent évaluer leurs stocks, à l'exception des matières premières et des avances aux cultures, selon une méthode forfaitaire prévue par l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI, à partir du cours du jour à la clôture de l'exercice (BOI-BA-BASE-20-20-20-20).

110

En outre, des règles spéciales d'évaluation des stocks sont prévues pour les avances aux cultures, les chevaux comptabilisés en stocks, en cas d'apport en sociétés, en cas de productions agricoles entreposées et en ce qui concerne le sursis d'imposition spécifique applicable aux stocks à rotation lente (BOI-BA-BASE-20-20-20-30 au V § 520 et suiv.).

120

Si les biens demeurent en stock pendant plusieurs années, leur évaluation doit être révisée à la clôture de chaque exercice pour tenir compte de l'augmentation de leur prix de revient, sous réserve du cas particulier des apports en sociétés dans les conditions définies à l'article 151 octies du CGI (BOI-BA-BASE-20-20-20-30 au III § 250 et suiv.).

Remarque : Cette règle est applicable, en principe, même lorsque le prix de revient fait l'objet d'évaluations forfaitaires.

130

Il appartient aux exploitants de procéder, sous leur responsabilité, à l'évaluation de leurs stocks en tenant compte des règles ainsi définies. Mais l'Administration conserve, bien entendu, le droit de rectifier, sous le contrôle du juge de l'impôt, les évaluations qui lui apparaissent erronées.

Toutefois, dès lors que les évaluations retenues par les exploitants apparaissent raisonnables, elles ne doivent pas être remises en cause.

De même, il convient de ne pas insister pour obtenir des justifications très précises concernant la disparition en cours d'année, d'éléments figurant au stock d'entrée, lorsque le pourcentage de ces pertes n'excède pas celui qui est généralement constaté dans la profession.

Tel est le cas notamment, des pépiniéristes et horticulteurs pour lesquels il n'est pas anormal qu'une faible proportion des plantations subisse des dommages en cours d'année par suite d'intempéries ou de méventes.

Dans le cas où un stock se compose de lots identifiables acquis ou obtenus à des dates différentes, chacun d'entre eux doit être envisagé isolément en vue de déterminer si l'évaluation doit être faite au prix de revient ou au cours du jour.

140

En principe, selon les règles applicables en matière de comptabilité commerciale, les stocks doivent être évalués « hors taxes », mais on rappelle que les agriculteurs assujettis à la TVA peuvent choisir de tenir leur comptabilité « hors taxes » ou « toutes taxes comprises » (BOI-BA-BASE-20-40).

B. Régime de droit commun d'évaluation des stocks

1. Évaluation au prix de revient

150

Les stocks sont, en principe, évalués à leur prix de revient au bilan de clôture de l'exercice au cours duquel ils ont été obtenus et aux bilans ultérieurs.

Le prix de revient s'entend normalement du prix de revient effectif (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies H).

Toutefois, le prix de revient des produits finis et des produits en cours de fabrication peut être déterminé forfaitairement en appliquant au cours du jour à la clôture de l'exercice une décote correspondant au bénéfice brut susceptible d'être réalisé lors de la vente (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies I).

Il est rappelé que les déchets et rebuts doivent être évalués au cours du marché au jour de l'inventaire ou, à défaut de cours, à leur valeur probable de réalisation.

a. Prix de revient effectif

160

L'article 38 sexdecies H de l'annexe III au CGI prévoit que le prix de revient s'entend de celui défini par l'article 38 nonies de l'annexe III au CGI (BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-10 et BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-20).

b. Prix de revient forfaitaire

170

Les produits finis ainsi que les produits en cours de fabrication, doivent être évalués au bilan de clôture de l'exercice au cours duquel il ont été obtenus et aux bilans ultérieurs. Leur estimation, d'après le prix de revient réel, doit inclure l'ensemble des frais engagés pour les obtenir.

Toutefois, l'article 38 sexdecies I de l'annexe III au CGI permet aux exploitants de faire application d'une méthode forfaitaire d'évaluation du prix de revient des produits finis et des produits en cours de fabrication.

1° Prix de revient forfaitaire des produits finis

180

Afin d'éviter les difficultés auxquelles pourrait donner lieu la détermination du prix de revient des produits finis en stock, les exploitants sont autorisés à calculer ce prix de revient en pratiquant sur le cours du jour à la clôture de l'exercice (c'est-à-dire sur la valeur probable de réalisation à la date de l'inventaire) une décote forfaitaire correspondant au bénéfice brut normalement susceptible d'être réalisé lors de la vente (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies I, I).

En d'autres termes, la décote représente le bénéfice augmenté de l'ensemble des frais qui seraient engagés en cas de vente.

Cette décote est déterminée par l'exploitant en fonction de sa situation propre et sous le contrôle de l'administration.

190

Il ne peut être fait usage de coûts standards pour la détermination du prix de revient des produits de l'exploitation.

Par conséquent, lorsque des coûts standards ont été établis par la profession, il appartient à l'exploitant de rechercher, sous sa propre responsabilité, si ces coûts correspondent ou non aux dépenses qu'il a effectivement exposées à cet effet. En tout état de cause, des évaluations qui ne sont pas justifiées par une comptabilité probante et régulière ne sont pas admises.

200

Lorsque les circonstances de fait permettent de présumer que la vente de produits en stock se traduira par un déficit d'exploitation (« vente à perte » par suite de surproduction, de phénomènes naturels, etc.), aucune décote ne doit être appliquée au cours du jour puisque celui-ci est, par hypothèse, inférieur au prix de revient effectif.

210

L'évaluation forfaitaire du prix de revient concerne aussi bien les récoltes non encore vendues à la clôture de l'exercice que les animaux.

220

La méthode d'évaluation forfaitaire du prix de revient n'est pas obligatoire. L'exploitant peut toujours recourir à sa comptabilité, si elle est assez détaillée, pour évaluer le prix de revient réel des produits en stock.

Mais une fois choisi, ce mode d'évaluation forfaitaire du prix de revient ne peut plus être modifié pour les stocks qui ont été évalués selon cette méthode.

2° Prix de revient forfaitaire des produits en cours de fabrication

230

Conformément aux dispositions du II de l'article 38 sexdecies I de l'annexe III au CGI, les exploitants peuvent évaluer forfaitairement le prix de revient des produits en cours de fabrication.

À cet effet, il peut être recouru à des coûts standards de l'ensemble des frais engagés pour les obtenir ou à tous autres éléments statistiques.

Mais la valeur du travail de l'exploitant et des aides familiaux non salariés non associés d'exploitation au sens de l'article L. 321-6 du code rural et de la pêche maritime ne doit, en aucun cas, être retenue pour l'appréciation du prix de revient.

3° Dispositions particulières applicables à l'évaluation forfaitaire du prix de revient en matière viticole

a° Cours du jour à retenir

240

Les cours du jour à retenir pour la détermination du prix de revient des vins en stock à la clôture de l'exercice sont les cours du jour du vin en vrac pour l'ensemble de la production (y compris le vin en bouteilles), tels qu'issus des mercuriales (ou à défaut, pratiqués dans l'exploitation), majorés, pour l'évaluation du vin déjà en bouteilles, du coût de revient unitaire des frais d'embouteillage déterminé à partir des données de l'exploitation.

Remarque : Les frais d'embouteillage s'entendent notamment des frais de mise en bouteilles (coûts de tirage et manutention) et de matières sèches (bouteilles, bouchons, etc.).

b° Calcul de la décote

250

La décote pratiquée sur le cours du jour retenu prend en compte les différences de charges de production et de marges entre les types de productions (vrac ou bouteilles).

Le calcul de la décote s'effectue à partir du bénéfice brut, en déterminant un pourcentage moyen de marge brute par rapport aux ventes de l'exercice.

Cette décote peut être affectée d'une réfaction pour les exploitants dont la vente de vin en bouteilles est prépondérante.

260

Pour chaque exercice, la marge brute est établie à partir :

- des produits d'exploitation viticoles (hors variation des stocks) de l'exercice. Ces produits (dont le montant est appelé « a ») s'entendent de l'ensemble de la production de l'exercice, vin en vrac et en bouteilles, à l'exclusion des produits financiers et exceptionnels. Si l'activité viticole n'est pas la seule activité exercée, les produits se rattachant aux activités autres que viticoles ne sont pas pris en compte ;

- des charges de production viticoles de l'exercice (dont le montant est appelé « b »), déterminées à partir du coût de production, y compris les coûts d'embouteillage engagés au cours de l'exercice, ainsi que les fermages correspondants. La rémunération de l'exploitant individuel et des associés des

sociétés visées à l'article 8 du CGI, ainsi que les cotisations sociales de ces mêmes personnes ne sont pas prises en compte pour le calcul de la décote. Par ailleurs, en cas de productions multiples (viticole, céréalière, arboricole, élevage, etc.), seuls les frais non affectables à l'une ou l'autre des activités peuvent faire l'objet d'une répartition forfaitaire au prorata du chiffre d'affaires de l'activité viticole sur l'ensemble du chiffre d'affaires réalisé par l'exploitation, les frais affectables à l'activité viticole demeurant rattachés à cette dernière ;

- de la variation des stocks. Les stocks d'entrée (montant « c ») et de sortie (montant « d ») sont retenus à leurs valeurs aux cours du jour des mercuriales connus à l'ouverture de l'exercice pour le stock initial et à la clôture de l'exercice pour le stock final, non décotées, telles que déterminées au **II-B-1-b-3°-a° § 240**.

Remarque : Il est rappelé que lorsque les circonstances de fait permettent de présumer que la vente de produits en stock se traduira par un déficit d'exploitation, aucune décote ne doit être appliquée au cours du jour puisque celui-ci est, par hypothèse, inférieur au prix de revient effectif (cf. II-B-1-b-1° § 200).

À partir de ces éléments, la marge brute (« e ») est égale à : a - b + (d - c).

Par suite, la décote, exprimée en pourcentage est égale à : e / a.

270

Afin de tenir compte du différentiel de marge entre la vente de vins en vrac et celle de vins en bouteilles, les exploitants dont le volume de vin vendu en bouteilles au cours de l'exercice est prépondérant (c'est-à-dire qu'il excède 50 % de la production vendue de l'exercice) doivent appliquer une réfaction à la décote retenue, pour le calcul du prix de revient des vins en bouteilles à la clôture de l'exercice.

280

Exemple : Les données relevées dans l'exploitation viticole Y à la clôture de l'exercice N sont résumées dans le tableau suivant :

		Données de l'exploitation (exprimées en euros)
Produits d'exploitations viticoles	**Total**	**300 000**
	Dont production vendue en bouteilles	*180 000*
	Dont production vendue en vrac	*120 000*
Charges de production viticoles		**170 000**
Stock initial (avant décote)	**Total**	**40 000**
	Dont stock de vin en bouteilles	*30 000*
	Dont stock de vin en vrac	*10 000*
Stock final (avant décote)	**Total**	**30 000**
	Dont stock de vin en bouteilles	*25 000*
	Dont stock de vin en vrac	*5 000*

Détermination de la marge brute.

La marge brute est établie à partir du total des produits d'exploitation viticoles, des charges de production viticoles et de la variation des stocks, soit :

300 000 - 170 000 + (30 000 - 40 000) = 120 000 €.

Détermination de la décote avant éventuelle réfaction.

La décote, exprimée en pourcentage, est égale au rapport entre la marge brute et les produits d'exploitation viticoles, soit :

120 000 / 300 000 = 40 %.

Détermination de la réfaction de la décote.

Le volume de vin vendu en bouteilles au cours de l'exercice par l'exploitation Y étant prépondérant (60 %), il y a lieu d'appliquer une réfaction à la décote retenue, pour le calcul du prix de revient des vins en bouteilles à la clôture de l'exercice.

Le taux de réfaction est déterminé par différence entre le pourcentage du volume de vin vendu en bouteilles au cours de l'exercice et 50 %, soit : 60 % - 50 % = 10 %.

Le taux de décote après réfaction pour le vin en bouteilles est déterminé par différence entre le taux de décote du vin en vrac et ce même taux auquel est appliqué le taux de réfaction, soit :

40 % - (40 % x 10 %) = 36 %.

Valorisation des stocks à la clôture de l'exercice N.

Le stock final de vin vendu en vrac est de : 5 000 - (5 000 x 40 %) = 3 000 €.

Le stock final de vin vendu en bouteilles est de : 25 000 - (25 000 x 36 %) = 16 000 €.

c° Traitement du ressaut d'imposition

290

Le ressaut d'imposition ayant résulté de la première application de ces dispositions particulières (évaluation des stocks des exercices clos à compter du 31 décembre 2009) a pu bénéficier du dispositif d'étalement et de lissage du revenu, prévu à l'article 75-0 A du CGI, à la seule condition que le bénéfice de l'exercice (avant étalement) ait été supérieur à 25 000 €.

Cette solution suppose toutefois que le montant de la déduction fiscale résultant de l'étalement du revenu exceptionnel, n'ait pas excédé le bénéfice fiscal de l'exercice.

2. Évaluation au cours du jour

300

L'évaluation des stocks est faite au cours du jour si ce dernier est inférieur au prix de revient.

Cette disposition permet aux exploitants de constater, dès la clôture de chaque exercice et sans attendre la vente des produits en stock, la dépréciation qui peut affecter ces derniers.

310

Le cours du jour, qui peut être substitué au prix de revient lorsqu'il lui est inférieur, est le prix auquel les produits considérés pourraient être vendus sur le marché à la date de l'inventaire.

Il s'agit donc de la somme que l'exploitant retirerait de la vente, effectuée dans les conditions normales à la date de l'inventaire, des produits pour lesquels ce mode d'évaluation est retenu et non du prix qu'il devrait payer pour les acquérir.

Le cours du jour doit être apprécié en tenant compte de la spécificité des produits et doit se référer aux prix pratiqués sur les marchés concernant les produits de même nature.

Le cours du jour résulte, en général, des tarifs en vigueur à la date de l'inventaire ou des mercuriales publiées à la même date ou à la date la plus rapprochée de celle de l'inventaire.

A 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 en l'actualisant pour tenir compte de la tendance du marché depuis cette date, soit par comparaison avec un produit de qualité semblable.

Il est cependant admis que la valeur du cours du jour soit fixée d'après les cotations professionnelles concernées. Toutefois, il convient de retenir la valeur probable de réalisation des produits en stocks lorsqu'elle s'écarte de ces cotations en raison des conditions spécifiques de l'exploitation.

Les précisions apportées au BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-20 sont applicables.

320

Conformément à l'article 38 decies de l'annexe III au CGI, si le cours du jour à la date de l'inventaire est inférieur au prix de revient, l'exploitant doit constituer à due concurrence, une provision pour dépréciation (BOI-BA-BASE-20-30-20 au II § 150 et suiv.).

Cette disposition, toutefois, ne déroge pas à la règle énoncée au 3 de l'article 38 du CGI selon laquelle, pour la détermination du bénéfice net, les stocks sont évalués au cours du jour à la date de clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au prix de revient.

> *Par suite, il a été jugé qu'une entreprise qui avait omis d'user de la faculté de constituer des provisions pour dépréciation dans les conditions prévues au 5° du 1 de l'article 39 du CGI, ne peut, du seul fait de cette omission, être privée du droit qu'elle tient du 3 de l'article 38 du CGI, d'évaluer ses stocks au cours du jour de clôture de l'exercice si ce cours est inférieur au prix de revient. Toutefois, quelle que soit la méthode retenue (provision pour dépréciation ou décote directe), le contribuable doit justifier de la dépréciation alléguée. À défaut, les stocks sont pris en compte sur la base de leurs prix de revient (CE, arrêt du 23 février 1977, n° 98252).*

> *La Haute assemblée, d'autre part, estime que l'article 38 decies de l'annexe III au CGI qui, en conformité avec les règles du plan comptable, prévoit la constatation de la dépréciation des stocks par voie de provision et non de décote directe, n'a pas eu pour objet -et n'aurait pu légalement avoir eu pour effet- de priver les contribuables du droit d'évaluer leurs stocks au cours du jour de clôture si ce cours est inférieur au prix de revient.*

Le service s'abstiendra donc de remettre en cause l'évaluation des stocks au cours du jour au seul motif qu'aucune provision n'aurait été constituée, ou encore que celle comptabilisée serait irrégulière en la forme.

Mais il doit continuer de contrôler l'exactitude de la valeur des stocks, notamment chaque fois qu'il constate une variation anormale de cette valeur entre deux bilans successifs.

Enfin, l'attention est rappelée sur le fait que la possibilité de déprécier les stocks directement ne peut être invoquée par les exploitants que pour l'établissement de la base de l'impôt.

Les prescriptions d'ordre comptable prévoyant la constatation par des provisions des moins-values subies par les éléments d'actif autres que les immobilisations se dépréciant par l'usage et par le temps, conservent bien entendu toute leur autorité. Les entreprises ne sauraient se fonder sur la jurisprudence fiscale pour s'affranchir de leur application.

En particulier, lorsque la démonstration d'une surestimation du stock à la date de l'inventaire aboutit à une réduction de l'assiette fiscale, la régularisation comptable impliquée par cette réduction doit être effectuée.

III. Évaluation des stocks en cas de changement de régime d'imposition

330

Les règles spéciales d'évaluation des stocks en cas de changement de régime d'imposition sont exposées :

- pour le passage du régime des micro-exploitations à un régime réel (normal ou simplifié) d'imposition, au III § 190 et suivants du BOI-BA-REG-40-10-10 et au III § 20 et suivants du BOI-BA-REG-40-10-20 ;

- pour le passage d'un régime réel d'imposition au régime des micro-exploitations, au II § 20 du BOI-BA-REG-40-20 ;

- pour le passage du régime réel normal au régime réel simplifié ou du régime réel simplifié au régime réel normal, aux I-B § 20 et suivants du BOI-BA-REG-40-30 et II-B § 70 et suivants du BOI-BA-REG-40-30.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 04/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4570-PGP.html/identifiant=BOI-BA-BASE-20-20-20-10-20180704