

RÉGIMES D'IMPOSITION

Détermination du bénéfice imposable

Étude F-14 300

Aménagement du régime fiscal applicable à l'entreposage de céréales (Art. 32)

L'entreposage de céréales chez un organisme collecteur agréé puis, le cas échéant, leur reprise par un exploitant soumis à un régime réel d'imposition n'entraînent pas la constatation d'un profit ou d'une perte si les marchandises restent inscrites dans les stocks de l'exploitant.

Le nouveau dispositif s'applique pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005.

REGIME ACTUEL

Traitement fiscal de l'apport de céréales à une coopérative ne réalisant pas un stockage individualisé

425. L'Administration a précisé le régime fiscal de l'entreposage de céréales par un producteur chez un organisme collecteur dans une réponse ministérielle du 28 décembre 1998 (Rép. Bussereau JO AN, 28 -12-1998, p. 7061).

Les céréaliers peuvent mettre les céréales en dépôt pour plusieurs raisons :

- pour les vendre ultérieurement et éventuellement à un meilleur prix que celui proposé par la coopérative ; il s'agit d'une anticipation de hausse des cours, étant précisé que les cours du marché varient chaque jour et que le phénomène de volatilité serait de plus en plus important ;
- pour éventuellement reprendre les céréales, sous forme d'aliments pour le bétail notamment ;
- ou pour des raisons purement techniques ; à titre d'exemple, le maïs doit impérativement être séché.

Les conséquences fiscales du stockage par des coopératives agricoles céréalères doivent être distinguées selon que les céréales demeurent ou non identifiables au sein des installations du collecteur.

426. Céréales identifiables - Lorsque les céréales sont identifiables, elles restent la propriété du producteur. Il n'y a donc pas de transfert de propriété.

Le producteur est libre soit de les commercialiser ultérieurement, soit de le reprendre pour les besoins de son exploitation. La mise en dépôt proprement dite n'emporte aucune conséquence fiscale, dans la mesure où les rapports contractuels établissent sans équivoque l'intention des parties.

427. Céréales non identifiables - Lorsque les céréales ne font pas l'objet d'un stockage individualisé, l'opération entraîne un transfert de propriété dès lors qu'elle porte sur une chose fongible qui se confond avec les récoltes des autres producteurs. La créance est alors réputée acquise et doit être rattachée au résultat de l'exercice de la mise en dépôt.

Cette analyse est conforme à une doctrine traditionnelle du droit français selon laquelle l'action en revendication ne peut pas porter sur des choses fongibles, notamment parce que l'objet du droit de propriété doit revêtir un caractère déterminé. Le montant de la créance doit être fixé par rapport au prix de base déterminé en début de campagne par la fédération des coopérateurs. Ce montant est ajusté, le cas échéant, en fonction des compléments de prix.

428. Cette solution s'applique à toutes les choses fongibles. En revanche, elle n'a pas vocation à emporter des conséquences en matière de corps certains dès lors que ceux-ci, en raison même de leur nature, supposent une

détermination précise et complète qui permet de les identifier.

Au sens du droit civil, il convient de distinguer :

- les choses fongibles ou « choses de genre » qui se caractérisent par le fait qu'elles sont interchangeables les unes par rapport aux autres ;
- les « corps certains » qui sont des choses caractérisées par leur irréductible individualité et, par conséquent, insusceptibles d'être remplacées par une autre dans un paiement.

Difficultés soulevées par les producteurs

429. Contestation de l'existence d'un transfert de propriété - Depuis le début des années 1980, l'Administration fiscale et les professionnels ont une analyse divergente s'agissant des conséquences juridiques de la mise en dépôt de céréales.

L'Administration fiscale considère que, pour être considérées comme identifiables, les céréales (et de manière plus générale, toutes les choses fongibles) doivent être pesées, individualisées et stockées séparément par l'organisme stockeur. Ainsi, lorsque les céréales, même si elles sont pesées voire individualisées, sont stockées avec des biens de même nature apportés par d'autres agriculteurs et, de fait, se confondent avec les récoltes des autres producteurs, elles sont considérées comme faisant l'objet d'un transfert de propriété implicite (V. n° 425 à 427).

430. De son côté, l'ONIC considère, depuis une circulaire de 1984, que le fait que les producteurs mettent en dépôt des céréales auprès des collecteurs agréés sans qu'il y ait obligation d'isoler physiquement les marchandises n'entraîne pas transfert de propriété. Ainsi, la réponse ministérielle Bussereau a eu pour objet de rappeler implicitement que cette circulaire était inopérante sur le plan juridique dans l'hypothèse où les céréales ne sont pas identifiables dans les installations du collecteur. Maintenant son analyse, l'ONIC a, dans une circulaire de 2000, indiqué que les céréales en dépôt restent la propriété du producteur - le déposant - lequel est libre, soit de les commercialiser ultérieurement pour tout ou partie auprès du collecteur agréé - le dépositaire - soit de les reprendre « à l'équivalent », notamment pour les besoins de son exploitation (Circ. SDI/BE n° 282, 14-9-2000).

Aux termes de cette circulaire, l'opération doit être analysée comme un stockage à façon, c'est-à-dire une simple prestation de services. Elle prévoit, en conséquence, que des frais de stockage (voire des frais accessoires comme des frais de séchage) seront facturés par le collecteur agréé. La circulaire précise que « ces céréales [mises en dépôt] ne seront pas individualisées et pourront être mélangées à

des marchandises de collecte de même qualité ou répondant au même classement chez le dépositaire ».

La circulaire précise que les céréales mises en dépôt qui demeurent toujours la propriété du déposant sont, bien entendu, exclues du bénéfice de l'aval de l'ONIC qui permet notamment d'obtenir des financements bancaires. Par contre, lorsque les céréales mises en dépôt seront vendues à un collecteur agréé, elles devront être enregistrées au niveau de la comptabilité matières de l'activité collecte et être déclarées sur les états statistiques correspondants. Elles pourront alors bénéficier de l'aval de l'ONIC au même titre que toutes les autres livraisons de céréales en provenance de la culture et qui ont fait l'objet d'un transfert de propriété.

431. Contestation du caractère acquis de la créance -

L'analyse de la réponse ministérielle Bussereau repose sur le fait que le dépôt entraîne un transfert juridique, mais aussi sur le fait que la créance est acquise au moment de l'opération. Elle précise, en effet, que « le montant de cette créance doit être fixé par rapport au prix de base déterminé en début de campagne par la fédération des coopérateurs. Ce montant est ajusté, le cas échéant, en fonction des compléments de prix.

432. Les céréaliers considèrent que la créance n'est acquise que lorsque l'exploitant agricole donne l'ordre à la

coopérative de procéder à la vente mais surtout qu'il n'existerait pas de prix de base déterminé par la fédération des coopérateurs, contrairement à la doctrine exprimée dans la réponse Bussereau. La solution administrative ne tiendrait donc pas compte de la pratique.

L'ONIC précise dans la circulaire du 14 septembre 2000 :

– d'une part que la mise en dépôt correspond à une véritable nécessité pour les agriculteurs,

– et, d'autre part, que ce n'est pas toujours l'organisme stockeur qui se retrouve in fine propriétaire des céréales.

Selon l'ONIC, La mise en dépôt des céréales s'inscrit notamment dans le cadre d'une politique de qualité et de classement des blés mise en place par l'interprofessionnelle céréalière pour faire face à la segmentation des marchés.

Ainsi, dans l'hypothèse où le céréalier reprend les céréales pour les revendre à un tiers proposant un prix plus intéressant, la solution administrative conduit le céréalier, au cours du même exercice (puisque la « campagne » s'écoule du 1^{er} juillet au 30 juin) :

– à sortir les céréales de leurs stocks à la date de la mise en dépôt ;
– et à les réinscrire « un instant de raison » avant de les sortir définitivement des stocks.

REGIME NOUVEAU

433. L'article 38 quinquies nouveau du CGI prévoit que l'entreposage de céréales chez un organisme collecteur agréé au sens des articles L. 612-16 du Code rural puis, le cas échéant, leur reprise, par un exploitant soumis à un régime réel d'imposition n'entraînent pas la constatation d'un profit ou d'une perte pour la détermination du résultat imposable, sous réserve que les marchandises restent inscrites dans les stocks de l'exploitant.

434. Entrée en vigueur - Les nouvelles dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005.

► Champ d'application de la mesure

Opérations d'entreposage

435. La référence à la notion d'entreposage est suffisamment large pour couvrir l'ensemble des opérations qui consistent à apporter des céréales à un organisme collecteur agréé : mise en dépôt, stockage et apport. Peu importe à cet égard, la qualification donnée dans le contrat.

Organismes collecteurs agréés

436. Il s'agit des organismes collecteurs agréés par l'ONIC au sens des articles L. 612-16 et suivants du Code rural, à savoir les coopératives céréalières et les négociants privés. Pour bénéficier de l'aval ONIC - qui permet d'obtenir des financements bancaires - il convient d'avoir été agréé, ce qui implique le respect d'un certain nombre de conditions (capacité de stockage de 5 000 tonnes, etc.).

Seuls les organismes collecteurs agréés ont la capacité de commercialiser les céréales.

L'article L. 621-16 du Code rural précise que : « La commercialisation des céréales détenues par les producteurs est opérée exclusivement par l'intermédiaire de personnes physiques ou morales agréées à cet effet et dénommées collecteurs agréés ».

La qualité de collecteur agréé est conférée aux personnes justifiant :
– soit qu'elles traitent des céréales pour les besoins de leur industrie ;

– soit qu'elles disposent en France de magasins reconnus d'une capacité suffisante et aptes à la bonne conservation des céréales ;
– soit que, sans disposer de tels magasins en France et y limitant leur activité en matière de collecte de céréales à l'achat en culture et à l'exportation directe, à l'exclusion de toute opération de stockage ou de revente, elles sont qualifiées ou agréées pour la collecte des céréales dans un autre État membre de la Communauté européenne.

Exploitants concernés

437. Il s'agit des exploitants :

– imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles d'après un régime réel d'imposition ;

– ou organisés dans le cadre de structures passibles de l'impôt sur les sociétés.

► Portée de la mesure

438. L'article 38 quinquies nouveau du CGI prévoit que l'entreposage de céréales chez un organisme collecteur agréé puis, le cas échéant, leur reprise, par un exploitant soumis à un régime réel d'imposition n'entraînent pas la constatation d'un profit ou d'une perte pour la détermination du résultat imposable à condition que les marchandises restent inscrites dans les stocks de l'exploitant.

Ce n'est que lors de la vente effective des céréales à l'organisme stockeur ou à un tiers que le produit sera pris en compte dans le résultat de l'exploitant.

En pratique, le traitement fiscal des opérations d'entreposage de céréales est aligné sur leur traitement comptable.

439. Les exploitants recourant à la mise en dépôt de leurs marchandises chez un tiers agréé ont donc le choix :

► de sortir les céréales de leurs stocks : dans cette hypothèse, un profit est constaté au moment de la mise en dépôt ;

► ou de les maintenir dans leurs stocks : l'opération demeure alors fiscalement neutre aussi bien sur pour les céréales entreposées que pour l'éventuelle reprise des céréales par l'exploitant. ■

ALLÈGEMENTS FISCAUX

Déduction pour aléas

Étude F-14 750-22

Majoration du plafond de la déduction pour aléas en proportion de l'effectif de l'exploitation (Art. 47)

Pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, l'exploitant peut pratiquer un complément de déduction de 500 € par salarié équivalent temps plein lorsque son bénéfice excède 76 000 € et que son résultat est supérieur d'au moins 40 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents. Ce complément de déduction est réservé aux exploitants qui pratiquent la déduction pour aléas.

RÉGIME ACTUEL

440. Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002, l'article 72 D bis du CGI permet aux exploitants soumis à un régime réel d'imposition et qui ont souscrit un contrat d'assurance pour leur exploitation de déduire de leur bénéfice imposable, sur option, une somme pouvant atteindre 21 200 € par exercice à la condition qu'ils affectent à un compte ouvert auprès d'un établissement de crédit une somme provenant des recettes de l'exploitation de cet exercice au moins égale au montant de la déduction.

L'article 101 de la loi de finances pour 2004 a recentré la déduction pour investissement et la déduction pour aléas sur leurs objectifs respectifs de soutien à l'investissement et de constitution d'une épargne de précaution. Il a également autorisé leur exercice concurrent dans le cadre d'un plafond commun, fixé au niveau des plafonds applicables à la déduction pour aléas (L. fin. 2004, n° 2003-1311, 30-12-2004 ; V. Revue D.O 48/2003, §§ 95 et s.).

L'article 10 de la loi de finances pour 2005 a porté de cinq à sept exercices le délai au cours duquel l'épargne déduite dans le cadre de la déduction pour aléas peut être utilisée en cas de survenance d'un aléa d'exploitation (L. fin. 2005, n° 2003-1484 ; V. D.O Actualité 46/2004, §§ 507 et s.).

Cette déduction s'exerce à condition que, à la clôture de l'exercice, l'exploitant ait déposé sur un compte bancaire spécifique une épargne professionnelle au moins égale au montant de la déduction. L'épargne professionnelle ainsi constituée doit être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation. Les sommes épargnées peuvent être utilisées au cours des cinq exercices qui suivent celui de leur versement en cas d'intervention d'un aléa climatique, sanitaire, familial ou économique.

441. Plafond commun avec la déduction pour investissement - Un plafond commun à la déduction pour investissement et à la déduction pour aléas, qui peuvent être exercées concurremment, a été mis en place par l'article 101 de la loi de finances pour 2004. En pratique, le plafond des déductions peut donc être directement calculé au moyen du barème ci-dessous.

Bénéfice	Plafond de la déduction
inférieur à 3 000 €	égale au bénéfice
3 000 € à 7 500 €	3 000 €
7 501 € à 30 000 €	40 % du bénéfice
30 001 € à 76 000 €	6 000 € + 20 % du bénéfice
supérieur à 76 000 €	21 200 €

Pour les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) et les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL), les limites de la déduction sont multipliées par le nombre d'associés exploitants sans pouvoir excéder trois fois les limites prévues pour un exploitant individuel.

442. Liberté d'utilisation du plafond commun - Les exploitants peuvent librement moduler le montant de leur déduction dans les limites du plafond applicable. Lorsque l'exploitant choisit d'utiliser une partie de son plafond pour pratiquer une déduction pour aléas, cette déduction doit toujours correspondre à une épargne effective.

L'exploitant agricole peut pratiquer l'une et l'autre des déductions :

– dans le cas où il choisit de pratiquer seulement la déduction pour investissement, l'exploitant bénéficierait de la totalité du plafond au titre de ce dispositif ;

– dans le cas où il pratique les deux déductions, il est libre de ventiler entre la déduction pour investissement et la déduction pour aléas son droit à déduction plafonné.

Il ne lui sera pas possible d'utiliser les sommes déduites dans le cadre de la déduction pour investissement en cas de survenance d'un aléa. À l'inverse, les exploitants qui ont choisi de pratiquer la déduction pour aléas ne pourront utiliser l'épargne déduite pour la réalisation de certains investissements en dehors des cas de survenance d'un aléa.

RÉGIME NOUVEAU

443. L'article 47 de la loi de finances rectificative pour 2004 augmente le plafond de la déduction pour aléas d'un montant de 500 € par salarié équivalent temps plein si :

- le bénéfice de l'exercice excède 76 000 €,
- le résultat de l'exercice est supérieur d'au moins 40 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

444. Entrée en vigueur - Ces dispositions, qui ont pour objet de tenir compte de la situation particulière des exploitants agricoles qui ont un important effectif salarié et pour lesquels le résultat peut subir d'importantes variations (producteurs de fruits et légumes par exemple), s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.

► Conditions d'application du complément de déduction

Bénéfice de l'exercice supérieur à 76 000 €

445. Pour que l'exploitant ait droit au complément de déduction au titre d'un exercice, le bénéfice de l'exploitation doit être supérieur à 76 000 €.

Le bénéfice à retenir est celui de l'exploitation individuelle, de la société ou du groupement sans qu'il soit tenu compte du nombre d'associés.

Le plafond de la déduction est calculé d'après le **bénéfice réalisé** au cours de l'exercice et soumis à l'impôt sur le revenu au **barème progressif** ou à un **taux réduit** d'imposition (plus-values à long terme).

Les plus-values nettes à court terme qui font l'objet de l'étalement sur trois ans prévu à l'article 39 quaterdecies du CGI sont retenues au titre des exercices auxquels elles sont rattachées, à raison de chaque fraction considérée, et non pour leur totalité au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été effectivement réalisées.

446. Le montant du bénéfice à retenir est apprécié :

► après application de l'abattement de 50 % prévu en faveur des jeunes agriculteurs (CGI, art. 73 B) ;

Lorsqu'un ou plusieurs associés exploitants d'une société ou d'un groupement (y compris GAEC et EARL) sont des jeunes agriculteurs, l'abattement de 50 % dont ils bénéficient est pratiqué sur la quote-part des revenus de ce groupement qui leur revient. Il n'est pas pris en compte dans le calcul du bénéfice de la société ou du groupement qui sert de référence pour déterminer le plafond de la déduction pour aléas.

► avant imputation des déficits antérieurs ;

► avant application :

– de l'abattement pour adhésion à un centre de gestion agréé (CGI, art. 158, 4 bis) ;

– des dispositifs du système du quotient (CGI, art. 75-0A) ou de la moyenne triennale (CGI, art. 75-0 B) ;

► avant la réintégration :

– des déductions pour investissement non utilisées ou ayant fait l'objet d'une utilisation non conforme à leur objet ;

– des déductions pour aléas correspondant à des sommes épargnées non utilisées ou en cas d'utilisation non conforme à leur objet.

447. La limite est appréciée en fonction du bénéfice réalisé par la société, le groupement ou l'EARL non soumis à l'impôt sur les sociétés, sans qu'il soit tenu compte des charges personnelles des associés, dont la déduction est opérée, dans tous les cas, au niveau des déclarations de résultats propres aux associés. Lorsque l'exercice est inférieur à douze mois (début d'activité ou changement de

date de clôture dans les conditions prévues à l'article 73 du CGI), le bénéfice n'est pas réduit prorata temporis.

Augmentation de 40 % du résultat de l'exploitation

448. Pour que l'exploitant ait droit au complément de déduction au titre d'un exercice, le résultat de cet exercice doit être supérieur d'au moins 40 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

Pour effectuer cette comparaison, le résultat de l'exercice en cause et des trois exercices précédents à prendre en compte s'entend :

– après application de l'abattement de 50 % prévu en faveur des jeunes agriculteurs (CGI, art. 73 B) ;

– avant imputation de l'abattement pour adhésion à un centre de gestion agréé prévu à l'article 158, 4 bis du CGI et du report de déficits antérieurs.

Il est en revanche tenu compte des résultats déficitaires au titre des années de référence pour la détermination de la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

449. Lorsque, au titre de l'un de ces exercices, l'exploitant a pratiqué une déduction pour aléas ou procédé à la réintégration d'une déduction précédemment pratiquée, il est fait abstraction, pour procéder à cette comparaison, des montants ainsi déduits ou réintégrés. Il en est de même pour les réintégrations de déduction pour investissement.

450. Par ailleurs, en cas de réalisation d'un bénéfice exceptionnel, la comparaison de ce bénéfice avec la moyenne des résultats des trois exercices précédents prévue par l'article 75-0 A du CGI est effectuée en faisant abstraction - tant pour l'exercice de réalisation du bénéfice exceptionnel que pour la période de référence - des déductions pour aléas pratiquées au cours de ces exercices ou des réintégrations de déductions antérieurement pratiquées.

451. Dès lors que la hausse exceptionnelle du bénéfice d'une année donnée est appréciée par rapport à la moyenne des résultats des trois exercices précédents, les nouveaux exploitants (exploitants individuels ou sociétés) ne peuvent bénéficier de cette faculté avant leur quatrième année d'activité.

Si un nouvel exploitant a clôturé un premier exercice dont la durée n'est pas de douze mois, il est admis que ce premier exercice soit considéré comme un exercice de douze mois.

La circonstance que l'exploitant ait été soumis au régime du forfait au titre du premier ou des deux premiers exercices de la période de référence ne fait pas obstacle au bénéfice de cette disposition. Dans ce cas, le ou les résultats forfaitaires sont pris en compte pour l'appréciation de la moyenne des trois exercices précédents.

► Montant du complément de déduction pour aléas

452. Le complément de déduction pour aléas n'est pas calculé en fonction du bénéfice mais du nombre de salariés. Il est toutefois plafonné au montant du bénéfice et au montant de l'épargne effectivement constituée.

453. Complément de déduction - Dès lors qu'il s'agit d'un complément de déduction, cette faculté de déduction vient s'ajouter au plafond maximum de déduction commun aux déductions pour investissement et pour aléas. Mais ce complément de déduction est réservé aux exploitants qui pratiquent la déduction pour aléas.

Les exploitants peuvent **librement moduler** le montant de leur déduction dans les limites du montant de la possibilité de déduction supplémentaire.

Exemple : Un agriculteur, exploitant individuel, dont l'exercice coïncide avec l'année civile, a réalisé en 2005 un bénéfice de 90 000 €. Son résultat est supérieur de 50 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents. Il emploie cinq salariés équivalent temps plein. Il a déposé au cours de l'exercice 2005 sur le compte d'affectation 5 000 € provenant des recettes de son exploitation.

– Il souhaite pratiquer une déduction pour investissement de 21 200 €. Il pourra déduire au maximum 2 500 € au titre de la déduction pour aléas, c'est-à-dire la déduction maximale autorisée (5×500 €).

– Il souhaite pratiquer une déduction pour investissement de 11 200 €. Il pourra déduire au maximum 5 000 € au titre de la déduction pour aléas, c'est-à-dire le montant total de l'épargne constituée au cours de l'exercice.

454. Calcul en fonction du nombre de salariés équivalent temps plein - L'exploitant peut pratiquer un complément de déduction pour aléas à hauteur de **500 € par salarié équivalent temps plein**.

Lorsque le ou les salariés de l'exploitation ne sont employés qu'**à temps partiel** ou sur une fraction seulement de l'année civile, la conversion en équivalent temps plein résulte pour chaque salarié du rapport entre le nombre d'heures travaillées pour lesquelles une dépense a été engagée au cours de l'exercice et 1 820 heures. Cette conversion n'est pas effectuée si ce rapport est supérieur à un. Le total obtenu est arrondi à l'unité supérieure.

On rappelle par ailleurs que, **pour les GAEC et les EARL**, les limites de la déduction sont multipliées par le nombre d'associés exploitants sans pouvoir excéder trois fois les limites prévues pour un exploitant individuel.

Exemple : Un agriculteur, exploitant individuel, dont l'exercice coïncide avec l'année civile, a réalisé en 2005 un bénéfice de 90 000 €.

Son résultat est supérieur de 50 % par rapport à la moyenne des résultats des trois exercices précédents. Il emploie cinq salariés équivalent temps plein. Il ne souhaite pratiquer aucune déduction pour investissement. Il a déposé au cours de l'exercice 2005 sur le compte d'affectation 25 000 € provenant des recettes de son exploitation.

Il pourra déduire au maximum 23 700 € au titre de la déduction pour aléas, c'est-à-dire la déduction maximale autorisée [$21\,200 + (5 \times 500)$].

► Plafonnement de la déduction

455. La déduction doit correspondre à une épargne effectivement constituée à la clôture de l'exercice. Ainsi, seules les **sommes inscrites au cours de l'exercice** ou au plus tard à la date de clôture de l'exercice peuvent faire l'objet d'une déduction. Les sommes déposées et utilisées au cours du même exercice ne peuvent faire l'objet d'une déduction.

En effet, l'article 47 de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit expressément que l'exploitant peut pratiquer un complément de déduction pour aléas dans les conditions prévues à l'article 72 D bis du CGI, c'est-à-dire notamment à la condition que le montant déduit **correspond** à une épargne effective.

Exemple : Un agriculteur, exploitant individuel, dont l'exercice coïncide avec l'année civile, a réalisé en 2005 un bénéfice de 90 000 €. Son résultat est supérieur de 50 % par rapport à la moyenne des résultats des trois exercices précédents. Il emploie cinq salariés équivalent temps plein. Il ne souhaite pratiquer aucune déduction pour investissement.

Il a déposé au cours de l'exercice 2005 sur le compte d'affectation 22 500 € provenant des recettes de son exploitation. Il pourra déduire au maximum 22 500 € au titre de la déduction pour aléas, c'est-à-dire le montant total de l'épargne constituée au cours de l'exercice.

La déduction ne peut donner lieu à la constatation d'un déficit.■

RÉGIMES D'IMPOSITION

Options

Étude F-14 220-7 à 9, 17 et 27

Aménagement des délais d'option pour un régime réel et pour le retour au forfait (Art. 33)

Le délai d'option pour le régime simplifié d'imposition est aligné sur le délai de dépôt de la déclaration n° 2342. Les délais d'option pour le régime réel normal et pour le retour au forfait sont alignés sur le délai de dépôt des déclarations des résultats.

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2005.

RÉGIME ACTUEL

Délai d'option pour un régime réel d'imposition

456. Les exploitants agricoles relevant du régime forfaitaire d'imposition peuvent opter soit pour le régime simplifié d'imposition (CGI, art. 69, II, a), soit pour le régime normal d'imposition (CGI, art. 69, III). De même, les exploitants relevant, de plein droit ou sur option, du régime simplifié peuvent opter pour le régime normal d'imposition (CGI, art. 69, III ; V. étude F-14 220).

Le IV de l'article 69 du CGI prévoit que ces options doivent être formulées avant le 1^{er} mai de la première année à laquelle elles s'appliquent.

Ainsi, pour être imposé selon les règles du régime simplifié d'imposition en 2005, un exploitant forfaitaire doit formuler son option avant le 1^{er} mai 2005. Il en est de même pour un exploitant relevant du régime simplifié d'imposition qui désire opter pour le régime normal et dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

457. Pour un exploitant relevant du régime simplifié d'imposition qui désire opter pour le régime réel normal et dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, l'option doit être formulée avant le 1^{er} mai de l'année au cours de laquelle intervient la clôture du premier exercice concerné par l'option.

Exemple :

Un exploitant clôture ses exercices le 30 juin. Pour être imposé selon le régime réel normal au titre de l'exercice 1^{er} juillet 2003 - 30 juin 2004, il doit formuler son option avant le 1^{er} mai 2004. Pour être imposé selon le régime réel normal au titre de l'exercice 1^{er} juillet 2004 - 30 juin 2005, il doit formuler son option avant le 1^{er} mai 2005.

458. Cas particulier des entreprises nouvelles - Lorsque la date de début de l'activité est proche de celle de l'exercice de l'option, les dispositions du IV de l'article 69 du CGI ne laissent pas aux agriculteurs un délai insuffisant pour opter. Aussi l'Administration a-t-elle admis que les exploitants qui désirent opter pour le régime simplifié ou le régime réel normal dès leur premier exercice d'activité disposent, pour exercer cette option, d'un délai de quatre mois à compter de la date de commencement de l'activité.

Toutefois, lorsque le premier exercice a une durée inférieure à quatre mois, le délai d'option court jusqu'à la date de clôture de cet exercice. Bien entendu, si la prise en compte de la date du 1^{er} mai de la première année à laquelle l'option s'applique leur ouvre un délai d'option plus long, les intéressés peuvent s'en prévaloir (Doc. adm. 5 E-214-5).

Option pour le retour au forfait

459. L'article 69 B du CGI prévoit la soumission définitive à un régime réel d'imposition des exploitants agricoles qui sont imposés selon un tel régime en raison du montant de leurs recettes, même en cas d'abaissement ultérieur de celles-ci.

Le dernier alinéa de cet article permet toutefois aux exploitants individuels dont les recettes mesurées sur la moyenne des deux années consécutives précédentes s'abaissent en dessous de 46 000 € d'opter pour leur retour au forfait.

L'option pour le retour au forfait doit être formulée avant le 1^{er} mai de la première année à laquelle elle s'applique (CGI, art. 69, IV ; V. étude F-14 220-21 et s.).

460. L'option doit être expresse. Aucune forme particulière n'est exigée, mais elle doit faire l'objet d'une déclaration signée du contribuable indiquant nettement le régime d'imposition choisi, et adressée au service des impôts du lieu de l'exploitation (Doc. adm. 5 E-2111-5 ; Doc. adm. 5 E-214-6 et 16).

Ainsi, la simple souscription d'une déclaration de revenus faisant état des résultats réels de l'exploitation agricole, même accompagnée d'un compte d'exploitation, ne peut pas être regardée comme une dénonciation expresse du régime du bénéfice agricole forfaitaire (CE, 22-1-1982, n° 15677 ; dans le même sens, CE, 11-5-1987, n° 52399). De la même façon, ne peuvent tenir lieu d'option pour le régime réel ni une lettre faisant état du déficit de l'exploitation, ni la communication des bilans comptables (CAA Paris, 11-7-1991, n° 1201).

RÉGIME NOUVEAU

461. L'article 33 de la loi de finances rectificative pour 2004 simplifie les modalités d'option pour un régime réel d'imposition ou pour le retour au forfait en faisant coïncider les délais d'option avec les dates de dépôt des déclarations de résultats de l'exercice précédent. Cette modification a par ailleurs l'avantage d'harmoniser les modalités d'option sur le modèle de celles prévues pour la méthode blocage de la valeur des stocks (CGI, art. 72 B) et les dispositifs de lissage ou d'étalement des bénéfices (CGI, art. 75-0 A et 75-0 B).

Les règles particulières d'option pour un régime réel prévues pour les **entreprises nouvelles** sont conservées et légalisées afin de ne pas retarder la possibilité pour un nouvel exploitant de choisir un régime réel d'imposition.

Diverses précisions législatives sont par ailleurs apportées.

À titre accessoire, on relèvera que le législateur poursuit l'harmonisation du vocabulaire engagée par voie réglementaire dans le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 et dans le cadre l'article 21 de la loi de finances pour 2004, en employant l'expression « régime réel d'imposition » au lieu de « régime d'imposition d'après le bénéfice réel » (1^{er} et 2^o du A du I et 1^o du B du I de cet article).

462. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2005. Ainsi, les nouvelles modalités s'appliqueront aux options formulées à compter de l'année 2005.

► Option pour un régime réel d'imposition

463. Les options pour le régime simplifié d'imposition et pour le régime normal doivent être formulées dans le délai de dépôt des déclarations de l'année ou de l'exercice précédent.

Les options sont donc toujours exercées au cours de l'exercice au titre duquel elles s'appliquent et non lors du dépôt de la déclaration des résultats de cet exercice. Les nouvelles dispositions n'ont donc pas pour effet de rendre l'option « rétroactive ».

464. Option des exploitants soumis au forfait - Pour les exploitants soumis au régime forfaitaire, les options doivent être formulées dans le **déla i de dépôt de la déclaration** n° 2342 prévue à l'article 65 A du CGI de l'année précédant celle au titre de laquelle elles s'appliquent.

Ainsi, l'exploitant soumis au régime forfaitaire doit, pour être imposé suivant un régime simplifié d'imposition en 2005, opter pour ce régime lors du dépôt de la déclaration n° 2342 avant le 30 mars 2005.

On note que, dans ce cas, la **mesure de simplification a pour effet d'avancer d'un mois la date de l'option.**

465. Option des exploitants soumis au régime simplifié - Pour les exploitants soumis à un régime réel d'imposition, les options doivent être formulées dans le **déla i de déclaration des résultats** de l'exercice précédant celui au titre duquel elles s'appliquent.

Ainsi, l'exploitant soumis à un régime simplifié d'imposition et dont l'exercice coïncide avec l'année civile doit, pour être soumis au régime normal d'imposition en 2005, opter pour ce régime sur la déclaration des résultats de l'exercice clos au 31 décembre 2004, soit en principe avant le 30 avril 2005.

L'exploitant soumis à un régime simplifié et dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile doit, pour être soumis au régime normal d'imposition pour la détermination de l'exercice clos en 2005 (ouvert en 2004), opter pour ce

régime sur la déclaration des résultats de l'exercice clos au cours de l'année 2004, soit en principe avant le 30 avril 2005.

466. Conjoint survivant ou indivision successorale - Le décès de l'un des membres d'une communauté conjugale qui met en valeur une exploitation agricole entraîne une cessation d'activité et un changement d'exploitant. L'exploitation peut être continuée soit par l'indivision successorale, soit par le conjoint survivant, qu'il ait été coexploitant ou non, soit par un autre héritier, soit par un tiers. Le 2^e alinéa de l'article 69 B du CGI prévoit que le **régime de bénéfice réel** qui s'appliquait en raison de ses recettes à l'exploitant décédé **reste applicable au conjoint survivant ou à l'indivision successorale** qui poursuit l'exploitation.

Lorsque les dispositions de l'article 69 B, 2^e alinéa, du CGI sont applicables, le conjoint survivant ou les membres de l'indivision qui poursuivent l'exploitation sont imposés selon les règles du régime réel, normal ou simplifié. Si le défunt était soumis au régime réel simplifié, ce régime leur est applicable de plein droit. Si le défunt était soumis de plein droit ou sur option au régime réel normal, le régime simplifié leur est applicable de plein droit.

L'Administration prévoit toutefois, dans l'un et l'autre de ces cas, la possibilité pour le conjoint survivant ou l'indivision successorale qui poursuit l'exploitation d'**opter pour le régime réel normal d'imposition** dans les conditions de droit commun (Doc. adm. 5 E-2112-43, 15-5-2000). L'article 33, I, 1^o, a de la loi de finances rectificative pour 2004 **légalise** cette doctrine, en complétant le III de l'article 69 du CGI.

467. Opérations commerciales sur les animaux de boucherie et de charcuterie - Les profits tirés de leurs activités agricoles par les personnes qui effectuent des opérations commerciales sur des animaux de boucherie et de charcuterie sont **obligatoirement imposés d'après un régime réel** (CGI, art. 69 C).

L'article 33, I, 1^o, a de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit expressément, en complétant le III de l'article 69 du CGI, la possibilité pour ces exploitants d'**opter pour le régime normal d'imposition.**

► Cas des entreprises nouvelles

468. La spécificité des modalités d'option pour un régime réel lors de la création d'activité est conservée, légalisée et adaptée afin de ne pas retarder la possibilité pour un nouvel exploitant de choisir un régime réel d'imposition. L'application de la règle générale aurait en effet pour conséquence de retarder le délai maximal d'option à l'exercice suivant la première année d'activité.

Le second alinéa du IV nouveau de l'article 69 du CGI prévoit donc que les exploitants qui désirent **opter pour un régime réel d'imposition** dès leur premier exercice d'activité doivent exercer leur option **dans un délai de quatre mois à compter de la date du début de l'activité.** Toutefois, lorsque la durée du premier exercice est inférieure à quatre mois, l'option doit être exercée au plus tard à la date de clôture de cet exercice.

Ainsi, un exploitant qui débute son activité le 1^{er} janvier 2005 doit opter pour un régime réel d'imposition avant le 1^{er} mai 2005 s'il souhaite que son premier exercice soit soumis à ce régime. S'il clôt son premier exercice le 1^{er} mars 2005, il doit opter avant cette date.

Bénéfices agricoles

► Option pour le retour au forfait

469. L'article 33, I, 2°, b de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit que les options pour le retour au forfait doivent être formulées dans le délai de déclaration des résultats de l'exercice précédant celui au titre duquel elle s'applique.


Ainsi, un exploitant soumis au régime simplifié d'imposition et dont les recettes, mesurées sur la moyenne de deux années consécutives, s'abaissent au-dessous de 46 000 € peut opter pour le retour au forfait pour l'année 2005, lors du dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice clos en 2004 (en cours d'année ou au 31 décembre), soit en principe avant le 30 avril 2005.

Dans l'hypothèse où l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, le bénéfice imposable de la dernière année pour laquelle le redevable

relève d'un régime réel d'imposition est calculé en tenant compte notamment du résultat constaté entre la date de clôture de l'exercice et le 31 décembre. Ce résultat, déterminé selon les règles du bénéfice réel, fait l'objet d'une imposition distincte établie d'après le taux moyen effectivement appliqué aux autres revenus de l'intéressé au titre de l'année de clôture du dernier exercice soumis à un régime réel. Cette imposition est établie d'après une déclaration complémentaire qui doit être produite avant le 30 avril de la deuxième année au titre de laquelle l'exploitant se trouve placé sous le régime du forfait (BOI 5 E-1-02, 15-1-2002, n° 88). L'option ne peut en aucun cas être exercée sur la déclaration complémentaire.

470. Forme de l'option - Selon nos informations, une case « option » pour un régime réel ou pour le retour au forfait serait créée sur les déclarations de résultats des différents régimes d'imposition concernés. ■

FISCAL | SOCIAL | COMPTABLE | AFFAIRES

Contactez gratuitement
notre équipe de spécialistes
pour vous aider dans
vos recherches sur
le  D.O



SERVICE GRATUIT
RÉSERVÉ AUX
ABONNÉS D.O

552.029.431 R.C.S. Paris - 4E06

SERVICE FORMATION & AIDE À LA RECHERCHE

Tél : 0800 970 310

(appel gratuit d'un poste fixe)