

TOULOUSE
CAPITOLE
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de l'Université Toulouse 1 Capitole.

Bénéfices agricoles - Bénéfices réels - Déductions : déduction pour épargne de précaution (CGI, art 73 nouveau) et déductions pour investissement et pour aléas (CGI, art. 72 D et 72 D bis anciens)

RAIMBAULT DE FONTAINE SOPHIE

Référence de publication : RAIMBAULT DE FONTAINE (S.), « Bénéfices agricoles - Bénéfices réels - Déductions : déduction pour épargne de précaution (CGI, art 73 nouveau) et déductions pour investissement et pour aléas (CGI, art. 72 D et 72 D bis anciens) », *Juris-Classeur fiscal. Impôts directs, Fasc 325-43*, 2019.

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications, contacter portail-publi@ut-capitole.fr

Bénéfices agricoles - Bénéfices réels - Déductions : déduction pour épargne de précaution (CGI, art 73 nouveau) et déductions pour investissement et pour aléas (CGI, art. 72 D et 72 D bis anciens)

Mises à jour

Mise à jour du 08/04/2020 - §53. - Plafonnement de la déduction au montant du bénéfice imposable

Points-clés

1. – La loi de finances pour 2019 a supprimé les anciennes déductions pour investissement (DPI) et pour aléas (DPA) pour les remplacer par un dispositif unique, la déduction pour épargne de précaution (DEP), codifiée au nouvel article 73 du CGI, dont l'objectif est, comme son nom l'indique, d'inciter les exploitants à constituer volontairement une épargne de précaution (V. n° 1).
2. – Cette déduction pour épargne de précaution ne concerne que les exploitants qui sont soumis à un régime réel d'imposition et qui ont effectivement constitué une épargne professionnelle de précaution comprise entre 50 % et 100 % des sommes déduites (V. n° 1 à 45).
3. – Pour faciliter l'accès à ce dispositif, l'article 73 du CGI prévoit que les coûts de revient de certains stocks ou certaines créances détenues par l'exploitant sur la coopérative dont il est associé-coopérateur peuvent être assimilés à de l'épargne professionnelle pour la constitution d'une déduction pour épargne de précaution (V. n° 20 à 45).
4. – Le montant des sommes soustraites à l'impôt sur le revenu est librement fixé par l'exploitant, sous réserve du respect d'un plafond de déduction fixé par le nouvel article 73 du CGI en fonction du montant du bénéfice imposable de l'exploitation mais également de celui des déductions antérieurement pratiquées et non encore rapportées. En tous les cas, la somme déduite ne peut être supérieure au montant du bénéfice imposable (V. n° 46 à 64). Pour les GAEC et les EARL relevant de l'impôt sur le revenu, le plafond de déduction est majoré. Ainsi il peut, dans la limite du bénéfice imposable de la structure, être multiplié par le nombre d'associés exploitants dans la limite de quatre (V. n° 55 à 64).
5. – Le délai d'utilisation des sommes déduites a été fixé à dix exercices suivant l'imputation de la déduction pour épargne de précaution (V. n° 89). Les conditions d'utilisation des sommes déduites ont été considérablement assouplies par rapport aux dispositifs antérieurs des DPI et DPA, l'article 73 du CGI indique simplement qu'elles doivent être utilisées pour faire face à des dépenses nécessitées par l'activité professionnelle (V. n° 90 et 91).
6. – Les sommes déduites doivent être réintégrées au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles sont utilisées ou au résultat de l'exercice qui suit et, à défaut, à celui du dixième exercice suivant celui au titre duquel la déduction a été pratiquée (V. n° 93 à 102). En cas de cessation d'activité avant utilisation des sommes déduites et expiration du délai de dix exercices, les déductions pour épargne de précaution non encore rapportées doivent, sauf hypothèses particulières d'apport en société dans les conditions de l'article 151 octies du CGI et transmission de l'exploitation dans celles de l'article 41 du même code, être réintégrées au résultat de l'exercice de cessation d'activité (V. n° 103 à 122).
7. – L'avantage de trésorerie qui résulte de l'imputation d'une déduction pour épargne de précaution est soumis au respect des aides *de minimis* dans le domaine de l'agriculture (V. n° 86 à 88).
8. – Pour faire obstacle aux abus constatés dans l'utilisation de l'ancienne déduction pour

investissement, l'article 73 du CGI limite la possibilité de cumuler l'affectation d'une déduction pour épargne de précaution à l'acquisition de matériel roulant et le bénéfice de l'exonération de la plus-value dégagée lors de sa cession en application de l'article 151 septies du CGI(V. n° 123 à 129).

9. – Les déductions pour investissement ou pour aléas ne peuvent plus être pratiquées au titre des exercices clos à compter du 1er janvier 2019 (V. n° 130). Néanmoins, les dispositions des anciens articles 72 D et 72 D bis du CGI continuent de régir les conditions dans lesquelles, les DPI et DPA antérieurement déduites doivent être utilisées et le cas échéant rapportées au résultat imposable (V. n° 131 à 234).
10. – Par ailleurs bien évidemment, l'Administration peut, dans le cadre de l'exercice de son pouvoir de reprise, remettre en cause des déductions pour investissement ou pour aléas qui auraient été illégalement constituées notamment au regard du plafond commun de déduction prévu par l'ancien article 72 D ter du CGI(V. n° 235 à 272).

I. - Déduction pour épargne de précaution (DEP) : art. 73 nouveau du CGI

1. – Texte – Créée par l'article 51 de la loi de finances pour 2019, la déduction pour épargne de précaution est codifiée au nouvel article 73 du CGI(L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 51 : *Dr. fisc. 2019, n° 3, comm. 67*). Selon l'exposé des motifs de la loi, son objectif est « d'inciter les exploitants à constituer une épargne destinée à leur permettre de surmonter les éventuelles crises et difficultés auxquelles ils pourraient être confrontés dans leurs exploitations au cours des années suivantes » (*Projet de loi de finances pour 2019, p. 77*). La déduction pour épargne de précaution remplace, par un dispositif unique et pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2019, la déduction pour investissement jugée peu vertueuse (CGI, art. 72 D ancien), car n'encourageant nullement les exploitants à se constituer une épargne de précaution, et la déduction pour aléas (CGI, art. 72 D bis ancien) sous utilisée parce que subordonnée à des conditions d'utilisation trop contraignantes (V. M. André, *Rapp. d'information sur la fiscalité agricole, AN, n° 2722, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, 15 avril 2015*).

Remarque : Conformément aux dispositions du II de l'article 20 de la loi n° 2018-32 du 22 janvier 2018 de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022, le dispositif codifié à l'article 73 du CGI s'appliquera durant quatre années, à savoir aux exercices clos du 1er janvier 2019 au 31 décembre 2022 (L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 51, III, 1 : *Dr. fisc. 2019, n° 3, comm. 67*). À l'issue de cette période, il devra donner lieu à une évaluation afin de juger de l'opportunité de le reconduire.

2. – Suivi des anciennes DPI et DPA – Si les exploitants n'ont donc plus la possibilité, pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2019, de constituer des déductions pour investissements (DPI) ou pour aléas (DPA), les déductions opérées avant 2019 doivent néanmoins être utilisées et rapportées conformément aux modalités prévues aux anciens articles 72 D et 72 D bis du CGI dans leur rédaction antérieure à leur abrogation (L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 51 : *Dr. fisc. 2019, n° 3, comm. 67*).

3. – Objet du fascicule – Le présent fascicule présentera donc, en première partie, les règles applicables à la nouvelle déduction pour épargne de précaution (DEP) puis seront rappelées, dans une seconde, celles qui devront être mises en œuvre à l'occasion de l'utilisation de déductions pour investissement ou aléas constituées avant l'abrogation de ces dispositifs et leur remplacement par la DEP.

4. – Commentaires administratifs – Les dispositions du nouvel article 73 du CGI sont commentées par l'Administration au BOI-BA-BASE-30-45 du 19 juin 2019.

5. – Plan – À la présentation du champ d'application de la DEP succédera celle des modalités de détermination du plafond et de l'assiette de la déduction. Seront ensuite décrites les modalités de son

utilisation. Pour conclure, il conviendra de signaler deux originalités du nouveau dispositif : d'une part, la possibilité de constituer une DEP est conditionnée au respect de la réglementation européenne des aides *de minimis* en matière agricole, et d'autre part, pour éviter les abus, le législateur a limité la possibilité de bénéficier de l'exonération des plus-values prévue à l'article 151 septies lors de la cession de matériel roulant financé par le moyen d'une DEP.

A. - Champ d'application

6. – La constatation d'une déduction pour épargne de précaution sur le fondement de l'article 73 du CGI est ouverte aux exploitants qui, d'une part, sont soumis à un régime réel d'imposition et qui, d'autre part, ont effectivement constitué une épargne de précaution.

1° Exploitants soumis à un régime réel d'imposition

a) Exploitants individuels

7. – **Principe** – La déduction pour épargne de précaution (DEP) prévue à l'article 73 du CGI peut être pratiquée par les exploitants soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, sous réserve qu'ils soient imposés d'après un régime réel d'imposition, qu'il s'agisse du régime réel normal ou du régime réel simplifié, applicable de plein droit ou sur option (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 1*). Sont en revanche exclus du bénéfice de la DEP les exploitants imposés selon le régime des micro-exploitations (ou micro-BA) ou le régime forfaitaire applicable aux exploitations forestières (*CGI, art. 76, al. 1*).

8. – **Situation des conjoints exploitants** – Lorsque deux conjoints gèrent de manière autonome une exploitation, il est admis que la déduction pour épargne de précaution soit pratiquée par chacun des conjoints. La notion d'exploitation autonome est, selon l'Administration, appréciée différemment selon que les époux sont mariés ou non selon le régime de la séparation de biens. La notion d'exploitation autonome est précisée au *BOI-BIC-PVMV-40-20-20-10* du 18 novembre 2013, § 150 auquel il est renvoyé (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 30*).

b) Sociétés d'exploitation

9. – La déduction pour épargne de précaution peut également être pratiquée par les sociétés et groupements agricoles qui relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles à condition que leur résultat soit imposé selon un régime réel, normal ou simplifié, d'imposition. Dans cette hypothèse, l'Administration précise que la déduction est pratiquée au niveau de la société ou du groupement. En conséquence, un associé ne peut pratiquer individuellement une DEP sur la quote-part de résultat lui revenant (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 1*).

c) Date d'appréciation de la condition liée au régime d'imposition

10. – **Clôture de l'exercice** – La condition liée au régime d'imposition s'apprécie à la clôture de chacun des exercices au titre desquels la déduction est pratiquée (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 20*).

2° Exploitants ayant constitué une épargne professionnelle

11. – **Principes** – La déduction pour épargne de précaution est subordonnée à la constitution effective d'une épargne professionnelle comprise entre 50 % et 100 % du montant de la déduction pratiquée (*CGI, art. 73, II, 1, al. 1*). Cette épargne de précaution est en principe monétaire (*CGI, art. 73, II, 1, al. 1*), mais l'article 73 du CGI prévoit que l'épargne peut, sous certaines conditions, être réputée constituée à hauteur des coûts

d'acquisition ou de production de stocks de fourrages ou de stocks à rotation lente (*CGI, art. 73, II, 1, al. 2*). Elle peut également consister en certaines créances détenues par les exploitants agricoles sur les coopératives agricoles dont ils sont associés et sur les organisations de producteurs agricoles ou les associations d'organisations de producteurs agricoles reconnues par une autorité administrative auxquelles ils adhèrent (*CGI, art. 73, II, 1, al. 5*).

a) Épargne monétaire

12. – Conformément au 1 du II de l'article 73 du CGI, une déduction pour épargne de précaution peut être pratiquée à la condition que, dans les 6 mois suivant la clôture de l'exercice et au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration des résultats se rapportant à l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée, l'exploitant ait inscrit sur un compte courant ouvert auprès d'un établissement de crédit une somme comprise entre 50 % et 100 % du montant de la déduction. L'épargne ainsi constituée doit être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation.

1) Inscription de l'épargne sur un compte bancaire spécialement affecté

13. – L'épargne professionnelle doit être inscrite sur un compte courant ouvert au nom de l'exploitation auprès d'un établissement de crédit. Cette condition exclut que l'épargne puisse être déposée sur un compte à terme qui a pour effet de rendre indisponible l'épargne pendant un certain temps. Ce compte courant bancaire doit retracer exclusivement les opérations afférentes aux sommes épargnées dans le cadre de la déduction pour épargne de précaution (*CGI, art. 73, II, 1, al. 4*). Par ailleurs, il est possible d'ouvrir plusieurs comptes courants, dans un ou plusieurs établissements de crédit, destinés à recevoir l'épargne professionnelle constituée dans le cadre de la déduction pour épargne de précaution (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 60*).

14. – L'épargne professionnelle comprise entre 50 % et 100 % de la DEP pratiquée ne peut pas faire l'objet d'un placement en dehors de ce(s) compte(s) courant(s) bancaire(s) spécifique(s). Symétriquement, l'épargne libre, c'est-à-dire la fraction de la trésorerie qui excède le montant de l'épargne professionnelle constituée, et en tout état de cause la fraction de l'épargne qui excède la déduction pratiquée, ne peut pas être placée sur ce(s) compte(s) courant(s) bancaire(s) spécifique(s). En effet, l'article 73 du CGI limite le montant de l'épargne à déposer sur ce compte au montant de la déduction pratiquée. Il est en revanche possible, dans les 6 mois suivant la clôture et au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration, d'opérer un virement, pour un montant compris entre 50 % et 100 % du montant de la déduction pour épargne de précaution pratiquée au titre de cet exercice, d'un compte bancaire alimenté par de l'épargne libre vers le compte courant répondant aux conditions fixées par l'article 73 du CGI (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 70*).

15. – Dès lors que le compte courant bancaire ne peut accueillir aucune épargne libre, l'exploitant ne peut pas redéposer les sommes prélevées sur le compte dédié, que ce soit au cours de l'exercice de leur prélèvement ou d'un exercice ultérieur, à moins de pratiquer une nouvelle déduction pour épargne de précaution au titre de l'un de ces exercices (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 80*).

16. – L'Administration précise que l'épargne professionnelle constituée dans le cadre du régime de la déduction pour épargne de précaution ne peut pas être déposée sur le compte bancaire qui a été ouvert pour recevoir les sommes épargnées dans le cadre de la déduction pour aléas (DPA) supprimée par l'article 51 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 90*).

2) Inscription de l'épargne à l'actif du bilan

17. – Principe – L'épargne professionnelle déposée sur le compte courant bancaire doit être inscrite à l'actif

du bilan de l'exploitation (*CGI, art. 73, II, 1, al. 1*).

18. – Imposition des intérêts produits – Les éventuels intérêts produits par l'épargne de précaution ne sont pas, comme cela était le cas pour l'ancienne DPA, exonérés. L'Administration précise que, compte tenu de l'obligation d'activation de l'épargne et de sa nature, ils sont en principe imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 19 juin 2019, § 130*). Elle considère en effet que la rémunération de l'épargne ne déqualifie pas la nature du compte courant bancaire dès lors que l'exploitant conserve à tout moment la libre disposition des sommes et qu'en conséquence, les intérêts produits par le placement de la trésorerie sur ce compte courant bancaire ne sont pas atteints par les effets de la suppression de la théorie du bilan (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 100*).

19. – Tolérance administrative – Toutefois, pour permettre l'application du prélèvement forfaitaire unique (PFU) prévu à l'article 200 A du CGI aux intérêts le cas échéant versés en rémunération de l'épargne professionnelle, il est admis qu'ils puissent être extournés du bénéfice agricole. Sous cette condition, ils peuvent donc être déclarés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 110*).

b) Assimilation des coûts de revient de certains stocks à de l'épargne monétaire

20. – Les dispositions du deuxième alinéa du 1 du II de l'article 73 du CGI assimilent à de l'épargne monétaire les coûts engagés pour l'acquisition ou la production de stocks de fourrage destiné à être consommé par les animaux de l'exploitation ou de stocks de produits ou d'animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an. Ainsi, les coûts d'acquisition ou de production afférents à ces stocks peuvent se substituer totalement ou partiellement à l'épargne monétaire (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 120*).

1) Stocks éligibles

21. – Fourrage et stocks à rotation lente – Les coûts qui peuvent être pris en compte pour la constitution de l'épargne de précaution sont ceux qui concernent l'acquisition ou la production de stocks de fourrage ou de stocks de produits ou d'animaux à rotation lente.

22. – Stocks de fourrage destinés à être consommés par les animaux de l'exploitation – Selon l'Administration, peuvent être considérés comme des stocks de fourrage ouvrant droit à la constitution d'une DEP, les stocks de matières premières mentionnées au 6 de la partie C du règlement (UE) n° 575/2011 de la Commission du 16 juin 2011 relatif au catalogue des matières premières pour aliments des animaux. Il s'agit notamment des stocks de céréales, de paille (de céréales, de féveroles, de lin, de pois), de luzerne, de feuilles de bettes et betteraves, d'herbes, de maïs ensilé ou encore de farines (de trèfle, de plantes fourragères, de chanvre) (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 130*).

23. – Stocks de produits ou d'animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an – Constituent des stocks de produits ou d'animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an les stocks portant sur des biens relevant de cette catégorie et dont la fréquence de renouvellement, selon les éléments comptables de l'entreprise, est supérieure à un an. En pratique, l'exploitant agricole pourra se référer à la fréquence de renouvellement historique des produits ou animaux de même nature. Sont par exemple susceptibles de relever de cette catégorie les bovidés et les produits de la viticulture. Toutefois, l'Administration précise que les coûts afférents aux équidés et bovidés considérés comme des immobilisations amortissables en application de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III du CGI ne sont pas assimilables à de l'épargne monétaire pour la constitution d'une DEP (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 140*).

24. – Stocks à rotation lente entreposés chez des tiers – Les coûts d'acquisition ou de production des

produits ou animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an et au fourrage entreposé par un exploitant agricole chez un tiers sont assimilables à de l'épargne monétaire dès lors, qu'en application de l'article 38 quinquies du CGI, ils restent inscrits dans les stocks de l'exploitant agricole jusqu'au transfert du contrôle et des avantages économiques futurs attachés à ces produits, animaux ou fourrage. Toutefois, l'Administration souligne qu'il en est autrement des coûts de revient relatifs au raisin apporté à des coopératives viticoles. En effet s'agissant de ces stocks, le maintien de l'inscription en stock au bilan de l'associé coopérateur constitue une fiction fiscale dès lors que la propriété du raisin a été transférée aux coopératives. Pour plus de précisions sur la comptabilisation des productions agricoles entreposées et des apports de raisins à des coopératives viticoles, il est renvoyé aux paragraphes 280 et suivant du BOI-BA-BASE-20-20-20-30 du 3 juillet 2019 (BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 150. – V. également *Dr. fisc. 2009, n° 6, comm. 143*).

25. – Avances aux cultures – Les avances aux cultures inscrites dans les stocks d'entrée et de sortie au titre des travaux en cours en application des dispositions de l'article 72 A du CGI ne sont pas en principe susceptibles d'être assimilées à de l'épargne monétaire. L'Administration précise néanmoins que si la récolte obtenue après la clôture de l'exercice est qualifiée de fourrage ou de produit dont le cycle de rotation est supérieur à un an ces avances aux cultures peuvent être prises en compte au titre de l'épargne de précaution (BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 150).

2) Coûts assimilables à de l'épargne professionnelle

26. – Principes – Conformément aux dispositions de l'article 38 sexdecies H de l'annexe III au CGI, les coûts d'acquisition ou de production des stocks agricoles s'entendent de ceux définis par l'article 38 nonies de l'annexe III au CGI en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux. Toutefois, les exploitants agricoles peuvent être autorisés à calculer forfaitairement le prix de revient de certains stocks. Pour plus de précisions sur la composition et l'évaluation des stocks agricoles, l'Administration renvoie au BOI-BA-BASE-20-20-20 du 3 juillet 2019 (BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 150. – V. également *JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 325-20, n° 48 et s.*).

27. – Stocks évalués à leur prix de revient effectif – Lorsque les stocks sont évalués au prix de revient effectif, la condition d'épargne monétaire exigée par l'article 73 du CGI est réputée satisfaite à hauteur des coûts engagés au cours de l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée pour l'acquisition ou la production de stocks éligibles. En pratique, l'Administration précise que sont retenues les charges comptabilisées au cours de l'exercice qui entrent dans le coût de revient des stocks de produits ou d'animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an et des stocks de fourrage (BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 170). L'Administration indique par ailleurs que, lorsqu'à la clôture de l'exercice, le cours du jour des stocks concernés est inférieur à leur prix de revient, le montant épargné au titre des stocks n'est pas réduit du montant de la provision pour dépréciation comptabilisée (BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 180).

28. – Stocks évalués selon la méthode forfaitaire – Sur option de l'exploitant soumis au régime simplifié d'imposition, les stocks agricoles, à l'exception des matières premières et des avances aux cultures, peuvent être évalués selon une méthode forfaitaire (CGI, art. 74, b). Aux termes de l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI, les stocks sont alors évalués en appliquant au cours du jour à la clôture de l'exercice une décote de 20 %. Ce taux est porté à 30 % pour les bovins et les produits de la viticulture (sur l'évaluation forfaitaire des stocks V. BOI-BA-BASE-20-20-20-20, 12 sept. 2012. – *JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 325-20, § 48 et s.*). Dans cette hypothèse et pour la constitution d'une DEP, il convient de distinguer selon que les stocks étaient ou non déjà comptabilisés à la clôture de l'exercice précédent celui au titre duquel la déduction pour épargne de précaution est pratiquée :

- **pour les stocks déjà comptabilisés à la clôture de l'exercice précédent**, seule l'augmentation de leur prix de revient forfaitaire résultant de la progression du cours du jour à la clôture de l'exercice est assimilable à de l'épargne monétaire ;

- **pour les stocks qui ont été acquis ou fabriqués au cours de l'exercice au titre duquel la déduction pour épargne de précaution est pratiquée**, l'évaluation forfaitaire des éléments stockés peut être assimilée à de l'épargne monétaire (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 190*).

29. – Exemple de prise en compte des coûts afférents à des stocks évalués selon la méthode forfaitaire–

On suppose qu'au 31 décembre de l'année N les stocks, dont le cycle de rotation est supérieur à un an, possédés par un exploitant qui a exercé l'option pour l'évaluation forfaitaire de ses stocks prévue au b de l'article 74 du CGI, comportent :

- 150 hectolitres d'un vin provenant de la récolte N-1 (cours du jour : 100 € par hectolitre – Par hypothèse le cours du jour au 31 décembre N-1 était de 85 € par hectolitre) ;
- 200 hectolitres d'un vin provenant de la récolte N (cours du jour : 90 € par hectolitre). Ces vins sont inscrits dans les stocks au 31 décembre de l'année N pour la valeur suivante (décote de 30 % appliquée sur le cours du jour à la clôture de l'exercice) ;
- vin de millésime N-1 : $150 \times 100 \times (100 \% - 30 \%) = 10\,500 \text{ €}$;
- vin de millésime N : $200 \times 90 \times (100 \% - 30 \%) = 12\,600 \text{ €}$.

Pour apprécier le respect de la condition de constitution d'une épargne professionnelle pour la DEP pratiquée au titre de l'exercice N, les stocks dont le cycle de rotation est supérieur à un an sont retenus pour 14 175 €, valeur décomposée comme suit :

- vin de millésime N-1 : $150 \times [(100 - 85) \times (100 \% - 30 \%)] = 1\,575 \text{ €}$;
- vin de millésime N : $200 \times [90 \times (100 \% - 30 \%)] = 12\,600 \text{ €}$ (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 190*).

30. – Stocks dont la valeur est bloquée – Les coûts d'acquisition ou de production afférents à des stocks dont la valeur est bloquée et engagés postérieurement au blocage ne sont pas retenus pour apprécier le respect de la condition d'épargne (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 200*. – V. sur le régime optionnel de blocage de la valeur des stocks à rotation lente : *BOI-BA-BASE-20-20-20-40, 7 juill. 2019 : Dr. fisc. 2019, n° 3, comm. 66*).

3) Vente de stocks assimilés à de l'épargne professionnelle

31. – Inscription d'une quote-part du produit de la vente au compte spécifique – En cas de vente des stocks de fourrage ou de produits ou d'animaux assimilés à de l'épargne professionnelle, le troisième alinéa du 1 du II de l'article 73 du CGI dispose qu'une quote-part du produit de la vente doit être inscrite au compte bancaire ouvert au titre de la constitution de la DEP. Dans cette hypothèse, il convient d'inscrire un montant au moins égal à la différence entre, d'une part, 50 % du montant des déductions non encore rapportées et, d'autre part, l'épargne professionnelle totale diminuée de la part des coûts d'acquisition ou de production du stock de fourrage ou du stock de produits ou d'animaux objet de la vente réputés affectés au compte bancaire. Par conséquent, si, à la suite de la vente d'une partie ou de la totalité des stocks de fourrage ou des stocks de produits ou d'animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an, l'épargne professionnelle constituée est toujours au moins égale à 50 % du montant des déductions antérieurement pratiquées et non encore rapportées, l'exploitant n'a pas à inscrire au compte courant une quote-part du produit de cette vente (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 210*). L'obligation d'inscription d'une quote-part du produit de la vente du stock sur le compte bancaire, prévue au troisième alinéa du 1 du II de l'article 73 du CGI, ne s'applique que si la vente porte sur le stock qui a permis à l'exploitant de ne pas constituer d'épargne monétaire (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 220*).

32. – Date à laquelle la somme doit être inscrite au compte bancaire spécifique – La quote-part du produit de la vente doit être inscrite sur le compte bancaire dans les 6 mois suivant la clôture de l'exercice et au plus tard à la date limite de dépôt de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel ladite vente est intervenue. Il en est ainsi même si le produit de la vente n'a pas été encaissé dans ces délais (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 230*). À défaut, la fraction de la déduction non encore rapportée qui excède

le double de l'épargne professionnelle est rapportée au résultat de l'exercice concerné, majorée d'un montant égal au produit de cette somme par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI(*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 230*).

33. – Exemple – À la clôture de l'exercice N, un exploitant pratique une DEP pour un montant de 30 000 €. Pour satisfaire à la condition d'épargne professionnelle de 15 000 €, il inscrit 10 000 € sur un compte bancaire dédié et assimilé à de l'épargne monétaire une somme de 5 000 € correspondant aux coûts des stocks acquis ou produits en N. À la clôture de l'exercice N+1 :

- il pratique une nouvelle DEP pour un montant de 10 000 € et inscrit 5 000 € sur son compte bancaire dédié ;
- le montant de ses DEP est de 40 000 € et son épargne professionnelle s'élève à 20 000 €, composée d'une épargne monétaire de 15 000 € et d'une épargne en stock de 5 000 €, soit 50 % du montant des DEP pratiquées.

Cas n° 1 : En N+3, l'exploitant cède ses stocks constitués au titre de la DEP au prix de 7 000 € À la clôture de cet exercice, il a alors l'obligation de reconstituer son épargne professionnelle pour une somme égale à 5 000 €, prélevée sur le produit de la vente et versée sur le compte bancaire dédié. Le solde du produit de la vente, soit 2 000 €, peut être utilisé librement. À défaut du versement de la somme de 5 000 € sur le compte bancaire, la DEP est rapportée au bénéfice imposable déclaré au titre de l'année N+3 pour un montant de 10 000 €, soit $40\,000 - (15\,000 \times 2)$. Si le prix de vente est inférieur à 5 000 €, l'intégralité du produit de la vente est inscrite au compte d'affectation. Dans ce cas, afin de respecter la condition d'épargne professionnelle de 50 % du montant des DEP non encore rapportées, l'exploitant peut affecter sur son compte bancaire dédié un montant égal à la différence entre 5 000 € et le prix de vente. À défaut, il doit rapporter au bénéfice imposable déclaré au titre de l'année un montant égal au double de cette différence, majoré du produit de cette somme par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI(*V. n° 44*).

Cas 2 : Vente partielle du stock assimilé à de l'épargne monétaire En N+3, l'exploitant cède la moitié de ses stocks constitués au titre de la DEP au prix de 3 000 €. À la clôture de cet exercice, il a alors l'obligation de reconstituer son épargne professionnelle pour une somme égale à 2 500 € ($50\% \times 5\,000$), prélevée sur le produit de la vente et versée sur le compte bancaire dédié. L'autre moitié du stock est toujours considérée comme de l'épargne professionnelle. À défaut du versement de la somme de 2 500 € sur le compte bancaire, la DEP est rapportée au bénéfice imposable déclaré au titre de l'année N+3 pour un montant de 5 000 €, soit $40\,000 - (17\,500 \times 2)$, majoré du produit de cette somme par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI(*V. n° 44*).

Cas 3 : Vente du stock assimilé à de l'épargne monétaire et se rapportant à une DEP partiellement rapportée au résultat En N+3, l'exploitant rapporte sa DEP pour un montant de 5 000 € pour faire face à des dépenses nécessitées par l'exercice de sa profession et il prélève une somme de 2 500 € sur le compte bancaire dédié. À la clôture de cet exercice, le montant des DEP restantes (c'est-à-dire non encore rapportées) est de 35 000 € ($30\,000\text{ €} + 10\,000\text{ €} - 5\,000\text{ €}$) et l'épargne professionnelle disponible est de 17 500 € ($15\,000\text{ €} + 5\,000\text{ €} - 2\,500\text{ €}$), dont 12 500 € d'épargne monétaire et 5 000 € d'épargne en stock. Cette épargne professionnelle représente 50 % du montant des DEP non encore rapportées à la clôture de l'exercice. En N+4, l'exploitant vend l'intégralité de son stock de fourrages au prix de 8 500 €. À la clôture de cet exercice, il a donc l'obligation de reconstituer son épargne professionnelle pour une somme égale à 5 000 € [$((30\,000\text{ €} + 10\,000\text{ €} - 5\,000\text{ €}) \times 50\%) - (10\,000\text{ €} + 5\,000\text{ €} - 2\,500\text{ €})$], prélevée sur le produit de la vente et versée sur le compte bancaire dédié (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 230*).

34. – Consommation des stocks assimilés à de l'épargne professionnelle – La consommation par les animaux de l'exploitant agricole du stock de fourrage qu'il a épargné n'emporte pas, en soit, l'obligation pour ce dernier d'inscrire sur le compte courant une somme équivalente au coût de revient du stock ainsi consommé. En revanche, si l'épargne professionnelle devient inférieure à 50 % du montant de la déduction

pour épargne de précaution non encore rapportée, l'exploitant doit reprendre le montant de la déduction qui excède le double de l'épargne professionnelle. À défaut, l'exploitant agricole s'expose aux conséquences du non-respect de l'obligation relative à l'encadrement de l'épargne professionnelle (V. n° 42 à 44. – *BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 210*).

4) Modalités de suivi des stocks assimilés à de l'épargne professionnelle

35. – Exploitants tenant une comptabilité matière – L'assimilation des stocks de fourrage ou ceux dont le cycle de rotation est supérieur à un an à de l'épargne monétaire implique d'organiser un suivi des entrées en stock et des sorties du stock, ce qui ne devrait pas poser de difficulté aux exploitants qui tiennent une comptabilité matière (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 250*).

36. – Exploitants ne tenant pas une comptabilité matière – Pour les exploitants qui ne tiennent pas de comptabilité matière, la composition des stocks pourra être déterminée chaque année en appliquant la règle PEPS (premier entré – premier sorti). Ainsi, les ventes sont réputées porter en priorité sur les stocks de même nature acquis ou fabriqués à la date la plus ancienne. Cette règle permet de déterminer le nombre d'unités entrées à l'actif au titre de chaque exercice en imputant les sorties (ventes ou prélèvements) de l'année sur les exercices les plus anciens (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 260*).

c) Assimilation de certaines créances détenues par les exploitants agricoles à de l'épargne monétaire

37. – Principe – L'alinéa du 1 du II de l'article 73 du CGI prévoit que pour l'exploitant agricole associé coopérateur d'une société coopérative agricole mentionnée à l'article L. 521 du Code rural et de la pêche maritime ou adhérent d'une organisation de producteurs ou d'une association d'organisations de producteurs reconnues conformément à l'article L. 551-1 du même code et bénéficiant du transfert de propriété des produits qu'elles commercialisent, le compte d'affectation peut être un compte inscrit à l'actif du bilan de l'exploitant qui enregistre exclusivement les créances liées aux fonds qu'il met à la disposition de la coopérative, de l'organisation de producteurs ou de l'association d'organisations de producteurs lorsque, en exécution d'un contrat pluriannuel conclu avec celles-ci, le prix auquel il vend ses productions dépasse un prix de référence fixé au contrat.

38. – Comptabilisation des créances pour la constitution de la déduction – L'Administration précise que les créances assimilées à de l'épargne monétaire doivent être inscrites dans un compte ou un sous-compte de la nomenclature comptable de l'exploitation qui retrace exclusivement ces opérations (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 270*).

39. – Contrat liant l'exploitant et la coopérative comprenant un mécanisme de lissage des prix – Selon l'Administration, le contrat conclu entre l'agriculteur et la coopérative dont il est associé devra préciser les modalités d'application du mécanisme de lissage des prix des produits vendus par l'agriculteur à sa coopérative. À cet effet, le contrat devra prévoir que les ventes sont réalisées pour une période donnée et pour une production donnée à un prix de référence. Lorsque le prix de marché des productions vendues excède le prix de référence prévu au contrat, l'agriculteur a la possibilité de laisser à la disposition de la coopérative une somme correspondant à la partie de la valorisation de la production qui dépasse celle résultant de l'application du prix de référence. Cette créance détenue sur la coopérative est utilisée par l'agriculteur lorsqu'il vend sa production à la coopérative pour un prix réel inférieur au prix de référence (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 280*).

40. – Créances assimilables à de l'épargne monétaire – Seules les créances détenues par l'exploitant à raison des sommes qu'il laisse à la disposition de la coopérative dont il est associé, ou de l'organisation de producteurs agricoles ou de l'association d'organisations de producteurs agricoles reconnues par une autorité administrative conformément à l'article L. 551-1 du Code rural et de la pêche, en exécution de ce type de

contrat de lissage des prix sont assimilées à une épargne monétaire pour l'application de la DEP. Les créances représentatives de délais de paiement accordés par l'exploitant agricole à sa coopérative ne sont donc pas assimilées à de l'épargne monétaire (BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 300).

41. – Application du dispositif aux exploitants adhérents d'organisations de producteurs agricoles – Les exploitants adhérents d'organisations de producteurs agricoles ou d'associations d'organisations de producteurs agricoles reconnues par une autorité administrative conformément à l'article L. 551-1 du Code rural et de la pêche maritime peuvent également mettre en œuvre des contrats de lissage des prix et bénéficier des dispositions prévues au dernier alinéa du 1 du II de l'article 73 du CGI (BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 290).

d) Encadrement pluriannuel de l'épargne professionnelle

42. – Principe – Les dispositions du premier alinéa du 1 du II de l'article 73 du CGI prévoient qu'à tout moment, le montant total de l'épargne professionnelle est au moins égal à 50 % du montant des déductions non encore rapportées. Par ailleurs, cette épargne ne peut jamais excéder le montant des déductions non encore rapportées. Il résulte de ces dispositions que l'épargne professionnelle constituée dans le cadre de la déduction pour épargne de précaution, qu'elle soit monétaire ou sous forme de stocks ou de créances, doit se situer tout au long de l'exercice dans une quotité comprise entre 50 % et 100 % du montant cumulé des déductions pour épargne de précaution non encore rapportées. L'Administration précise que le solde des déductions pour épargne de précaution est arrêté à la date de clôture de l'exercice précédent après prise en compte de la dotation de l'année (BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 320).

43. – Non prise en compte des intérêts – Les intérêts produits par l'épargne professionnelle ne sont pas retenus pour apprécier le rapport entre le montant de l'épargne professionnelle et le montant cumulé des déductions non encore rapportées (BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 310).

44. – Ajustements obligatoires – Lorsque les sommes épargnées dans le cadre de la déduction pour épargne de précaution dépassent le plafond de 100 % du montant cumulé des déductions pour épargne de précaution non encore rapportées, la fraction excédentaire de l'épargne constitue alors une épargne libre qui doit être retirée du compte courant bancaire dédié ou du stock ou du montant des créances assimilé à de l'épargne monétaire. En revanche, si l'épargne professionnelle passe sous le seuil de 50 % du montant cumulé des déductions pour épargne de précaution non encore rapportées, la fraction des déductions non encore rapportées qui excède le double de l'épargne professionnelle est rapportée au résultat de cet exercice, majorée d'un montant égal au produit de cette somme par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI (CGI, art. 73, II, 3, al. 2). L'Administration précise que les dispositions de l'article 73 du CGI ne font pas obligation aux exploitants agricoles de rapporter prioritairement les DEP les plus anciennes. Par conséquent, lorsque les DEP non encore rapportées excèdent le double de l'épargne professionnelle, les exploitants agricoles peuvent librement choisir de rapporter les DEP les plus anciennes ou les DEP les plus récentes. Ce choix, qui constitue une décision de gestion opposable, fixe le point de départ de l'intérêt de retard (BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 310).

45. – Précisions administratives – L'Administration apporte, s'agissant de modalités d'application des règles d'encadrement de l'épargne professionnelle, les précisions suivantes :

- lorsque, conformément aux dispositions du premier alinéa du 1 du II de l'article 73 du CGI, l'exploitant dépose l'épargne professionnelle sur le compte bancaire spécifique dans les 6 mois suivant la clôture de l'exercice et au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration des résultats se rapportant à l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée, la condition relative au montant d'épargne obligatoire est satisfaite s'agissant des déductions pour épargne de précaution constituées et non encore rapportées. L'administration fiscale tient donc compte de ce délai légal pour apprécier la règle imposant que le rapport entre épargne professionnelle et déductions non encore rapportées

- soit au moins égal à 50 % ;
- lorsque l'épargne professionnelle est prélevée au cours de l'exercice et que, conformément aux dispositions du 2 du II de l'article 73 du CGI, la déduction pour épargne de précaution est rapportée au résultat de ce même exercice ou au résultat de l'exercice suivant, l'épargne est considérée comme prélevée à la date de la reprise de la déduction pour épargne de précaution (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 340*).

B. - Détermination du plafond de déduction

46. – Le montant de la déduction est plafonné par les dispositions du 1 de l'article 73 du CGI. Un plafonnement spécifique est prévu en faveur des GAEC et des EARL. L'ensemble de ces règles est commenté au BOI-BA-BASE-30-45-20 du 19 juin 2019.

1° Déduction pratiquée par les exploitants individuels, les sociétés et groupements autres que les GAEC et les EARL

47. – Le I de l'article 73 du CGI limite le montant de la déduction pour épargne de précaution pratiquée par exercice par référence à trois plafonds distincts : un plafond déterminé en pourcentage du bénéfice annuel (*CGI, art. 73, I, 1*), un plafond pluriannuel (*CGI, art. 73, I, 2, 1°*) et le montant du bénéfice annuel lui-même. Le plafond de déduction à retenir correspond au plus faible de ces trois montants.

a) Plafond annuel en pourcentage du bénéfice imposable

48. – Barème – La déduction pour épargne de précaution est pratiquée dans la limite d'un plafond dont le montant assis sur le bénéfice imposable est déterminé selon les modalités prévues au 1 de l'article 73 du CGI.

Montant du bénéfice imposable (BI)	Plafond de déduction
$B < 27\,000\text{ €}$	100 % du bénéfice
$27\,000\text{ €} \leq B < 50\,000\text{ €}$	$27\,000\text{ €} + 30\% \text{ du BI} > \text{à } 27\,000\text{ €}$
$50\,000\text{ €} \leq B < 75\,000\text{ €}$	$33\,900\text{ €} + 20\% \text{ du BI} > \text{à } 50\,000\text{ €}$
$75\,000\text{ €} \leq B < 100\,000\text{ €}$	$38\,900\text{ €} + 10\% \text{ du BI} > \text{à } 75\,000\text{ €}$
$B \geq 100\,000\text{ €}$	41 400 €

49. – Ajustement prorata temporis – Lorsque la durée de l'exercice est inférieure ou supérieure à 12 mois (début d'activité ou changement de date de clôture) le plafond de déduction doit être ajusté *prorata temporis*. Pour un exercice de 9 mois par exemple, le plafond annuel de la déduction de l'épargne de précaution sera, pour un exploitant dont le bénéfice est de 55 000 €, de $9/12 \times [33\,900 + 20\% (55\,000 - 50\,000)]$ soit 26 175 € (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 20*).

50. – Bénéfice de référence – Pour une exploitation individuelle, le plafond de la déduction est apprécié au niveau des résultats de l'exploitation individuelle. Pour les sociétés et groupements autres que les GAEC et les EARL, le plafond de déduction est apprécié au niveau de la société ou du groupement sans que le nombre d'associés ne soit pris en compte (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 30*).

b) Plafond pluriannuel

51. – Principe – Le montant de la déduction pour épargne de précaution déduit au titre d'un exercice est par ailleurs limité à la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pour épargne de précaution pratiquées au titre des exercices antérieurs et non encore rapportées au résultat. Pour déterminer le montant des déductions non encore rapportées, les intérêts produits par l'épargne ne doivent pas être pris en compte (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 40*).

52. – Apport en société – En cas d'apport d'une ou plusieurs exploitations individuelles à une société civile agricole, bénéficiant du dispositif de dispense de réintégration prévu au deuxième alinéa du III de l'article 73 du CGI (V. [n° 112 à 118](#)), la société bénéficiaire des apports ne peut pratiquer une déduction qu'à hauteur de la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant global des DEP pratiquées par elle-même et, au titre d'exercices antérieurs à celui de l'apport, par les exploitations apportées, et non encore rapportées à son résultat. Si ce montant global des déductions excède la somme de 150 000 €, ce dépassement n'entraîne en revanche pas la réintégration automatique de la part excédentaire des déductions. Dans cette hypothèse, la société bénéficiaire des apports doit, en effet, reprendre ces DEP, propres ou transmises, dans les conditions de droit commun et ne retrouve la faculté de pratiquer une nouvelle déduction que lorsque le montant global des DEP redevient inférieur à 150 000 € (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 50*).

c) Plafond du bénéfice imposable

53. – Principe – La déduction, ne peut jamais donner lieu à la constatation ou à l'augmentation d'un déficit. Son montant ne peut jamais excéder le montant du bénéfice imposable.

Note de la rédaction – Mise à jour du 08/04/2020

53 . - Plafonnement de la déduction au montant du bénéfice imposable

L'article 51 de la loi de finances pour 2019 a créé un nouvel article 73 dans le CGI qui instaure au profit des exploitants agricoles, soumis à un régime réel d'imposition, un dispositif unique de déduction pour épargne de précaution (DEP) qui se substitue aux déductions pour investissement (DPI) et pour aléas (DPA) prévues aux articles 72 D à 72 D quater du code précité, qui sont abrogés. Ce nouveau dispositif repose sur la responsabilisation des exploitants agricoles face à la gestion de leurs risques et aux fluctuations de leur revenu. À cet effet, le nouveau dispositif ne comporte plus de liste limitative des cas d'utilisation. L'exploitant agricole peut utiliser les sommes déduites sans contrainte, dès lors qu'elles servent à financer des dépenses nécessitées par son activité professionnelle. Conformément au III de l'article 51 sus évoqué de la loi de finances pour 2019, les dispositions du nouvel article 73 du CGI s'appliquent aux exercices clos du 1er janvier 2019 au 31 décembre 2022. Ce nouveau mécanisme permet aux exploitants agricoles soumis

à un régime réel d'imposition de déduire de leur assiette fiscale et sociale, sous certaines conditions et dans la limite du bénéfice, des sommes qui pourront être utilisées au cours de l'un des dix exercices suivants et réintégrées au résultat imposable de l'exercice d'utilisation ou de l'exercice suivant, au choix de l'exploitant. La création d'un déficit est ainsi impossible (*Rép. min. n° 8956 : JO Sénat Q, 21 mars 2019, p. 1555, L. Duplomb*).

54. – Bénéfice à prendre en compte – Le bénéfice imposable pris en référence est retenu après application éventuelle :

- de l'abattement sur les bénéfices de certaines entreprises implantées dans les bassins d'emploi à redynamiser prévu à l'article 44 duodécies du CGI(*BOI-BIC-CHAMP-80-10-50, 4 juill. 2018*) ;
- de l'abattement sur les bénéfices de certaines entreprises implantées dans les zones de restructuration de la défense, prévu à l'article 44 terdecies du CGI(*BOI-BIC-CHAMP-80-10-60, 4 juill. 2018*) ;
- de l'abattement sur les bénéfices de certaines entreprises provenant d'exploitations situées dans les zones franches d'activités situées dans les départements d'outre-mer prévu à l'article 44 quaterdecies du CGI(*BOI-BIC-CHAMP-80-10-80, 26 juin 2019. – BOI-BIC-CHAMP-80-10-85, 26 juin 2019*) ;
- de l'abattement sur le bénéfice au profit des jeunes agriculteurs prévu à l'article 73 B du CGI(*BOI-BA-BASE-30-10, 15 mai 2019 ; V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 325-44*).

2° Déduction pratiquée par un GAEC ou une EARL

55. – Principe – Pour les GAEC et les EARL qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, le plafond de déduction annuel (*CGI, art. 73, I, 1, dernier al.*) et le plafond de déduction pluriannuel (*CGI, art. 73, I, 2, 2°*) sont multipliés par le nombre des associés exploitants dans la limite de quatre.

a) GAEC concernés

56. – La majoration des plafonds de la déduction, annuel et pluriannuel, s'applique aux GAEC régis par les articles 1832 et suivants du Code civil et par les dispositions des articles L. 323-1 à L. 323-16 du Code rural et de la pêche maritime. Il s'agit de sociétés civiles pour lesquelles le préfet du département où se trouve le siège du GAEC délivre l'agrément prévu à l'article L. 323-11 du même code. Par ailleurs, tous les associés du GAEC doivent en principe participer au travail en commun et y exercer leur activité professionnelle à titre exclusif et à temps complet (*C. rur., art. L. 323-7*).

57. – Retrait d'agrément – Lorsque l'agrément est retiré pour quelque motif que ce soit au GAEC par le Préfet du département du lieu où le GAEC a son siège, la limite de déduction qui peut être pratiquée à la clôture de l'exercice au cours duquel est intervenu cet événement est déterminée abstraction faite du nombre des associés (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 90*).

58. – Condition de travail en commun et de travail à titre exclusif – Lorsque la condition de travail en commun ou d'exercice à titre exclusif et à temps complet de l'activité professionnelle n'est pas respectée par un ou plusieurs des associés du GAEC, la limite de déduction est également déterminée sans tenir compte du nombre d'associés. Toutefois, les associés qui ne respectent pas la condition de participation au travail à la suite d'une dispense de travail régulièrement accordée dans les conditions définies aux articles R. 323-32, R. 323-33 et R. 323-34 du Code rural et de la pêche maritime sont pris en compte pour déterminer le nombre d'associés exploitants servant à multiplier le plafond de déduction. Il en est de même pour les associés qui ne respectent pas la condition d'exercice de leur activité professionnelle à titre exclusif et à temps complet à la suite d'une décision collective des associés soumise à l'accord du préfet dans les

conditions définies à l'article R. 323-31-2 du Code rural et de la pêche maritime associés (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 110*).

b) EARL concernées

59. – Principe – La majoration du plafond s'applique aux EARL mentionnées au 5° de l'article 8 du CGI. Cette disposition vise toutes les EARL composées d'un seul associé ou de plusieurs associés, avec ou sans lien de parenté, qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 120*).

60. – Prise en compte des seuls associés exploitants – Selon l'article L. 324-8 du Code rural et de la pêche maritime, les « associés exploitants » doivent détenir ensemble plus de 50 % des parts représentatives du capital de l'EARL. Ont cette qualité les associés qui participent effectivement, au sens de l'article L. 411-59 du même code, à l'exploitation. En application de ce texte, l'associé exploitant ne peut se limiter à la direction et à la surveillance de l'exploitation et doit participer sur les lieux aux travaux de façon effective et permanente, selon les usages de la région et en fonction de l'importance de l'exploitation. Il doit occuper lui-même les bâtiments d'habitation propriétés de l'EARL ou une habitation située à proximité du fonds et en permettant l'exploitation directe. Seuls les associés qui répondent à cette définition doivent être pris en compte pour l'application de la majoration du montant du plafond de déduction pour épargne de précaution en fonction du nombre d'associés (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 130*).

c) Date de référence pour la détermination du nombre d'associés exploitants

61. – Principes – Pour calculer le plafond maximal de la DEP qui peut être pratiquée à la clôture de l'exercice, il convient de retenir le nombre d'associés exploitants le plus élevé existant à un moment quelconque au cours de l'exercice concerné. L'Administration indique qu'il est fait application en la matière des règles prévues pour déterminer le nombre d'associés à prendre en compte pour apprécier le régime d'imposition applicable à un GAEC (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 140*). Ces règles sont exposées au BOI-BA-REG-10-40 du 7 septembre 2016, aux paragraphes 190 à 230 (*V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 315, § 138 et s.*). Il est néanmoins précisé que les dispositions de l'article 71 du CGI aux termes desquelles il est fait abstraction des associés de GAEC dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à pension de retraite sont sans incidence pour la détermination des limites de la déduction pour épargne de précaution (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 150*).

d) Modalités de détermination des limites de déduction

62. – En application des dispositions de l'article 73 du CGI, pour les GAEC et les EARL qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, le plafond annuel de déduction prévu en faveur des exploitants individuels et celui, pluriannuel, de 150 000 € sont multipliés par le nombre d'associés exploitants dans la limite de quatre. Dans tous les cas, le plafond de déduction ainsi obtenu ne peut excéder le bénéfice imposable du GAEC ou de l'EARL et conduire à la constatation d'un déficit. Ainsi lorsque le plafond annuel déterminé conformément au 1 du I de l'article 73 du CGI correspond au bénéfice imposable du GAEC ou de l'EARL, aucune majoration n'est apportée à raison du nombre d'associés (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 170*).

63. – Plafond annuel maximum applicable aux GAEC et EARL –

Montant du bénéfice imposable (B) (en euros)	Plafond maximum (en euros)			
	Exploitation individuelle	GAEC et EARL 2 associés 2 associés	GAEC et EARL 3 associés 3 associés	GAEC et EARL 4 associés 4 associés et plus
B < 27 000	Bénéfice	Bénéfice	Bénéfice	Bénéfice
27 000 ≤ B < 50 000	27 000 + 30 % (B - 27 000)	Bénéfice	Bénéfice	Bénéfice
50 000 ≤ B < 75 000	33 900 + 20 % (B - 50 000)	Bénéfice	Bénéfice	Bénéfice
75 000 ≤ B < 100 000	38 900 + 10 % (B - 75 000)	77 800 + 20 % (B - 75 000)	Bénéfice	Bénéfice
B ≥ 100 000	41 400	82 800	124 200	165 600

(BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 180)

64. – Exemple – Au titre de l'exercice N, une EARL composée de cinq associés réalise un bénéfice de 200 000 €. Au titre des exercices clos antérieurement, cette EARL a pratiqué des déductions pour épargne de précaution non encore utilisées ou rapportées aux résultats pour 180 000 €. Au titre de l'exercice clos en N, les limites applicables sont les suivantes :

- 165 600 €, c'est-à-dire 41 400 € multiplié par 4 : plafond annuel de déduction ;
- 420 000 €, c'est-à-dire la différence entre 150 000 € multiplié par 4 et 180 000 € : plafond pluriannuel des déductions ;
- 200 000 € : plafond de déduction égal au bénéfice imposable de l'EARL.

La déduction annuelle étant limitée au plus faible de ces trois montants, l'EARL peut pratiquer une nouvelle déduction pour épargne de précaution à hauteur de 165 600 € uniquement (BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 190).

C. - Assiette de la déduction

65. – Le plafond de la déduction pour épargne de précaution est calculé d'après le bénéfice réalisé par l'exploitation individuelle, la société ou le groupement qui pratique les déductions, sans qu'il soit tenu compte du nombre d'associés (BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 200).

1° Notion de bénéfice

a) Bénéfice soumis au barème de l'IR ou à taux réduit

66. – Pour déterminer le plafond de déduction, doit être pris en compte le bénéfice réalisé au titre de l'exercice de la déduction et soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif ou à un taux réduit (notamment le taux réduit appliqué aux plus-values professionnelles à long terme) (BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 210).

b) Sort des plus-values court terme bénéficiant d'un étalement (CGI, art. 39 quaterdecies)

67. – L'Administration précise que lorsque le bénéfice de l'exercice au titre duquel est pratiqué une déduction pour épargne de précaution comprend une ou plusieurs plus-values à court-terme qui bénéficient d'un étalement en application des dispositions de l'article 39 quaterdecies du CGI (V. BOI-BIC-PVMV-20-30-10, 6 juill. 2016), ces plus-values 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 (BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 220).

c) Plafond de la DEP et autres dispositifs fiscaux

1) Pour tous les exploitants

68. – Le bénéfice à retenir pour apprécier le plafond de déduction s'entend du bénéfice (BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 230) :

- avant imputation des déficits antérieurs et de l'éventuel reliquat d'amortissements réputés différés en période déficitaire ;
- avant application du dispositif de la moyenne triennale prévu à l'article 75-0 B du CGI (BOI-BA-LIQ-20, 19 juin 2019, § 80) ;
- avant les réintégrations de déductions pour épargne de précaution, déductions pour investissement

- et pour aléas non utilisées ou ayant fait l'objet d'une utilisation non conforme à leur objet ;
- après application de l'abattement sur les bénéficiaires de certaines entreprises implantées dans les bassins d'emploi à redynamiser prévu à l'article 44 duodécies du CGI(*BOI-BIC-CHAMP-80-10-50, 4 juill. 2018*) ;
 - après application de l'abattement sur les bénéficiaires de certaines entreprises implantées dans les zones de restructuration de la défense, prévu à l'article 44 terdecies du CGI(*BOI-BIC-CHAMP-80-10-60, 4 juill. 2018*) ;
 - après application de l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies du CGI en faveur des exploitations situées dans les départements d'outre-mer (*BOI-BIC-CHAMP-80-10-80, 26 juin 2019*).

2) Pour les seuls exploitants individuels (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 240*)

69. – Pour les seuls exploitants individuels, le bénéfice s'entend également après application :

- de l'abattement prévu en faveur des jeunes agriculteurs à l'article 73 B du CGI ;
- du dispositif d'étalement des revenus exceptionnels prévu à l'article 75-0 A du CGI. Dans ce cas, le bénéfice à retenir comprend la seule fraction du revenu exceptionnel rattachée au titre de l'exercice considéré (*BOI-BA-LIQ-10, 16 juin 2019, § 430*).

Pour déterminer la fraction du bénéfice exceptionnel rattaché à un exercice lorsqu'un exploitant agricole est également associé d'un groupement ou d'une société relevant de l'article 8 du CGI, l'Administration précise qu'il convient de répartir la fraction du bénéfice constituant le résultat exceptionnel tel que défini au a du 2 de l'article 75-0 A du CGI(*BOI-BA-LIQ-10, 16 juin 2019, § 70 et s.*), entre le résultat de son exploitation individuelle et la quote-part de résultat de la société ou du groupement lui revenant au prorata de ces deux résultats, dès lors que pour la qualification du revenu exceptionnel il est fait masse de ces deux résultats (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 240*).

Remarque : Pour opérer cette répartition, le résultat déficitaire de l'exploitation individuelle ou la quote-part de résultat déficitaire de la société ou groupement est retenu pour un montant nul.

3) Exemple de calcul du plafond de DEP pour un exploitant individuel, par ailleurs membre d'un groupement relevant de l'article 8, qui bénéficie du mécanisme d'étalement de l'article 75-0 A du CGI

70. – Données (en euros) –

	Exercice N	Exercice N+1	Exercice N+2	Exercice N+3
Exploitation individuelle	20 000	10 000	30 000	35 000
Bénéfice de la société	80 000	20 000	20 000	80 000
Quote-part de résultat revenant à l'exploitant associé à 50 % de la société	40 000	10 000	10 000	40 000
Total des revenus de l'exploitant	60 000	20 000	40 000	75 000

(BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 250)

71. – Conditions d'application de l'étalement des revenus exceptionnels de N+3 (CGI, art. 75-0 A) – La moyenne des résultats des 3 exercices précédents N+ 3 (N à N+2) : $(60\ 000 + 20\ 000 + 40\ 000) / 3$ soit 40 000 € Le revenu de l'exploitant agricole de l'exercice N+3 de 75 000 € excède 25 000 € et une fois et demie la moyenne des bénéfices des trois exercices précédents 60 000 € ($1,5 \times 40\ 000$ €).

72. – Détermination du revenu exceptionnel de N+3 (CGI, art. 75-0 A) – Le revenu exceptionnel de N+3 correspond à la part excédant 25 000 € ou la moyenne des résultats si cette moyenne est supérieure à 25 000 €. Le revenu exceptionnel est ici de $75\ 000 - 40\ 000 = 35\ 000$ €

73. – Bénéfice à retenir pour le calcul du plafond de DEP – Le revenu exceptionnel doit être réparti entre le bénéfice de l'exploitation individuelle et la quote-part de résultat de la société comme suit :

- part de bénéfice exceptionnel revenant à l'exploitation individuelle : $35\ 000 \times 35\ 000 / 75\ 000$ soit 16 333 € ;
- bénéfice constituant l'assiette de la déduction pour épargne de précaution pour l'exploitant individuel : $21\ 000$ ($35\ 000 - 16\ 333 + 1/7 \times 16\ 333$) ;
- part de bénéfice exceptionnel revenant à la quote-part de résultat de la société : $35\ 000 \times 40\ 000 / 75\ 000$ soit 18 667 €,
- soit un bénéfice servant d'assiette aux déductions pour épargne de précaution pour la société : 80 000 € (bénéfice de l'exercice sans qu'il ne soit tenu compte de l'étalement des 18 667 € de revenus exceptionnels au niveau de l'associé).

Remarque : Il est rappelé que les déductions pour épargne de précaution pratiquées à raison du bénéfice d'une société ou d'un groupement relevant de l'article 8 du CGI le sont au niveau de la société (V. n° 9).

Attention : Lorsque les résultats exceptionnels correspondent à ceux définis au b du 2 de l'article 75-0 A du CGI (indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour des raisons sanitaires), l'Administration précise que ces résultats exceptionnels doivent être affectés à l'exploitation à laquelle ils se rapportent (exploitation individuelle ou société ou groupement) (BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 280).

4) Exemple de calcul du plafond de DEP pour un exploitant individuel, bénéficiaire de l'abattement JA (CGI, art. 73 B) et ayant réalisé une plus-value long terme

74. – Un exploitant individuel, dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui bénéficie de l'abattement de l'article 73 B du CGI, réalise en N un bénéfice de 60 000 €, auquel s'ajoutent 6 000 € de plus-value à long terme :

- bénéfice après déduction de l'abattement : $60\ 000 \text{ €} - (43\ 914 \times 50 \% + (58\ 552 - 43\ 914) \times 30 \%) = 33\ 652$ € (V. *JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 325-44*) ;
- plafond de la DEP pour un bénéfice de $(33\ 652 + 6\ 000)$ soit 39 652 : $27\ 000 + 30 \% (39\ 652 - 27\ 000)$, soit 30 796 (V. n° 48) (BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 260).

Remarque : Dans la limite de ce plafond, l'exploitant détermine librement le montant de la déduction qu'il entend pratiquer.

La déduction peut en outre être répartie au choix du contribuable entre le bénéfice d'exploitation et la plus-value à long terme.

Cette affectation constitue une décision de gestion de l'exploitant.

5) Exemple de calcul du plafond de DEP pour un exploitant individuel, bénéficiaire de l'abattement JA (CGI, art. 73 B) et disposant de déficits reportables

75. – Un agriculteur bénéficiaire de l'abattement jeunes agriculteurs réalise en N un bénéfice de 10 000 €. Au titre de N-1, les déficits restant à reporter sont de 800 € :

- bénéfice : 10 000 € ;
- abattement jeunes agriculteurs : – 7 500 € ;
- bénéfice après abattement : 2 500 € ;
- montant maximal de la déduction : 2 500 € ;
- bénéfice après déduction : 0 ;
- déficits à reporter à l'ouverture de l'exercice : – 800 € ;
- déficit restant à reporter à la clôture de l'exercice : – 800 € (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 270*).

2° Revenus exclus de l'assiette de la déduction

76. – Principes – Un certain nombre de revenus sont expressément exclus de l'assiette de la déduction pour épargne de précaution. Il s'agit d'une part des revenus accessoires que l'exploitant peut, sur option, intégrer dans ses bénéfices agricoles aux fins d'imposition, mais également de revenus que la loi a qualifiés de revenus agricoles sans pour autant leur étendre la totalité des avantages prévus en la matière.

a) Revenus d'activités accessoires visées à l'article 75 du CGI

77. – Selon les dispositions de l'alinéa 2 de l'article 75 du CGI, les revenus accessoires de nature commerciale et non commerciale que l'exploitant a choisi de prendre en compte pour la détermination de son bénéfice agricole ne peuvent donner lieu à la déduction pour épargne de précaution. Il appartient donc aux exploitants agricoles de faire abstraction de ce résultat, bénéficiaire ou déficitaire, pour l'appréciation du bénéfice de l'exercice qui ouvre droit, dans certaines limites, à la déduction. L'Administration précise que lorsque le résultat provenant d'activités accessoires de nature commerciale ou non commerciale est déficitaire, le montant du bénéfice pris en compte pour la déduction peut, le cas échéant, être majoré en conséquence (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 300*). Elle indique par ailleurs que l'interdiction posée à l'article 75 du CGI exclut que les déductions pratiquées puissent être utilisées dans le cadre de ces activités (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 300. – V. n° 91*).

b) Revenus provenant de la mise à disposition de droits au paiement de base (CGI, art. 63, al. 6)

78. – Il résulte des dispositions du sixième alinéa de l'article 63 du CGI que les bénéfices qui proviennent de la mise à disposition de droits à paiement au titre du régime de paiement de base prévu par le règlement (UE) n° 1307/2013 du Parlement européen et du Conseil du 17 décembre 2013 établissant les règles relatives aux paiements directs en faveur des agriculteurs au titre des régimes de soutien relevant de la politique agricole commune, doivent être considérés comme des bénéfices de l'exploitation agricole pour l'impôt sur le revenu. Pour autant, en application des dispositions du V de l'article 73 du CGI, lorsqu'un exploitant perçoit des revenus agricoles uniquement du fait de la mise à disposition de droits au paiement de base, ses bénéfices ne peuvent pas donner lieu à l'application de déductions pour épargne de précaution (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 320*). En revanche, si l'exploitant exerce, en plus de la mise à disposition de droits au paiement de base, une activité agricole telle que définie aux premier, deuxième, troisième ou quatrième alinéas de l'article 63 du CGI, la déduction pour épargne de précaution peut être pratiquée, y compris sur la fraction du bénéfice provenant de la mise à disposition de droits au paiement de base (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 19 juin 2019, § 106*).

c) Revenus provenant de la vente de biomasse ou de la production d'énergie à partir de produits ou de sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole (CGI, art. 63, al. 5)

79. – En application du cinquième alinéa de l'article 63 du CGI, les revenus provenant de la vente de biomasse sèche ou humide, majoritairement issue de produits ou sous-produits de l'exploitation, et ceux provenant de la production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole sont considérés comme des bénéficiaires agricoles pour l'impôt sur le revenu. De manière totalement inutile, les dispositions du V de l'article 73 du CGI excluent que ces revenus puissent donner lieu à déduction pour épargne de précaution lorsque l'exploitant n'exerce aucune des activités agricoles mentionnées aux premier, deuxième, troisième ou quatrième alinéas de l'article 63 du même code. En effet, et comme le remarque l'Administration, dès lors que les exploitants doivent impérativement exercer l'une de ces activités pour que la vente de biomasse ou la production d'énergie à partir de cette biomasse puissent être fiscalement qualifiées de bénéficiaires agricoles, les exploitants concernés pourront procéder à des déductions pour épargne de précaution y compris pour la part de leur bénéfice agricole résultant des activités de vente ou de transformation de biomasse (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 340*). Dans l'hypothèse où les produits ou sous-produits vendus ou transformés en énergie ne sont pas majoritairement issus de l'exploitation agricole du contribuable, la déduction pour épargne de précaution ne peut concerner les bénéfices générés par ces activités. Dans ce cas, en effet, ces revenus relèvent de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 19 juin 2019, § 70*). À ce titre, s'ils peuvent, en application de l'article 75 du CGI, être assimilés à des bénéficiaires agricoles pour leur taxation à l'impôt sur le revenu, ils ne peuvent en vertu de l'alinéa 2 du même texte, donner lieu à la constatation d'une DEP (*V. n° 77*).

3° Spécificités de l'assiette de la DEP pour les activités agricoles exercées dans le cadre d'une société ou d'un groupement

80. – Pour les sociétés et groupements relevant de l'impôt sur le revenu, il n'est pas tenu compte des dispositions de l'article 73 B du CGI et de celles de l'article 75-0 A du CGI, dès lors que ces retraitements sont opérés au niveau de la quote-part de résultat revenant aux associés (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 350*). Ainsi, pour ces sociétés et groupements, le bénéfice à retenir s'entend du bénéfice avant :

- application de l'abattement en faveur des jeunes agriculteurs. Lorsqu'un ou plusieurs des associés exploitants sont des jeunes agriculteurs, l'abattement prévu à l'article 73 B du CGI dont ils bénéficient, est pratiqué sur la quote-part des revenus du GAEC ou de l'EARL qui leur revient. Il n'est donc pas pris en compte dans le calcul du bénéfice du GAEC ou de l'EARL qui sert de référence pour déterminer le montant du plafond de la déduction (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 380*. – *V. pour un exemple de calcul BOI-BA-BASE-30-10-30, 15 mai 2019, § 50 et JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 325-44, § 40*) ;
- avant étalement du revenu exceptionnel réalisé.

81. – Pour ces sociétés et groupements, le bénéfice à retenir s'entend également avant :

- imputation des charges personnelles des associés déductibles en application de l'article 151 nonies du CGI et des déficits personnels reportables ;
- application du régime d'exonération des plus-values prévu à l'article 151 septies du CGI s'agissant des plus-values réalisées par une société civile agricole non soumise à l'impôt sur les sociétés, dès lors que l'exonération partielle ou totale est opérée au niveau de la quote-part de résultat revenant à chaque associé de la société conformément à l'article 70 du CGI. Il en résulte dans cette situation que les plus-values réalisées par ces sociétés doivent être prises en compte dans le bénéfice servant au calcul du plafond des déductions (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 360*).

82. – Par ailleurs, il n'est pas tenu compte des produits personnels des associés imposés dans la catégorie des bénéficiaires agricoles pour déterminer l'assiette de la déduction pour épargne de précaution opérée au niveau de la société (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 370*).

4° Assiette du plafond de la déduction pour épargne de précaution en cas d'arrêt provisoire des comptes

83. – Si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année, un arrêté provisoire des comptes est établi, en application de l'article 37 du CGI, depuis la fin de la dernière période imposée ou depuis le début d'activité jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. En cas de bilan provisoire, le contribuable peut bénéficier des déductions sur le bénéfice provisoire et, éventuellement, d'un complément sur le bénéfice définitif déterminé après déduction du bénéfice provisoire (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 390*). Dans le cas où le bénéfice définitif se révélerait inférieur au bénéfice provisoire, l'Administration admet que le plafond de déduction pratiquée au titre de l'arrêté provisoire ne soit pas remis en cause (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 400*).

D. - Obligations déclaratives

84. – La déduction pour épargne de précaution est pratiquée de manière extra-comptable à la clôture de l'exercice sur le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2151-SD (CERFA n° 11157) pour les exploitants soumis au régime réel normal d'imposition ou n° 2139-B-SD (CERFA n° 11146) pour les exploitants agricoles soumis au régime du réel simplifié d'imposition.

85. – L'Administration considère, sans préciser les fondements juridiques de son interprétation, que le bénéfice de la déduction pour épargne de précaution ne peut être demandé ni par voie de réclamation, ni par voie de compensation à la suite d'une rectification des déclarations sur l'initiative de l'exploitant ou à la suite d'une opération de contrôle fiscal (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 410*). Si cette précision semble heurter la jurisprudence du Conseil d'État selon laquelle l'Administration ne peut, par voie doctrinale, prévoir la déchéance automatique d'un régime de faveur en cas de non-respect des obligations déclaratives (*CE, 8^e et 3^e ss-sect., 25 nov. 2009, n° 323334, Lachman : JurisData n° 2009-081569 ; Dr. fisc. 2010, n° 10, comm. 217, concl. N. Escaut, note P. Schiele et E. Talec*), il n'en demeure pas moins que la demande par laquelle un exploitant prétendrait effacer totalement ou partiellement les effets d'une rectification par l'imputation d'une DEP pourrait être écartée à défaut de remplir la condition légale tenant à la constitution effective d'une épargne monétaire « au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration des résultats ».

E. - Déduction pour épargne de précaution et réglementation européenne des aides de minimis en matière agricole

86. – Application de la réglementation des aides « de minimis » dans le secteur de l'agriculture à la DEP – Au-delà des contraintes précédemment exposées, il est prévu par les dispositions du V de l'article 73 du CGI que l'avantage fiscal octroyé par la constitution d'une DEP est subordonné au respect du règlement (UE) de la Commission n° 1408/2013 du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis* dans le secteur de l'agriculture (règlement « de minimis agricole »).

87. – Principe du plafonnement des aides – Ce règlement prévoit que le montant total des aides *de minimis* octroyées par un État membre à une entreprise unique ne peut excéder un certain plafond sur une période glissante de trois exercices fiscaux (l'exercice en cours et les deux précédents). En réalité, depuis l'adoption de l'article 73 du CGI, le règlement (UE) n° 2019/316 de la Commission du 21 février 2019 est venu modifier le règlement (UE) n° 1408/2013 visé par cet article. Le plafond du montant total des aides *de minimis* octroyé à une entreprise agricole unique a été porté de 15 000 € à 20 000 € sur une période glissante de trois exercices fiscaux et ce, à compter du 14 mars 2019. L'exploitant qui entend donc constituer une DEP au titre d'un exercice doit s'assurer que l'octroi de cet avantage fiscal n'est pas susceptible de conduire à un dépassement de ce plafond global d'intensité d'aide (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 420*). La vérification de ce plafond implique que soient pris en compte non seulement l'avantage induit par la

déduction pour épargne de précaution mais également l'ensemble des éventuelles autres aides reçues par l'exploitant et soumises au même plafond *de minimis*, que ces aides soient fiscales (crédit d'impôt à l'agriculture biologique (*CGI, art. 244 quater L*), crédit d'impôt au titre des dépenses de remplacement pour congés de certains exploitants agricoles (*CGI, art. 200 undecies*), option pour le blocage de la valeur des stocks (*CGI, art. 72 B bis*) ...) ou non fiscales (prise en charge des cotisations sociales, mesures d'allègement des charges financières, aides aux exploitations appartenant aux secteurs de production touchés par des crises...). Dans l'hypothèse où l'exploitation qui entendrait constituer une DEP serait, compte tenu de l'ensemble des aides reçues sur les trois exercices de référence, susceptible de dépasser le montant maximal d'aide, l'avantage en impôt induit par la soustraction d'une partie du bénéfice agricole pour le calcul de l'impôt sur le revenu, ne pourra être accordé qu'à concurrence du plafond de 20 000 € (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 420*). L'application de la réglementation des aides *de minimis* dans le secteur de l'agriculture à la déduction pour épargne de précaution risque donc non seulement de réduire les possibilités d'accès de nombre d'exploitations agricoles au bénéfice du dispositif, mais elle impliquera en outre que l'exploitant joigne à sa déclaration une déclaration sur l'honneur indiquant les autres aides *de minimis* obtenues, mais aussi demandées, au cours de l'exercice concerné et des deux exercices qui précèdent (pour un exemple d'attestation et des précisions sur l'application des règles *de minimis* en matière agricole, *V. Instr. technique DGPE/SDC/2018-229, 22 mars 2018 relative à l'application des aides de minimis aux secteurs agricole et forestier*).

88. – Calcul du montant de l'aide accordée au titre d'une DEP pour l'appréciation du plafonnement

– Pour l'appréciation du plafond, la réglementation européenne des aides aux entreprises exige que les aides qui sont allouées sous d'autres formes que des subventions fassent l'objet d'un calcul d'équivalent-subvention brut (ESB). En conséquence, afin de pouvoir déterminer le montant de l'aide octroyée et de s'assurer du respect des règles de cumul d'aides, l'exploitant devra calculer le montant auquel s'élèverait l'aide résultant de la déduction pour épargne de précaution si elle avait été fournie sous la forme d'une subvention avant impôts et autres prélèvements. Ainsi, l'Administration précise que l'aide correspondant à une DEP n'est pas égale à la somme déduite mais consiste en l'avantage de trésorerie tiré du décalage de taxation des sommes déduites puis réintégré. Son montant doit être calculé selon la méthode dite de l'équivalent-subvention brut (ESB), par le biais d'un taux d'actualisation. Le taux d'actualisation à appliquer est le taux de référence fixé par la Commission européenne, l'année de la déduction, en application de la Communication relative à la révision de la méthode de calcul des taux de référence et d'actualisation (2008/C 14/02). La DEP pouvant être reprise à tout moment et sans condition pendant une période de 10 ans, il convient de retenir cette durée pour déterminer le montant maximal de l'aide dont l'exploitant peut bénéficier. La circonstance que la DEP ait pu être effectivement rapportée avant l'expiration de la période décennale est sans effet sur le calcul du montant de l'aide puisque celle-ci doit être calculée à la date de son octroi. C'est ce montant d'aide maximal qui est retenu afin de s'assurer que, même si l'exploitant venait à percevoir la somme maximale d'aide possible, il ne serait pas en situation de dépasser le plafond des aides *de minimis* autorisé par la réglementation européenne. La date d'octroi de l'aide correspond à la date à laquelle le droit légal de recevoir l'aide est conféré en vertu de la réglementation. Pour les aides afférentes à des impôts recouverts par voie de rôle, la date d'octroi correspond à la date de la mise en recouvrement figurant sur l'avis d'imposition (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 420*). Tout en rappelant qu'il appartient à chaque exploitant de déterminer le montant de l'aide octroyée au titre d'une DEP afin de s'assurer que le cumul des aides *de minimis* ne dépasse pas le plafond global d'intensité d'aide, l'Administration ne propose aucun modèle de calcul mais se contente de donner l'exemple suivant :

Exemple

Un agriculteur qui remplit la condition d'épargne déduit au titre de l'exercice N une DEP pour un montant de 40 000 €. Cette déduction fait l'objet d'une reprise au titre de l'exercice N+4.

Le taux d'actualisation est arrondi par hypothèse à 1 %.

En année N, il réalise une économie d'impôt égale à 8 000 € ($40\,000 \times 20\%$).

Le montant de l'aide accordée à l'exploitant est égal à la somme actualisée de l'incidence fiscale de la mesure

758 € (8 000 – 8 000 × 1,01-10) (BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2019, § 420).

F. - Modalités d'utilisation et de réintégration des sommes déduites au titre la déduction pour épargne de précaution

89. – Le 2 du II de l'article 73 du CGI prévoit que les sommes déduites doivent être utilisées au cours des dix exercices qui suivent celui au cours duquel la déduction a été pratiquée pour faire face à des dépenses nécessitées par l'activité professionnelle. Selon que les sommes déduites sont ou non utilisées conformément à l'objet ainsi défini, les obligations de réintégration à la charge de l'exploitant diffèrent.

1° Déductions utilisées conformément à leur objet

a) Utilisation pour des dépenses nécessitées par l'activité professionnelle

90. – Principe – Conformément aux dispositions du 2 du II de l'article 73 du CGI, les sommes déduites au titre de la déduction pour épargne de précaution ne peuvent être utilisées que pour faire face aux dépenses nécessitées par l'activité professionnelle. Non définies par l'article 73 du CGI, ces dépenses s'entendent, selon l'Administration, de celles qui concernent l'activité agricole exercée à titre professionnel. En pratique, elles correspondent aux charges ou aux dépenses immobilisées qui ne sont pas concernées par la neutralisation des effets fiscaux de la théorie du bilan (BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 10. – Et sur la théorie du bilan, BOI-BIC-BASE-90, 4 juill. 2018).

Remarque : L'Administration précise que les dépenses afférentes à l'activité non professionnelle ne constituent pas un emploi conforme de la déduction pour épargne de précaution même si elles sont maintenues dans le résultat imposable du fait de l'application de la tolérance légale prévue au 3 du II de l'article 155 du CGI (BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 20).

91. – Exclusion des sommes utilisées dans le cadre d'activités accessoires, y compris globalisées au titre des bénéfices agricoles – Ne constituent pas un emploi conforme des sommes déduites, les dépenses qui sont supportées pour faire face aux dépenses afférentes à des activités commerciales ou non commerciales accessoires exercées par l'exploitant même lorsque les résultats de ces activités sont inclus dans les bénéfices agricoles en application de l'article 75 du CGI (BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 10).

92. – Tolérance administrative à l'égard des dépenses mixtes – L'Administration précise néanmoins que ne sera pas remise en cause l'utilisation de la déduction pour épargne de précaution faite pour financer des dépenses mixtes définies comme celles se rapportant à des biens ou services utilisés dans le cadre de l'activité professionnelle et de l'activité non professionnelle (BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 10).

b) Modalités de réintégration des sommes déduites

93. – Exercice de réintégration – Les DEP utilisées conformément à leur objet sont réintégrées au résultat de l'exercice au cours duquel leur utilisation est intervenue ou au résultat de l'exercice suivant. Leur durée d'utilisation maximale est de dix exercices, décomptés à partir de l'exercice suivant celui au cours duquel la déduction a été pratiquée (BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 30).

94. – Ordre de réintégration – À défaut pour l'article 73 du CGI de fixer un ordre d'imputation, l'exploitant peut librement déterminer l'ordre de reprise des déductions (BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 30).

95. – Précisions sur les sommes utilisées pour acquérir ou créer des immobilisations – Lorsque les

déductions pour épargne de précaution sont utilisées pour acquérir ou créer des immobilisations amortissables, la base amortissable des immobilisations concernées n'est pas réduite du montant de la déduction ainsi utilisée (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 20*). Dans cette hypothèse, et en l'absence de la déduction d'une charge au titre de l'exercice de réintégration de la déduction pour épargne de précaution, il peut en résulter un ressaut d'imposition.

96. – Réintégration extra-comptable – La réintégration des DEP utilisées conformément à leur objet est opérée de manière extra-comptable. Le montant de cette réintégration est porté sur la ligne des réintégrations diverses du tableau de détermination du résultat fiscal n° 2151-SD (CERFA n° 11157) pour les entreprises relevant du régime réel normal d'imposition ou n° 2139-B-SD (CERFA n° 11146) pour les entreprises relevant du régime réel simplifié d'imposition. Ce montant est par ailleurs détaillé sur un feuillet séparé joint à la déclaration de résultat (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 30*).

97. – Justification de l'utilisation – L'Administration précise que, sur demande du service, l'exploitant devra être en mesure d'indiquer le motif de l'utilisation de la déduction et de présenter tout document permettant d'attester son utilisation (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 30*).

98. – Exclusion du dispositif d'étalement des bénéfices exceptionnels – Le supplément de bénéfice résultant de la réintégration extra-comptable d'une DEP ne constitue pas un revenu exceptionnel au sens de l'article 75-0 A du CGI. Il n'est donc pas possible d'en demander l'étalement sur sept exercices quand bien même la reprise de la déduction générerait un bénéfice exceptionnel par son montant au titre de l'exercice au cours duquel elle est constatée (*BOI-BA-LIQ-10, 19 juin 2019, § 150*).

2° Déductions non utilisées en cours d'exploitation

99. – Principe – Conformément aux dispositions du 3 du II de l'article 73 du CGI, les sommes déduites non utilisées au cours des dix exercices qui suivent celui au cours duquel la déduction a été pratiquée sont rapportées aux résultats du dixième exercice suivant celui au titre duquel la déduction a été pratiquée.

100. – Les sommes non utilisées dans le délai de 10 ans sont réintégrées à la clôture de l'exercice d'expiration de ce délai ou au 31 décembre de l'année civile d'expiration de ce même délai en cas d'arrêté provisoire des comptes en application de l'article 37 du CGI. L'épargne qui excède le montant des déductions non encore rapportées constitue une épargne libre qui n'est pas autorisée et qui entraîne la réintégration des déductions antérieurement pratiquées (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 50*).

101. – Exclusion des sommes réintégrées pour la détermination du plafond d'une éventuelle DEP – Les sommes réintégrées au titre d'une déduction pour épargne de précaution qui n'aurait pas été utilisée conformément à son objet, ne peuvent être prises en compte pour déterminer le plafond de déduction pour la constitution d'une nouvelle épargne de précaution au titre de cet exercice (*V. n° 68*).

102. – Abattement jeunes agriculteurs et réintégration d'une déduction pour épargne de précaution non utilisée – L'Administration précise en revanche que l'abattement prévu à l'article 73 B du CGI en faveur des jeunes agriculteurs est, au titre de l'exercice au résultat duquel doivent être intégrées des sommes correspondant à une déduction pour épargne de précaution non utilisée dans le délai de 10 ans, calculé sur le bénéfice majoré de ces sommes (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 50*).

3° Déductions non utilisées à la date de cessation d'activité

a) Principes de réintégration

103. – Réintégration des déductions au titre de l'exercice de cessation – En cas de cessation d'activité,

les sommes initialement déduites et non encore utilisées doivent être rapportées aux résultats de l'exercice clos à l'occasion de cet événement. La même règle s'applique lorsque l'exploitant se trouve soumis à un régime d'imposition non fondé sur le bénéfice réel (forfait forestier ou régime des micro-exploitations). Les déductions pour épargne de précaution non encore reprises sont dans cette hypothèse rapportées au dernier résultat déterminé selon les règles du bénéfice réel (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 60*).

104. – Dispenses de réintégration – Des dispenses de réintégration sont toutefois prévues au III de l'article 73 du CGI. Il en est ainsi :

- en cas de transmission à titre gratuit d'une exploitation dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI ;
- en cas d'apport d'une exploitation individuelle à une société civile agricole, réalisé dans les conditions mentionnées à l'article 151 octies du même code.

105. – Atténuation des effets fiscaux de la réintégration – Enfin, le IV de l'article 73 du CGI prévoit que l'exploitant peut opter pour le système du quotient par quatre prévu en faveur des revenus exceptionnels à l'article 163-0 A du CGI à raison des déductions pour épargne de précaution rapportées au bénéfice de l'exercice de la cessation de l'entreprise en application des dispositions de l'article 201 du CGI. Cette option est cependant exclusive de celle prévue à l'article 75-0 C (*V. n° 119 et s.*).

b) Dispense de réintégration en cas de transmission à titre gratuit

1) Principe

106. – Le premier alinéa du III de l'article 73 du CGI prévoit que la transmission à titre gratuit (succession, donation) d'une exploitation individuelle dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI n'est pas considérée, au regard de l'obligation de réintégration de DEP antérieurement déduites, comme une cessation d'activité, si le ou les bénéficiaires de cette transmission remplissent les conditions ouvrant droit à la déduction et utilisent les sommes déduites par le cédant conformément à l'objet de la DEP dans les dix exercices qui suivent celui au titre duquel elle a été pratiquée par ce dernier.

2) Conditions

107. – Transmission à titre gratuit dans les conditions de l'article 41 du CGI – Pour que la dispense de réintégration puisse s'appliquer, il convient que la mutation soit réalisée à titre gratuit, c'est-à-dire qu'il s'agisse d'une mutation qui ne requiert aucune contrepartie de la part du bénéficiaire. Cette mutation peut résulter du décès de l'exploitant (succession) ou être réalisée entre vifs (donation). La mutation doit être réalisée dans les conditions de l'article 41 du CGI. À ce propos, l'Administration précise que, s'il est nécessaire que toutes les conditions prévues par cet article soient réunies, il n'est en revanche pas exigé que le mécanisme de report d'imposition des plus-values prévu par ce texte ait été demandé (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 90*. – Sur le dispositif de report d'imposition de l'article 41 du CGI, *V. BOI-BIC-PVMV-40-20-10, 2 déc. 2013*).

108. – Transmission d'une entreprise individuelle – La dispense ne concerne que les transmissions portant sur une exploitation individuelle qui, par hypothèse, est soumise à un régime réel d'imposition des bénéfices agricoles ; à défaut aucune déduction pour épargne de précaution n'aurait pu être pratiquée (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 100*). L'Administration précise que l'ensemble des éléments affectés à l'activité professionnelle et notamment l'épargne professionnelle inscrite à l'actif de l'exploitation individuelle à la date de la transmission, qu'elle ait ou non donné lieu à une déduction pour épargne de précaution, doit avoir été effectivement transmis aux bénéficiaires. L'épargne doit être inscrite par ceux-ci sur un compte bancaire spécifique (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 80*). Lorsque la transmission intervient avant que l'exploitant individuel n'ait satisfait à son obligation d'inscription de l'épargne sur le

compte d'affectation dans les 6 mois de la clôture de l'exercice de déduction, il appartient au(x) bénéficiaire(s) de la transmission de respecter cette obligation d'inscription (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 140*).

109. – Bénéficiaires – En application des dispositions de l'article 41 du CGI, le bénéficiaire de la transmission à titre gratuit s'entend de l'héritier, du donataire personne physique ou d'une indivision constituée de personnes physiques (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 110*).

110. – Poursuite de l'activité – Pour être éligible aux dispositions de l'article 41 du CGI, l'entreprise transmise doit continuer à être exploitée à titre individuel par l'héritier ou le donataire personne physique ou par un ou plusieurs héritiers ou donataires en indivision. L'Administration précise que pour l'application de cette condition, il suffit qu'un seul des bénéficiaires de la transmission poursuive l'exploitation (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 120*).

111. – Utilisation de la déduction par les bénéficiaires de la transmission – L'absence d'utilisation de la déduction par le ou les bénéficiaires de la transmission dans les dix exercices qui suivent celui au titre duquel elle a été pratiquée entraîne la réintégration de la déduction, non pas au titre de l'exercice de la transmission et au nom du cédant, mais au nom du ou des bénéficiaires, au titre de l'exercice au cours duquel la condition n'est plus remplie (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 130*).

c) Dispense de réintégration en cas d'apport en société d'une entreprise individuelle

1) Principe

112. – Le second alinéa du III de l'article 73 du CGI prévoit que l'apport d'une exploitation individuelle dans les conditions prévues au I de l'article 151 octies du même code n'est pas considéré comme une cessation d'activité au regard des obligations de réintégration des DEP antérieurement pratiquées et non utilisées. Il convient cependant que la société bénéficiaire de l'apport remplisse les conditions ouvrant droit à la déduction et utilise les sommes déduites par l'exploitant apporteur au cours des dix exercices qui suivent celui au titre duquel la déduction correspondante a été pratiquée.

2) Conditions

113. – Exploitant apporteur – L'apport doit être réalisé dans les conditions prévues au I de l'article 151 octies du CGI et concerner une exploitation individuelle. La dispense de réintégration des DEP non encore utilisées et rapportées au titre de l'exercice d'apport n'est pas subordonnée à la condition que l'exploitant se place sous le régime de l'article 151 octies du CGI. Il suffit qu'il en remplisse les conditions telles que définies au I de cet article (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 170*. – V. sur les conditions d'application du dispositif de l'article 151 octies en matière agricole *BOI-BA-BASE-20-20-30-60, 7 sept. 2019 et JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 341*). L'Administration précise que pour le bénéfice de ce dispositif, l'épargne professionnelle inscrite à l'actif de l'exploitation individuelle, qui a donné lieu ou non à une DEP, doit avoir été effectivement apportée à la société et être reprise en comptabilité par celle-ci. Ainsi, l'épargne monétaire transmise doit être inscrite sur un compte spécifique (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 160*). Elle indique également que, lorsque l'apport intervient avant que l'exploitant individuel n'ait satisfait à son obligation d'inscription de l'épargne sur le compte bancaire dans les 6 mois de la clôture de l'exercice de déduction, il appartient à la société bénéficiaire de l'apport de respecter cette obligation d'inscription. Si cette dernière ne respecte pas l'obligation d'inscription de l'épargne sur un compte bancaire spécifique, la déduction pour épargne de précaution apportée est considérée comme irrégulièrement constituée à l'issue du délai de 6 mois et le bénéficiaire de l'apport doit alors reprendre la déduction apportée au titre de l'exercice d'apport (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 150*).

114. – Société bénéficiaire de l’apport – Les dispositions du III de l’article 73 du CGI prévoient que la société bénéficiaire de l’apport doit remplir les conditions prévues au I et de II du même article. Il en résulte, selon l’Administration, que la société doit remplir les conditions suivantes :

- il doit s’agir d’une société civile agricole, le dispositif ne peut s’appliquer si l’apport est fait à une société qui n’ayant pas une forme civile voit ses résultats soumis à l’impôt sur le revenu au nom de ses associés. Il peut s’agir notamment d’un GAEC, d’une EAR, d’une SCEA, d’un GFA ou d’un GFR (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 150, 180 et 190*) ;
- elle doit relever de l’impôt sur le revenu selon le régime de bénéfice agricole réel normal ou simplifié à la date de l’apport. En conséquence, il ne peut s’agir d’une société soumise à l’impôt sur les sociétés. Si la société est créée à l’occasion de l’apport, elle doit opter pour le régime du bénéfice réel. Il en est de même si elle relève de plein droit du régime micro-BA (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 180 et 200*).

3) Modalités d’application

115. – Dispense optionnelle – La dispense de réintégration des déductions antérieurement pratiquées et non encore rapportées à la date de l’apport n’est ni automatique ni obligatoire même si l’apporteur demande l’application du régime spécifique de l’article 151 octies du CGI. S’il y a intérêt, l’exploitant peut parfaitement choisir de rapporter ses déductions au résultat de l’exercice au cours duquel intervient l’apport (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 210*).

116. – Conséquences pour l’apporteur – L’apporteur est dispensé de rapporter au résultat de son dernier exercice les déductions qu’il a pratiquées, mais non encore utilisées à la date de clôture de celui-ci. Aucune DEP ne doit en revanche être pratiquée au titre de ce même exercice (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 210*).

117. – Cas de l’exploitant individuel poursuivant une activité agricole après l’apport – S’ils conservent une activité personnelle, les associés peuvent continuer à pratiquer des déductions pour épargne de précaution dans les conditions fixées à l’article 73 du CGI sur les bénéfices générés par celle-ci. En revanche, l’associé soumis à un régime réel ne peut pas opérer une telle déduction sur la quote-part de résultat lui revenant dans la société dont il est membre puisque la déduction ne peut être pratiquée qu’au niveau de la société (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 240*).

118. – Conséquences pour la société bénéficiaire – Lorsque l’exploitant individuel a choisi d’appliquer le deuxième alinéa du III de l’article 73 du CGI, la société bénéficiaire doit utiliser les déductions conformément à leur objet dans les conditions et limites prévues aux I et II de l’article 73 du CGI. La non-utilisation de la DEP par la société dans le délai légal de dix exercices entraîne la réintégration de la déduction au nom de la société. L’option pour ce régime n’interdit pas à la société de pratiquer les déductions dans les conditions du I et II de l’article 73 du CGI, néanmoins dans ce cas, le bénéfice retenu pour déterminer les plafonds de déduction devrait s’entendre avant réintégration des déductions transmises et non utilisées (*BOI-BA-BASE-30-45, 19 juin 2019, § 230*).

d) Système du quotient par quatre et réintégration d’une déduction pour épargne de précaution en cas de cessation d’activité

119. – Principe – Les dispositions du IV de l’article 73 du CGI prévoient que, sur option du contribuable, le système du quotient prévu au I de l’article 163-0 A du même code s’applique aux déductions rapportées au résultat de l’exercice établi au moment de la cessation d’entreprise en application de l’article 201 du CGI. Cette option est cependant exclusive de l’option prévue à l’article 75-0 C du CGI.

120. – Dispositif optionnel – L’imposition selon le système du quotient est une faculté offerte au

contribuable qui doit en faire la demande. Cette demande est formulée en remplissant les rubriques prévues à cet effet sur la déclaration de revenus (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 270*).

121. – Conditions de l'option – Le mécanisme du quotient par quatre prévu, par l'article 163-0 A du CGI, pour l'imposition des revenus exceptionnels à l'impôt sur le revenu est soumis à la double condition que le revenu concerné soit exceptionnel par sa nature, en ce qu'il n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement, et exceptionnel par son montant, c'est-à-dire que son montant dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels ce contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des 3 dernières années (V. sur le dispositif, *BOI-IR-LIQ-20-30-20-20, 20 juill. 2016 et JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 67*). L'administration fiscale précise que, si aux termes de l'article 73 du CGI, les déductions pour épargne de précaution rapportées au résultat de cessation constituent des revenus exceptionnels, le dispositif du quotient n'est, dans ce cas, susceptible de s'appliquer que pour autant qu'elles puissent être qualifiées d'exceptionnelles par leur montant en application des dispositions de l'article 163-0 A du CGI (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 260*).

122. – Option exclusive de l'étalement prévu lorsque la cessation d'activité résulte du passage à l'impôt sur les sociétés – Lorsque la cessation d'activité résulte du passage à l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu afférent aux reprises de déductions pour épargne de précaution, mais aussi à l'excédent du bénéfice agricole sur la moyenne triennale et à la fraction des revenus exceptionnels non encore rapportés à la date de la cessation, peut, sur option du contribuable, faire l'objet d'un paiement fractionné sur cinq années (*CGI, art. 75-0 C ; BOI-BA-CESS-30, 19 juin 2019, § 1*). Ce dispositif est applicable lors :

- de l'apport d'une exploitation agricole à une société passible de l'impôt sur les sociétés ;
- de l'option pour l'assujettissement à l'IS exercée par des sociétés ou groupements ou par une exploitation agricole exerçant dans le cadre d'une entreprise individuelle à responsabilité limitée ;
- de la transformation d'une société ou d'un groupement placé sous le régime des sociétés de personnes en une société passible de l'IS.

Dans ces situations, l'exploitant aura donc le choix entre le système du quotient par quatre de l'article 163-0 A du CGI qui permet de limiter le ressaut d'imposition potentiellement dû à la réintégration des déductions antérieurement pratiquées mais ne comporte aucun aménagement du paiement de l'impôt dans le temps et le dispositif de l'article 75-0 C qui ne limite en rien les effets de la progressivité de l'impôt sur le revenu mais permet de fractionner le paiement de l'impôt dû à raison de cette réintégration sur 5 ans. L'exploitant dont la cessation d'activité résulte de son passage à l'impôt sur les sociétés devra donc arbitrer entre ces deux options, l'une étant exclusive de l'autre, en fonction de sa situation particulière. L'Administration précise à ce propos que, lorsque l'exploitant minore par application du système du quotient la charge fiscale des DEP rapportées au bénéfice de l'exercice de cessation d'activité, il ne peut opter pour le dispositif de l'article 75-0 C du CGI pour les autres revenus agricoles éligibles à ce dispositif, à savoir les revenus provenant de la fraction du revenu exceptionnel ayant bénéficié du dispositif d'étalement rapportée à ce même bénéfice (*CGI, art. 75 0 A. – Sur ce dispositif V. BOI-BA-CESS, 19 juin 2019, § 180 et Dr. fisc. 2019, n° 26, act. 315*) et pour l'excédent de bénéfice agricole sur la moyenne triennale imposé au taux marginal (*CGI, art. 75-0 B. – BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 270*).

G. - Exonération des plus-values de cession de matériels roulants et réintégration de la déduction pour épargne de précaution

123. – Principe – Pour éviter les cumuls d'avantages fiscaux, les dispositions du 4 du II de l'article 73 du CGI prévoient que l'exonération de l'article 151 septies du même code ne s'applique pas aux plus-values de cession de matériels roulants acquis lors d'un exercice au titre duquel la déduction a été rapportée et lorsque leur cession intervient dans les 2 ans suivant l'acquisition.

124. – Nature des immobilisations concernées – Sont visés en tant que matériels roulants tous les

véhicules ou matériels agricoles à moteur, tous les véhicules ou matériels agricoles remorqués, toutes autres remorques ou semi-remorques. L'Administration précise que sont concernés, sans que la liste soit exhaustive, les tracteurs, moissonneuses-batteuses, les ensileuses, les machines à vendanger, les chargeurs télescopiques, les épandeurs à fumier (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 290*).

125. – Montant de la déduction réintégrée – L'exonération de la plus-value réalisée à l'occasion de la cession d'un tel matériel doit être écartée même si le montant de la déduction pour épargne de précaution rapporté au résultat de l'exercice au titre duquel le bien a été acquis est inférieur au prix d'achat hors taxes du matériel roulant qui sera cédé dans un délai de 2 ans à compter de son acquisition (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 300*).

126. – Biens acquis depuis moins de 2 ans – L'exonération de la plus-value de cession en application de l'article 151 septies n'est écartée que sous condition que le bien cédé ait été acquis dans les 2 ans qui précèdent sa cession. Pour l'appréciation de ce délai de 2 ans, l'Administration précise qu'il convient de tenir compte, d'une manière générale, de la date à laquelle cet élément est définitivement entré dans l'actif de l'entreprise. Cette durée de 2 ans est appréciée de date à date (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 310*).

127. – Exceptions à l'exclusion de l'exonération – Le second alinéa du 4 du II de l'article 73 du CGI prévoit que le régime d'exonération de l'article 151 septies du CGI reste applicable lorsque les plus-values sont réalisées à l'occasion des cessations d'entreprise consécutives aux événements suivants :

- départ à la retraite de l'exploitant ;
- transmission à titre gratuit de l'exploitation non placée sous le régime de l'article 41 du CGI ;
- apport de l'exploitation individuelle ou d'une branche complète d'activité à une société non placée sous les régimes des articles 151 octies et 238 quindecies du CGI ;
- dissolution de la société ;
- ou décès de l'exploitant (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 320*).

128. – Cession ultérieure du bien par le cessionnaire ou la société bénéficiaire de l'apport – Pour éviter les abus et aux termes du second alinéa du 4 du II de l'article 73 du CGI, lorsqu'il est établi un lien de dépendance, au sens du 12 de l'article 39 du CGI, entre le cessionnaire et le cédant ou entre la société bénéficiaire des apports et l'apporteur, l'exonération visée à l'article 151 septies du même code n'est pas applicable, dans les situations visées précédemment, à la plus-value afférente à la cession ultérieure du bien par le cessionnaire ou la société bénéficiaire de l'apport dans un délai de 2 ans, décompté à partir de la date d'inscription du bien à l'actif du bilan du primo cédant ou de l'apporteur. L'Administration précise, que pour l'application de ces dispositions, la circonstance que la société bénéficiaire des apports ou le cessionnaire a acquis le matériel roulant au cours d'un exercice au titre duquel aucune déduction pour épargne de précaution n'a pas été rapportée ne remet pas cause le principe de la non-application de l'exonération de l'article 151 septies (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 330*). L'Administration rappelle par ailleurs qu'aux termes des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du CGI, des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

- lorsque l'une détient, directement ou par personne interposée, la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;
- lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies à l'alinéa précédent, sous le contrôle d'une même tierce entreprise (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 340*. – V. sur la définition du lien de dépendance, *BOI-BIC-CHG-40-20-10, 10 juin 2013, § 20 à 50*).

129. – Exemple – Monsieur A, qui exerce une activité agricole dans le cadre d'une entreprise individuelle, achète le 1er janvier N un tracteur au prix de 20 000 € amortissable selon le mode dégressif sur 5 ans. À la clôture de l'exercice N, Monsieur A rapporte à son résultat 15 000 € au titre de la déduction pour épargne de précaution. Le 1er février N+1, Monsieur A apporte son activité (y compris le tracteur) à la société B, à

laquelle il est lié, pour une valeur de 19 000 €. Le plan d'amortissement de ce tracteur est établi sur 5 ans selon le mode linéaire. Le 1er avril N+1, la société B cède le tracteur à la société C pour un prix de 19 600 €. Monsieur A et la société B remplissent les conditions pour bénéficier de l'exonération de l'article 151 septies du CGI à raison des cessions qu'ils réalisent. La plus-value réalisée par Monsieur A d'un montant de 516,67 € [$19\,000 - (20\,000 - 20\,000 \times 35\% \times 13/60)$] peut bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI. S'agissant de la société B, la plus-value qu'elle réalise d'un montant de 726,67 € [$19\,600\text{ €} - (19\,000 - 19\,000 \times 20\% \times 2 / 60)$] ne peut pas bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI puisque la cession du tracteur à la société C est intervenue dans un délai de 2 ans décompté à partir de la date d'achat du tracteur par Monsieur A le 1er janvier N et que la société B est liée à l'entreprise de Monsieur A (*BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 350*).

II. - Déductions pour investissement et pour aléas déduites au titre d'exercices clos avant le 1er janvier 2019 : art. 72 D et 72 D bis anciens du CGI

130. – Avant leur suppression et remplacement par le dispositif unique de la déduction pour épargne de précaution, les exploitants agricoles disposaient de deux mécanismes dédiés de déduction fiscale distincts : la déduction pour investissement (DPI) et la déduction pour aléas (DPA). Les exploitants étaient libres, sous réserve d'en respecter les conditions d'imputation, de pratiquer les DPI et les DPA séparément ou cumulativement dans le cadre d'un plafond commun (*CGI, art. 72 D ter ancien*). Les DPI et DPA déduites au titre d'exercices clos avant le 1er janvier 2019 devront être utilisées et rapportées dans les conditions fixées aux anciens articles 72 D et 72 D bis du CGI.

A. - Déduction pour investissement (DPI)

131. – **Principe** – Applicable pour la dernière fois aux exercices clos avant le 1er janvier 2019, l'ancien article 72 D du CGI permettait aux exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition de déduire, chaque année, de leur bénéfice imposable une somme destinée, initialement au financement d'immobilisations amortissables, puis exclusivement à l'acquisition ou la production de stocks à rotation lente ou à l'achat de parts de coopératives. Les sommes devaient être utilisées dans les cinq exercices suivant celui de l'imputation de la déduction sur le bénéfice imposable. Lorsque la déduction n'avait pas été utilisée conformément à son objet, elle devait être rapportée au résultat du cinquième exercice suivant celui de sa réalisation.

132. – **Dispositions supprimées pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2019 mais applicables pour les déductions pratiquées antérieurement** – Le dispositif de la déduction pour investissement a maintes fois été réformé depuis sa création par l'article 21-IV de la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 (*Dr. fisc. 1987, n° 2-3, comm. 48*). L'une de ses réformes récentes les plus significatives a consisté en la suppression de la possibilité d'utiliser les sommes déduites pour l'acquisition d'immobilisations amortissables et par la réinstauration d'un plafond de déduction commun à la DPI et à la DPA à l'ancien article 72 D ter du CGI (*L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 27, I, A, C à E et II, L : Dr. fisc. 2013, n° 5, comm. 98*). La dernière version de l'article 72 D, applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2013 et avant le 1er janvier 2019, résulte de la loi de finances rectificative pour 2013 (*L. fin. rect. 2013, n° 2013-1279, 29 déc. 2013, art. 34 : Dr. fisc. 2014, n° 5, comm. 116*). Le plafond de déduction commun, figurant à l'ancien article 72 D ter, a été modifié en dernier lieu par la loi de finances rectificative pour 2014 (*L. fin. rect. 2014, n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 68, 69 et 70 : Dr. fisc. 2015, n° 4, comm. 71*).

133. – Seule la dernière version du dispositif de la déduction pour investissement sera présentée dans les lignes qui suivent. En effet, alors même que les exploitants ne peuvent plus constituer de déductions pour investissement au titre des exercices clos à compter du 1er janvier 2019, les déductions constatées au titre d'exercices antérieurs doivent, selon les dispositions du 3 du III de l'article 51 de la loi de finances pour

2019 qui a supprimé les DPI et DPA et instauré la DEP, être utilisées et rapportées conformément aux modalités prévues à l'ancien article 72 D du CGI dans sa rédaction antérieure à son abrogation (*L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 51 : Dr. fisc. 2019, n° 3, comm. 67*). Ainsi, un exploitant qui aurait constitué une déduction pour investissement au titre d'un exercice clos en 2017 pourra, si la déduction n'a pas été rapportée au bénéfice d'un exercice clos avant 1er janvier 2019, utiliser les sommes déduites dans les hypothèses et selon les modalités prévues à l'ancien article 72 D du CGI et ce, jusqu'en 2022.

134. – Commentaires administratifs – Bien que supprimés, les commentaires administratifs relatifs à la déduction pour investissement demeurent consultables au BOI-BA-BASE-30-20 du 31 décembre 2018.

I° Exploitants concernés

135. – L'ancien article 72 D du CGI permettait aux exploitants soumis à un régime réel d'imposition de pratiquer une déduction pour investissement. Les sommes ainsi soustraites à l'impôt sur le revenu devaient, et doivent encore pour les déductions pratiquées au titre d'exercices clos avant le 1er janvier 2019, être utilisées dans les 5 ans qui suivent leur déduction, pour l'acquisition ou la production de stocks de produits ou animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an ou pour l'acquisition de parts de sociétés coopératives.

a) Exploitants taxés selon un régime réel d'imposition

136. – L'ancien article 72 D du code déjà cité prévoyait que la déduction pouvait être pratiquée par les exploitants agricoles imposés d'après un régime de bénéfice réel, c'est-à-dire ceux relevant de plein droit ou sur option du régime réel normal ou du régime réel simplifié (*CGI, art. 69*). La déduction pouvait être opérée par les exploitants individuels et les sociétés ou groupements agricoles relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles. En revanche, les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ne bénéficiaient pas de ce dispositif (*BOI-BA-BASE-30-20-10, 7 sept. 2016, § 10*). Les agriculteurs imposés d'après le régime micro-BA (*CGI, art. 64 bis*), le régime spécial applicable aux exploitants forestiers (*CGI, art. 76, 1, al. 1^{er}*) ne pouvaient pas constituer de déduction pour investissement. La condition liée au régime d'imposition s'appréciait à la clôture de chacun des exercices au cours desquels était pratiquée la déduction. Il était admis que la déduction pouvait être pratiquée par chacun des conjoints gérant une exploitation indépendante et autonome dont tous les éléments de l'actif lui appartiennent en propre (*BOI-BA-BASE-30-20-10, 7 sept. 2016, § 20*).

b) Déduction cumulable avec certains autres avantages fiscaux

137. – La déduction pour investissement pouvait être cumulée avec l'abattement sur le bénéfice au profit des jeunes agriculteurs prévu à l'article 73 B (*CGI, art. 72 D ter, II ; BOI-BA-BASE-30-10-30, 4 juill. 2018, § 40*) et avec l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies du CGI en faveur des exploitations situées dans les départements d'outre-mer (*CGI, art. 72 D ter, II ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-80, 26 juin 2019*). La déduction pour investissement pouvait également être pratiquée concurremment avec la déduction pour aléas prévue à l'ancien article 72 D bis du CGI (*BOI-BA-BASE-30-20-10, 7 sept. 2016, § 10*).

c) Déduction facultative

138. – La déduction était facultative. Si l'exploitant procédait à une déduction au titre d'un exercice, il pouvait s'abstenir de le faire les exercices suivants. Ce choix constituait une décision de gestion opposable à l'exploitant et à l'Administration (*BOI-BA-BASE-30-20-10, 7 sept. 2016, § 40*).

d) Déduction pratiquée à la clôture de l'exercice

139. – La déduction devait être pratiquée à la clôture de l'exercice. Selon l'Administration, elle ne pouvait être accordée par voie de réclamation ni par voie de compensation à la suite d'une rectification des déclarations à l'initiative de l'exploitant ou à la suite d'une opération de contrôle fiscal (*BOI-BA-BASE-30-20-10, 7 sept. 2016, § 50*).

2° Utilisations et réintégration de la DPI

140. – Principes – La déduction doit être utilisée pendant les cinq exercices qui suivent celui de sa réalisation, soit pour l'acquisition ou la production de stocks de produits ou animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an (*CGI, art. 72 D-I, 1° ancien*), soit pour la souscription ou l'acquisition de parts de sociétés coopératives agricoles visées à l'article L. 521-1 du Code rural et de la pêche maritime (*CGI, art. 72 D, I, 2° ancien*). Cette affectation, qui peut être décidée par l'exploitant dans la période de cinq exercices, constitue une décision de gestion (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014, § 1*). Afin que l'Administration puisse examiner si la déduction a été utilisée dans les conditions prévues par la loi, l'exploitant doit, à la clôture de chaque exercice compris dans la période de cinq exercices ou au terme de celle-ci, faire connaître le choix qu'il a opéré quant à l'affectation de la déduction (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014, § 50*).

a) Acquisition ou production de stocks à rotation lente

1) Stocks concernés

141. – La déduction peut être utilisée pour l'acquisition ou la production des stocks de produits ou animaux dont le cycle de rotation sur l'exploitation est supérieur à un an (bovins, pépinières, vins et spiritueux, etc.). Lorsque l'exploitant décide d'affecter la déduction à la production ou à l'acquisition de stocks, la déduction ne modifie pas la valeur de ces stocks (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014, § 30*).

2) Obligations de réintégration en cas d'affectation de la DPI à l'acquisition ou la production de stocks à rotation lente

142. – Dispense de réintégration à hauteur de l'augmentation de la valeur des stocks constatée au terme de cinq exercices – Si l'exploitant décide d'affecter la déduction à l'acquisition ou à la production de stocks à rotation lente, la déduction est définitivement acquise s'il est constaté, au plus tard à la date de clôture du cinquième exercice suivant celui au cours duquel la déduction est pratiquée, une augmentation en valeur des stocks, dont la valeur n'est pas bloquée, au moins égale au montant de cette déduction. Les stocks dont la valeur est bloquée doivent être négligés au bilan d'ouverture et de clôture de l'exercice pour déterminer la variation en valeur. Leur valeur ne doit donc pas être retenue pour apprécier les variations des stocks qui peuvent être financés au moyen de la déduction (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014, § 70*). L'Administration précise que tel est le cas des stocks « dont la valeur est bloquée en application des articles 38 sexdecies H, 38 sexdecies I, 38 sexdecies JC et de l'ancien article 38 sexdecies OA de l'annexe III au CGI » (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014, § 70*), alors même, qu'à l'exception du dernier article, aucun des textes cités ne prévoit de mécanisme de blocage de la valeur des stocks agricoles. Plus précisément, on peut penser que les stocks qui aujourd'hui ne doivent pas être pris en compte pour la réintégration des DPI constituées au titre d'exercices clos avant le 1er janvier 2019, sont ceux dont la valeur est bloquée en application de l'article 72 B bis du CGI (V. sur le nouveau régime optionnel de blocage de la valeur des stocks à rotation lente : *BOI-BA-BASE-20-20-20-40, 3 juill. 2019 ; Dr. fisc. 2019, n° 3, comm. 66*) et de l'article 38 sexdecies O de l'annexe III du CGI (V. sur le blocage de la valeur des stocks constitués sous le régime micro-BA : *BOI-BA-REG-40-10-10, 7 sept. 2016, § 190 et s.*).

143. – Obligation de réintégration en cas de stagnation, de diminution ou d'augmentation insuffisante de la valeur des stocks au terme de cinq exercices – L'entreprise doit réintégrer à la clôture du cinquième exercice :

- soit la totalité de la déduction si la valeur des stocks n'a pas augmenté ou si elle a diminué ;
- soit la partie de la déduction correspondant à la différence entre le montant de la déduction et l'augmentation en valeur des stocks si celle-ci est inférieure à la déduction pratiquée (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014, § 90*).

3) Périodicité de l'affectation de la DPI

144. – Choix offert à l'exploitant – L'exploitant qui décide d'affecter la déduction aux stocks à rotation lente a le choix entre les solutions suivantes :

- affecter, exercice par exercice, tout ou partie de la déduction aux variations de la valeur des stocks ;
- affecter tout ou partie de la déduction à la variation mesurée au terme des cinq exercices ouverts pour son utilisation.

Ce choix constitue une décision de gestion que l'exploitant doit faire connaître à la clôture de chaque exercice (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014, § 80*).

145. – Affectation de la déduction, exercice par exercice, au cours de la période des cinq exercices – À la clôture de chaque exercice, une note annexée à la déclaration doit préciser :

- le montant de la déduction ou des déductions pratiquées au titre de l'exercice ou des exercices précédents qui sont affectées à la variation en valeur des stocks ;
- le mode de calcul de la variation en valeur des stocks (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014, § 110*).

146. – Affectation de la déduction au terme des cinq exercices – Si la déduction est pratiquée pour la première fois au titre de l'exercice N, la variation des stocks est ici examinée à compter de l'exercice N+5 (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014, § 120*). **Au titre du premier exercice** : La somme S des variations annuelles en valeur des stocks à rotation lente pour les exercices écoulés de N+1 à N+5 (variation des stocks des cinq exercices qui suivent celui de la déduction) doit être comparée au montant de la déduction pratiquée au titre de l'exercice N. S'il n'y a pas d'augmentation ou s'il y a une diminution, toute la déduction doit être réintégrée au résultat de l'exercice N+5. Si l'augmentation est insuffisante par rapport à la déduction, seule une partie de celle-ci est réintégrée (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014, § 130*). **Pour les exercices suivants** : La variation de la valeur des stocks à prendre en compte est égale à la somme S de l'exercice précédent augmentée de la variation de la valeur des stocks de l'exercice et diminuée de la déduction acquise définitivement l'exercice précédent. Ce nouveau montant est à comparer à la déduction pratiquée au titre de l'exercice N+1 (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014, § 140*).

Attention : Cette méthode est destinée à prendre en compte la variation au titre d'une année pour une seule génération de déduction.

147. – Affectation de la déduction au terme des cinq exercices : exemple –

Année	Bénéfice (en €)	Déduction (en €)	Variation en valeur des stocks à rotation lente (en €)
N	20 000	2 000	0
N+1	18 000	1 800	1 000
N+2	12 000	1 200	2 000
N+3	19 000	1 900	2 000
N+4	8 000	2 400	1 000
N+5	2 000	0	1 000
N+6	4 000	1 200	2 000
N+7	20 000	5 000	1 000
N+8	40 000	7 750	1 500
N+9	30 000	7 500	2 000

En N+5, la déduction de 2 000 € pratiquée en N doit avoir été affectée à l'augmentation des stocks, soit : $S = 1\,000\text{ €} + 2\,000\text{ €} + 2\,000\text{ €} - 1\,000\text{ €} - 1\,000\text{ €} = 3\,000\text{ €}$ L'augmentation est supérieure au montant de la déduction. Celle-ci est définitivement acquise.**En N+6**, examen de l'affectation de la déduction de 1 800 € pratiquée en N + 1 : $S = 3\,000\text{ €}$ (variation de l'année précédente) + 2 000 (variation de l'année) – 2 000 (déduction réintégrée l'année précédente) = 3 000 € L'augmentation est supérieure au montant de la déduction de N+1. Celle-ci est définitivement acquise.**En N+7**, examen de l'affectation de la déduction de 1 200 € pratiquée en N+2 : $S = 3\,000\text{ €} - 1\,000\text{ €} - 1\,800\text{ €} = 200\text{ €}$ L'augmentation est inférieure au montant de la déduction de N+2. La différence entre les deux sommes, soit 1 000 € (1 200 € – 200 €), est réintégrée aux résultats de N+7. Le reste de la déduction, soit 200 €, est définitivement acquis.**En N+8**, examen de l'affectation de la déduction de 1 900 € pratiquée en N+3 : $S = 200\text{ €} + 1\,500\text{ €} - 200\text{ €} = 1\,500\text{ €}$ L'augmentation est inférieure au montant de la déduction de N+3. La différence, soit 400 € (1 900 € – 1 500 €), est réintégrée aux résultats de N+8. Le reste de la déduction, soit 1 500 €, est définitivement acquis.**En N+9**, examen de l'affectation de la déduction de 2 400 € pratiquée en N+4 : $S = 1\,500\text{ €} + 2\,000\text{ €} - 1\,500\text{ €} = 2\,000\text{ €}$ L'augmentation est inférieure au montant de la déduction de N+4. La différence entre les deux sommes, soit 400 € (2 400 € – 2 000 €), est réintégrée aux résultats de N+9. Le reste de la déduction, soit 2 000 €, est définitivement acquis. Les déductions pratiquées entre N+6 et N+9 continuent, bien entendu, d'être appréciées selon les mêmes modalités (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014, § 140*).

148. – Obligations formelles de suivi des DPI – Chaque exercice et pour la première fois à compter de l'exercice qui suit celui de la première déduction, l'exploitant doit joindre à chaque déclaration annuelle de résultats un état mentionnant les DPI pratiquées au titre des cinq exercices précédents et les variations de stocks des cinq exercices correspondants et de l'exercice (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014, § 150*). Un modèle d'état des déductions et de leur affectation est disponible au BOI-FORM-000029 du 22 avril 2013.

b) Parts de coopératives agricoles

149. – En application du 2° du I de l'ancien article 72 D, les DPI pratiquées au titre d'exercices clos avant le 1er janvier 2019 peuvent encore être utilisées pour l'acquisition, dans les cinq exercices qui suivent leur constatation, de parts de sociétés coopératives agricoles.

1) Acquisition de parts de coopératives éligibles

150. – Coopératives concernées – Les parts dont l'acquisition ouvre droit à l'utilisation de la DPI sont celles des sociétés coopératives visées à l'article L. 521-1 du Code rural et de la pêche maritime. Ces sociétés, qui forment une catégorie spéciale de sociétés, distinctes des sociétés civiles et des sociétés commerciales, ont pour objet l'utilisation en commun par des agriculteurs de tous moyens propres à faciliter ou à développer leur activité économique, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité. Elles peuvent notamment être constituées en vue d'assurer l'approvisionnement des exploitations, d'améliorer les conditions de productions et de faciliter l'écoulement des produits. En tant que sociétés de services organisées conformément aux principes coopératifs, elles ont pour mission exclusive de favoriser le développement des exploitations de leurs adhérents (*BOI-BA-BASE-30-20-10, 7 sept. 2016, § 100*).

151. – Le domaine d'intervention des coopératives se situe dans le prolongement de l'activité de leurs membres. Elles peuvent, d'une façon générale, faire pour le compte de leurs sociétaires, des opérations ou des travaux entrant normalement dans le cadre de la profession agricole qui peuvent se situer soit dans le secteur d'aval de la production agricole (coopératives de production, de transformation et de vente), soit dans le secteur d'amont (coopératives d'approvisionnement), soit dans le secteur de la production elle-même (coopératives de services, d'utilisation en commun du matériel agricole [CUMA], d'insémination artificielle ou de production animale) (*BOI-BA-BASE-30-20-10, 7 sept. 2016, § 110*). Les sociétés coopératives peuvent se grouper en unions, soumises au même statut juridique et exerçant, à leur niveau,

les mêmes activités que les sociétés coopératives de base (*BOI-BA-BASE-30-20-10*, 7 sept. 2016, § 120).

152. – Acquisitions concernées – Par acquisition, il convient d'entendre toute acquisition à titre onéreux des parts, soit auprès d'un autre exploitant, soit par souscription au capital de la coopérative (*BOI-BA-BASE-30-20-10*, 7 sept. 2016, § 130). En outre, compte tenu de la nature même de la DPI, l'Administration considère que seules peuvent être retenues comme constitutives d'un emploi valable de cette déduction les parts qui sont inscrites à l'actif de l'exploitation. Pour un exploitant détenant des parts dans plusieurs coopératives, l'acquisition, pour être éligible, doit se traduire par un accroissement net du poste comptable correspondant. L'accroissement net du poste comptable correspondant aux parts de coopératives s'apprécie par rapport à l'ensemble des titres d'une ou plusieurs sociétés coopératives agricoles inscrits à l'actif d'un même exploitant (*BOI-BA-BASE-30-20-10*, 7 sept. 2016, § 140 ; *Rép. min. n° 26394* ; *JOAN 17 févr. 2004*, p. 1228, D. Gard).

153. – Prix d'acquisition des parts sociales à prendre en compte – Le montant de l'investissement comprend non seulement la valeur d'acquisition ou de souscription des parts, mais aussi, le cas échéant, les droits d'entrée qui sont demandés aux nouveaux adhérents. Ce droit d'entrée constitue en effet un élément du prix d'acquisition des parts (*BOI-BA-BASE-30-20-10*, 7 sept. 2016, § 150).

154. – Justification de l'utilisation – Il appartient à l'exploitant qui a utilisé la déduction pour investissement pour la souscription ou l'acquisition de parts de sociétés coopératives agricoles de présenter, sur demande du service, tout document permettant d'attester de la réalité de cet investissement (*BOI-BA-BASE-30-20-20*, 17 avr. 2014, § 160).

2) Réintégration de la déduction affectée à l'acquisition de parts de coopératives

155. – Réintégration linéaire sur dix exercices – Les parts de sociétés coopératives n'ayant pas le caractère d'immobilisations amortissables, le 2° du I de l'ancien article 72 D du CGI prévoit des modalités particulières de réintégration de la déduction affectée à leur acquisition. Ainsi la déduction affectée à la souscription ou à l'acquisition de parts de coopératives est rapportée, par fractions égales, au résultat de l'exercice qui suit celui de l'acquisition ou de la souscription des parts et des neuf exercices suivants (*BOI-BA-BASE-30-20-20*, 17 avr. 2014, § 40). Le résultat de chacun des exercices concernés doit être majoré d'un dixième du montant de la déduction pour investissement ainsi utilisée (*BOI-BA-BASE-30-20-30-20*, 17 avr. 2014, § 10).

156. – Exemple de réintégration – Au cours de l'exercice clos en N, un exploitant agricole a acquis 15 parts d'une société coopérative. La valeur unitaire de la part s'établit à 300 €, soit un investissement total de 4 500 €. Il décide d'affecter à cette acquisition 4 500 € de déduction pour investissement précédemment pratiquée. Il devra réintégrer au résultat imposable de chacun des exercices N+1 à N+10 une somme égale à (4 500 € × 10 %), soit 450 € (*BOI-BA-BASE-30-20-30-20*, 17 avr. 2014, § 10).

157. – Réintégration de la déduction en cas de retrait de l'adhérent ou de cession de parts – Le deuxième alinéa du 2° du I de l'ancien article 72 D du CGI prévoit que le retrait de l'adhérent ou la cession de parts sociales entraîne une réintégration immédiate dans le résultat imposable de la fraction de la déduction pour investissement affectée à la souscription ou à l'acquisition des parts qui n'a pas encore été rapportée à cette date. Par cession des parts, il y a lieu d'entendre toute opération ou tout événement ayant pour résultat de faire sortir les parts de coopératives de l'actif de l'exploitant. Cette cession peut notamment prendre la forme d'une vente (volontaire ou forcée), d'un échange, d'un apport en société (V. toutefois n° 165 et s.) ou d'un retrait d'actif (*BOI-BA-BASE-30-20-30-20*, 17 avr. 2014, § 30). L'Administration précise néanmoins que les échanges de parts consécutifs à une fusion de coopératives ne donnent pas lieu à une réintégration immédiate de la déduction pour investissement au motif que l'adhérent reste engagé à l'égard de la coopérative issue de la fusion de la même manière qu'il l'était dans la coopérative absorbée

(BOI-BA-BASE-30-20-30-20, 17 avr. 2014, § 40). Lorsque la cession ne porte que sur une partie des parts acquises au moyen de la déduction pour investissement, la réintégration immédiate ne s'effectue qu'au prorata du nombre de parts cédées (BOI-BA-BASE-30-20-30-20, 17 avr. 2014, § 50).

158. – Exemple : cession partielle des parts à l'acquisition desquelles la DPI a été affectée – Au cours de l'exercice clos en N, un exploitant agricole a acquis 15 parts d'une société coopérative. La valeur unitaire de la part s'établit à 300 €, soit un investissement total de 4 500 €. Il a décidé d'affecter à cette acquisition 4 500 € de DPI précédemment pratiquée et s'est donc engagé à réintégrer au résultat imposable de chacun des exercices N+1 à N+10 une somme égale à : $4\,500\text{ €} \times 10\% = 450\text{ €}$. L'exploitant cède en mars N+7 dix des parts acquises en N. Les fractions déjà réintégrées de N+1 à N+6 s'élèvent à $450\text{ €} \times 6 = 2\,700\text{ €}$. Les fractions non encore rapportées de déduction afférente à ces 10 parts doivent être réintégrées dans son résultat imposable au titre de N+7, soit : $(450\text{ €} \times 4) \times 10/15 = 1\,200\text{ €}$. Au titre du même exercice et de chacun des exercices suivants jusqu'à N+10 inclus (sous réserve des conséquences d'un changement de date de clôture), l'exploitant doit bien entendu réintégrer dans ses résultats les dixièmes de déduction se rapportant aux 5 parts qu'il a conservées, soit $450\text{ €} \times 5/15 = 150\text{ €}$ (BOI-BA-BASE-30-20-30-20, 17 avr. 2014, § 50).

159. – Tolérance administrative en cas d'apport en société – En cas d'apport d'une exploitation individuelle à une société civile agricole, réalisé dans les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI, l'Administration admet que les fractions de la DPI affectée à la souscription ou à l'acquisition de parts de coopératives et qui n'ont pas encore été rapportées ne soient pas réintégrées aux résultats de l'exercice d'apport. Pour bénéficier de cette tolérance, la société bénéficiaire de l'apport doit s'engager à les réintégrer dans les résultats de l'exercice en cours à la date de l'apport et des exercices suivants et à procéder, en cas de cession ultérieure des parts, à la réintégration immédiate de la fraction de déduction non encore rapportée. Cet engagement particulier doit figurer dans l'acte d'apport ou de constitution de la société si elle intervient à cette occasion (BOI-BA-BASE-30-20-30-20, 17 avr. 2014, § 60).

160. – Exemple de dispense de réintégration dans le cas d'un apport en société – Au cours de l'exercice clos en N, un exploitant agricole a acquis 15 parts d'une société coopérative. La valeur unitaire de la part s'établit à 300 €, soit un investissement total de 4 500 €. Il a décidé d'affecter à cette acquisition 4 500 € de déduction pour investissement précédemment pratiquée et s'est donc engagé à réintégrer au résultat imposable de chacun des exercices N+1 à N+10 une somme égale à : $4\,500\text{ €} \times 10\% = 450\text{ €}$. L'exploitant apporte en avril N+7 l'ensemble de son exploitation à une EARL constituée entre lui-même et un nouvel exploitant. Cette société n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et clôture son exercice comptable le 30 juin. L'EARL prend l'engagement de rapporter les fractions de la DPI affectée par l'apporteur à l'acquisition des parts de coopératives et non encore rapportées à la date d'apport. L'apporteur réintègre dans le résultat de son exercice clos le 30 avril N+7, exercice de l'apport, la fraction normale qu'il aurait dû réintégrer soit : $4\,500\text{ €} \times 10\% = 450\text{ €}$. L'EARL procède, au titre de son exercice clos le 30 juin N+7 et de chacun des deux exercices suivants, à la même réintégration d'une somme de 450 € (BOI-BA-BASE-30-20-30-20, 17 avr. 2014, § 60).

3° Réintégration des déductions non utilisées conformément à leur objet dans le délai de cinq exercices

a) Principe

161. – Réintégration majorée de l'intérêt de retard – Conformément au dernier alinéa du I de l'ancien article 72 D du CGI, si la DPI n'est pas utilisée au cours des cinq exercices qui suivent celui de sa constatation ou si elle fait l'objet d'une utilisation non conforme, elle est rapportée aux résultats du cinquième exercice qui suit sa réalisation majorée d'un montant égal au produit de cette déduction par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

162. – Décompte de l'intérêt de retard – En application des dispositions du 1 du IV de l'article 1727 du CGI, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est fixé au 1er juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle est établie l'imposition du résultat de l'exercice de déduction, soit pour un exercice clos au cours de l'année N, le 1er juillet N+1. Le point d'arrêt du calcul de l'intérêt de retard correspond en principe, selon ce même texte, au dernier jour du mois de paiement de l'impôt dû au titre du cinquième exercice qui suit celui au cours duquel la DPI en cause a été pratiquée. À titre de règle pratique, ce point d'arrêt est fixé au 30 juin de l'année suivant celle au titre de laquelle est établie l'imposition du résultat du cinquième exercice qui suit celui au titre duquel la déduction a été pratiquée, soit pour une déduction pratiquée au cours d'un exercice clos en N, le 30 juin N+6. En pratique, l'intérêt de retard sera donc décompté en années (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 3*).

163. – Exercice de réintégration – La déduction non utilisée dans le délai de 5 ans est réintégrée au cours de l'exercice d'expiration de ce délai ou au cours de l'année civile d'expiration de ce même délai en cas d'arrêté provisoire des comptes en application de l'article 37 du CGI (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 7*).

164. – Réintégration de la déduction non utilisée conformément à son objet et moyenne triennale – L'Administration précise que les dispositions de l'article 75-0 B du CGI sont applicables au bénéfice supplémentaire résultant de la réintégration de la déduction pour investissement non utilisée si l'exploitant a déjà opté ou opte pour l'imposition selon la moyenne triennale des bénéfices agricoles au titre de l'exercice à la clôture duquel cette réintégration intervient (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 10. – BOI-BA-LIQ-20, 19 juin 2019, § 60*).

b) Situations particulières

1) Exploitant arrêtant définitivement son activité ou de nouveau soumis au régime des micro-exploitations

165. – Lorsque l'exploitant arrête définitivement son activité ou est de nouveau soumis au régime micro-BA (*CGI, art. 64 bis*), les DPI pratiquées qui n'ont pas été affectées sont rapportées aux résultats de l'exercice clos à l'occasion de ces événements. La majoration liée à la non-adhésion à un centre de gestion agréé est alors calculée sur le bénéfice ainsi augmenté.

Remarque : Dans cette hypothèse, l'Administration précise que le mécanisme d'étalement des bénéfices exceptionnels des exploitants agricoles prévu à l'article 75-0 A du CGI n'est pas applicable (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 20*).

2) Sort des DPI non utilisées en cas d'apport d'une exploitation individuelle à une société civile agricole

166. – Non-obligation de réintégration en cas d'apport réalisé dans les conditions de l'article 151 octies du CGI – Les dispositions du II de l'ancien article 72 D du CGI prévoient qu'en cas d'apport d'une exploitation individuelle à une société civile agricole, réalisé dans les conditions prévues au I de l'article 151 octies du même code, les déductions pratiquées antérieurement à l'exercice de l'apport et non encore utilisées conformément à leur objet ne sont pas réintégrées aux résultats de cet exercice si la société bénéficiaire de l'apport s'engage à les utiliser conformément à leur objet dans les cinq exercices qui suivent celui au cours duquel elles ont été pratiquées par l'apporteur. La dispense de réintégration est optionnelle, même si la société et l'apporteur demandent l'application de l'article 151 octies du CGI. L'apporteur peut toujours, s'il y a intérêt, choisir de rapporter les déductions antérieurement pratiquées, et qu'il n'aurait pas encore utilisées, au résultat de l'exercice au cours duquel intervient l'apport (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 90*).

167. – Conditions d’application de la dispense de réintégration – Les conditions de la dispense de réintégration de la déduction pour épargne de précaution de l’article 73 du CGI en cas d’apport d’une entreprise individuelle à une société, qu’elles concernent l’apporteur ou la société bénéficiaire, ont été purement et simplement reprises de celles prévues à l’ancien article 72 D du CGI à propos de la DPI. Les commentaires administratifs relatifs aux deux dispositifs sont par ailleurs strictement identiques (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 50 à 80. – BOI-BA-BASE-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 170 à 200*). Le lecteur est donc renvoyé aux précisions données aux n° 113 et 114.

168. – Modalités d’application de la dispense de réintégration – Lorsque l’exploitant fait le choix de se placer sous le régime de la dispense de réintégration des déductions pour investissement non encore utilisées et non encore réintégrées au moment de l’apport, l’apporteur est dispensé de rapporter au résultat de son dernier exercice les déductions qu’il a pratiquées, mais qu’il n’a pas encore utilisées à la date de clôture de celui-ci (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 100*). La société bénéficiaire doit s’engager à utiliser les déductions conformément à leur objet pour l’acquisition ou la production de stocks de produits ou animaux dont le cycle de rotation sur l’exploitation est supérieur à un an, ou pour la souscription, sous certaines conditions, de parts sociales de sociétés coopératives agricoles visées à l’article L. 521-1 du Code rural et de la pêche maritime, dans les cinq exercices qui suivent celui au cours duquel elles ont été pratiquées par l’apporteur. Au même titre que l’engagement prévu pour l’application des dispositions de l’article 151 octies du CGI, cet engagement particulier doit figurer dans l’acte d’apport ou de constitution de la société si elle intervient à cette occasion (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 120*). La société doit fournir un état qui retrace l’utilisation des déductions pour investissement qui doit être annexé aux déclarations de résultats (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 120*). L’option pour ce régime n’interdit pas à la société de pratiquer des déductions pour épargne de précaution de l’article 73 du CGI mais dans ce cas, le bénéficiaire à retenir pour calculer le plafond de la déduction pour épargne de précaution devrait s’entendre avant la réintégration des déductions pour investissement transmises (*BOI-BA-BASE-30-45-20, 19 juin 2018, § 230*). Enfin, contrairement à ce qui a été exposé à propos de la nouvelle déduction pour épargne de précaution (*V. n° 118*), c’est ici l’apporteur qui supporte rétroactivement les conséquences du non-respect éventuel de l’engagement pris par la société. Dans le cas où les déductions ne sont pas utilisées conformément à leur objet, elles sont rapportées au résultat de l’exercice clos par l’apporteur à l’occasion de l’apport en société (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 110*).

3) Sort des déductions pour investissement non utilisées conformément à leur objet en cas de transmission à titre gratuit de l’exploitation

169. – Dispense de réintégration sous conditions – En cas de transmission à titre gratuit, dans les conditions prévues à l’article 41 du CGI, d’une exploitation individuelle ayant constaté des DPI non encore rapportées à la date de la transmission, le III de l’ancien article 72 D du même code prévoit une dispense de réintégration de ces déductions si les bénéficiaires de la transmission prennent l’engagement de les utiliser conformément à leur objet dans les 5 années qui suivent celle au cours de laquelle elles ont été pratiquées.

170. – Conditions de la dispense de réintégration – Les conditions de la dispense de réintégration de la déduction pour épargne de précaution de l’article 73 du CGI en cas de transmission de l’entreprise agricole dans les conditions de l’article 41 du même code ont été purement et simplement reprises de celles prévues à l’ancien article 72 D à propos de la déduction pour investissement. Les commentaires administratifs relatifs aux deux dispositifs sont par ailleurs strictement identiques (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 150 à 180. – BOI-BA-BASE-30-45-30, 19 juin 2019, § 100 à 130*). Le lecteur est donc renvoyé aux précisions données aux n° 108 à 110.

171. – Non-respect de l’engagement d’utilisation – L’absence d’utilisation de la DPI par le ou les bénéficiaires de la transmission dans les 5 années qui suivent celle au cours de laquelle elle a été pratiquée

entraîne la réintégration de la déduction, non pas au titre de l'exercice de la transmission et au nom du cédant, mais au nom du ou des bénéficiaires, au titre de l'exercice au cours duquel la condition n'est plus remplie (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 190*).

4) Réintégration anticipée des DPI en cas de baisse importante des bénéfices

172. – Principe – Le dernier alinéa de l'ancien article 72 D du CGI prévoit que l'exploitant peut procéder à la réintégration de tout ou partie d'une déduction pour investissement non utilisée, sans attendre le cinquième exercice qui suit, lorsque le résultat d'un exercice antérieur est inférieur d'au moins 40 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents. La faculté ainsi offerte aux agriculteurs permet de pallier l'effet amplificateur du barème progressif de l'impôt sur le revenu. Rattachées à une année dont le revenu imposable est relativement faible, les sommes réintégrées seront moins imposées que si elles étaient rapportées, au terme du délai de 5 exercices, à un bénéfice de montant normal.

173. – Indifférence de la cause de la baisse du résultat – La réintégration anticipée de la déduction pour investissement bénéficie aux exploitants qui connaissent une baisse importante de leur résultat, quelle qu'en soit la cause. Cette baisse peut ainsi provenir aussi bien d'événements indépendants de la volonté de l'exploitant telle la survenance d'aléas climatiques, épizootiques ou économiques que d'une décision de gestion, tels un changement de culture ou de moyens cultureux ou une réduction de la superficie des terres cultivées (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 200*).

174. – Importance de la baisse du résultat – Les dispositions du dernier alinéa du I de l'ancien article 72 D du CGI exigent, pour que la réintégration d'une DPI non utilisée puisse être anticipée, que la baisse de résultat de l'exercice considéré soit significative. Ainsi il est exigé que le résultat dégagé soit inférieur 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 en faveur des jeunes agriculteurs mentionné à l'article 73 B du CGI ;
- avant imputation des amortissements réputés différés en période déficitaire et du report de déficits antérieurs, l'ancien article 72 D précisant explicitement que pour le calcul de la moyenne de référence, il n'est pas tenu compte des reports déficitaires.

Il est en revanche tenu compte des résultats déficitaires et des amortissements réputés différés en période déficitaire au titre des années de référence pour la détermination de la moyenne des résultats des trois exercices précédents (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 210*).

175. – Période de référence pour apprécier la baisse de résultat – Dès lors que la baisse exceptionnelle du bénéfice d'un exercice donné est appréciée par rapport à la moyenne des résultats des trois exercices précédents, les nouveaux exploitants (exploitants individuels ou sociétés) ne peuvent bénéficier de la possibilité de réintégrer de manière anticipée la DPI antérieurement pratiquée avant leur quatrième exercice d'activité. Si un nouvel exploitant a clôturé un premier exercice dont la durée n'est pas de 12 mois, il est admis que ce premier exercice soit considéré comme un exercice de 12 mois (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 230*). La circonstance que l'exploitant ait relevé du régime micro-BA au titre du premier ou des deux premiers exercices de la période de référence ne fait pas obstacle à la possibilité de procéder à la réintégration anticipée d'une déduction antérieurement pratiquée. Dans cette hypothèse, le ou les résultats déterminés selon le régime micro-BA sont pris en compte pour l'appréciation de la moyenne des trois exercices précédents (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 240*).

176. – Exemple de réintégration anticipée – Un exploitant a réalisé respectivement au titre des exercices N, N+1 et N+2 les résultats suivants :

- N : 48 000 € ;
- N+1 : – 24 000 € ;

- N+2 : 100 000 €.

En N+3, il réalise un bénéfice égal à 19 500 €. Moyenne des résultats des trois exercices précédents : $\frac{1}{3} (48\,000\,€ - 24\,000\,€ + 100\,000\,€) = 41\,333\,€$. Le bénéfice de l'année N+3 étant inférieur de plus de 40 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents, l'exploitant peut réintégrer les déductions pour investissement antérieurement pratiquées dans les bénéfices de l'exercice N+3 (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 210*).

Remarque : L'Administration précise que lorsque, au titre d'un de ces exercices de référence, l'exploitant a pratiqué une DPI 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 (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 210*). Il devrait en être de même lorsque l'exploitant a, au titre de l'un de ces exercices, déduit ou réintégré une déduction pour épargne de précaution.

177. – Modalités de la réintégration – Le supplément de bénéfice résultant de la réintégration anticipée de tout ou partie d'une DPI, comme celui résultant de la réintégration des déductions de plus de cinq exercices et non encore utilisées, ne constitue pas un revenu agricole exceptionnel susceptible de bénéficier du dispositif de l'étalement des bénéfices agricoles exceptionnels prévu à l'article 75-0 A du CGI (*BOI-BA-LIQ-10, 19 juin 2019, § 150*). En effet, la qualification de revenus agricoles exceptionnels au sens de cet article est réservée aux revenus normaux courants retirés de l'exploitation agricole et susceptibles d'être perçus annuellement. 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 est effectuée en faisant abstraction – tant pour l'exercice de réalisation du bénéfice exceptionnel que pour la période de référence – des déductions pour investissement pratiquées au cours de ces exercices ou des réintégrations, normales ou anticipées, de déductions antérieurement pratiquées (*BOI-BA-LIQ-10, 19 juin 2019, § 240*). L'Administration considère que la réintégration de DPI ne constitue pas non plus un revenu exceptionnel pour l'application du système du quotient défini à l'article 163-0 A du CGI (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 220*).

178. – Option de l'exploitant – La réintégration anticipée d'une DPI antérieurement pratiquée se fait sur demande expresse de l'exploitant dans une note jointe à la déclaration de résultats de l'exercice au titre duquel l'exploitant décide de réintégrer la déduction. La doctrine administrative précise qu'elle peut également être présentée par voie de réclamation contentieuse faite dans les délais prévus par l'article R.*196-1 du LPF (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 270*).

179. – Option exclue pour DPI « transmises » à une société – En cas d'apport d'une exploitation individuelle à une société civile agricole, les DPI non encore utilisées par l'apporteur peuvent être « transmises » à la société qui s'engage alors à les utiliser conformément à leur objet dans les cinq exercices qui suivent leur constatation par l'apporteur (*V. n° 166 et 167*). L'Administration considère en effet que les déductions précédemment pratiquées par l'apporteur et « transmises » à la société ne peuvent pas faire l'objet d'une réintégration anticipée dès lors que leur transmission à la société est expressément subordonnée par les dispositions du II de l'ancien article 72 D du CGI à l'engagement de la société de les utiliser conformément à leur objet. Lorsque cet engagement n'est pas respecté, ces déductions ne peuvent donc qu'être rapportées au résultat de l'exercice clos à l'occasion de l'apport en société (*BOI-BA-BASE-30-20-30-10, 31 déc. 2018, § 260. – V. n° 168*).

B. - Déduction pour aléas (DPA)

180. – Textes – Créée par l'article 82 de la loi de finances pour 2002 (*L. n° 2001-1275, 28 déc. 2001 : Dr. fisc. 2002, n° 1-2, comm. 1*) la déduction pour aléas (DPA), codifiée à l'ancien article 72 D bis du CGI, permettait aux exploitants agricoles, sous condition de constitution d'une épargne réelle, de soustraire à

l'impôt sur le revenu une partie de leur bénéfice imposable. Les sommes ainsi épargnées pouvaient être utilisées en cas de survenance d'un aléa, le dispositif ayant pour objectif d'inciter les exploitants à constituer une épargne volontaire de précaution. Le dispositif a été maintes fois réformé, le législateur ayant, par de multiples ajustements, essayé d'accroître l'attractivité de la déduction pour aléas par rapport à la déduction pour investissement de l'ancien article 72 D du CGI avec laquelle elle pouvait être concomitamment pratiquée sous réserve du respect du plafond commun de déduction de l'ancien article 72 D ter du même code. Sans exhaustivité, le début des tentatives législatives d'amélioration du dispositif de la déduction pour aléas date de la loi de finances rectificative pour 2012. Son article 27 a assoupli les obligations relatives à la constitution de l'épargne de précaution, supprimé la condition d'assurance de l'exploitation et élargit les conditions d'utilisation des sommes soustraites à l'impôt (*L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 27, I, A, C à E et II : Dr. fisc. 2013, n° 5, comm. 98*). Des assouplissements ont de nouveau été apportés par l'article 69 de la loi de finances rectificative pour 2014 (*L. fin. rect. 2014, n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 69 : Dr. fisc. 2015, n° 4, comm. 71*) et l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2015 (*L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 35 : Dr. fisc. 2016, n° 4, comm. 97*) dont résulte la dernière version applicable de l'ancien article 72 D bis du CGI avant sa suppression pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2019 par la loi de finances pour 2019 (*L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 51 : Dr. fisc. 2019, n° 3, comm. 67*).

181. – Seule cette dernière version de la déduction pour aléas sera présentée dans les lignes qui suivent. En effet, alors même que les exploitants ne peuvent plus constituer de DPA au titre des exercices clos à compter du 1er janvier 2019, les déductions constatées au titre d'exercices antérieurs doivent, selon les dispositions du 3 du III de l'article 51 de la loi de finances pour 2019 qui a supprimé les déductions pour investissement et pour aléas et instauré la déduction pour épargne de précaution, être utilisées et rapportées conformément aux modalités prévues à l'article 72 D bis dans sa rédaction antérieure à son abrogation (*L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 51 : Dr. fisc. 2019, n° 3, comm. 67*). Ainsi, un exploitant qui aurait constitué une déduction pour aléas au titre de l'exercice clos en 2017 pourra utiliser les sommes déduites et les intérêts capitalisés dans les hypothèses et selon les modalités prévues à l'ancien article 72 D bis du CGI et ce, jusqu'en 2024, donc y compris pour des exercices clos à compter du 1er janvier 2019 au titre desquels la constitution de DPA n'est plus possible.

Remarque : Comme cela a été précédemment indiqué, la loi de finances rectificative pour 2012 a substantiellement modifié les conditions de constitution et d'utilisation des déductions pour aléas. Elle en a notamment fixé le délai d'utilisation à sept exercices, alors qu'il était auparavant de dix. Au titre des dispositions transitoires, le législateur avait prévu que les sommes déduites au titre d'un exercice clos avant le 31 décembre 2012 devraient être utilisées et rapportées selon les modalités prévues antérieurement à cette date (*L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 27, I, A, C à E et II : Dr. fisc. 2013, n° 5, comm. 98*). Il en résulte que, de manière marginale, des déductions pratiquées au titre d'un exercice clos avant le 31 décembre 2012 pourront être réintégrées jusqu'en 2022. Dans cette hypothèse, les règles applicables ne seraient pas celles décrites ci-après mais celles résultant de l'article 72 D bis dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2012. Pour plus de précisions sur ces règles le lecteur est renvoyé aux commentaires administratifs correspondants.

Attention : De manière générale, l'instabilité de la rédaction de l'ancien article 72 D bis du CGI exige d'être extrêmement attentif à la date à laquelle la déduction a été pratiquée pour apprécier les conditions de son utilisation et de son rapport.

182. – Commentaires administratifs – Bien que supprimés, les commentaires administratifs relatifs à la déduction pour aléas demeurent consultables au BOI-BA-BASE-30-30 du 6 avril 2016.

1° Champ d'application de la déduction

a) Exploitants concernés

183. – Exploitants imposés selon un régime réel – La déduction pour aléas pouvait être pratiquée par les exploitants individuels et les sociétés ou groupements agricoles relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, sous réserve qu'ils soient imposés d'après un régime réel d'imposition, qu'il s'agisse du régime réel normal ou du régime réel simplifié, applicable de plein droit ou sur option. Les exploitants soumis au régime du forfait agricole, au régime du micro-BA ou au régime du forfait forestier étaient par conséquent exclus de ce dispositif. La condition liée au régime d'imposition devait s'apprécier à la clôture de chacun des exercices au cours desquels la déduction était pratiquée (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 1*).

184. – Cas des conjoints exploitants – Comme pour la déduction pour investissement (*V. n° 136*), l'Administration précisait que lorsque deux conjoints géraient de manière autonome une exploitation, une déduction pour aléas pouvait être pratiquée par chacun (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 10*).

b) Constitution d'une épargne professionnelle

1) Principe

185. – L'ancien article 72 D bis du CGI subordonnait la constitution d'une déduction pour aléas à l'inscription à un compte ouvert auprès d'un établissement de crédit d'une somme comprise entre 50 % et 100 % du montant de la déduction constatée.

186. – Origine des sommes épargnées – Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, la condition liée à la provenance des sommes épargnées avait été supprimée. Il n'était donc plus nécessaire qu'elles proviennent des recettes de l'exploitation de l'exercice au titre duquel la déduction était pratiquée (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 20*).

187. – Obligation d'inscription sur un compte bancaire spécifique – L'épargne professionnelle devait être inscrite sur un compte bancaire spécifique ouvert au nom de l'exploitation auprès d'un établissement de crédit. Ce compte devait, en application du III de l'ancien article 72 D bis du CGI, retracer exclusivement les opérations afférentes aux sommes épargnées dans le cadre de la déduction pour aléas. Il était en revanche possible d'ouvrir plusieurs comptes bancaires, dans un ou plusieurs établissements de crédit, destinés à recevoir l'épargne professionnelle déduite dans les conditions prévues à l'ancien article 72 D bis du CGI (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 40*). L'épargne professionnelle comprise entre 50 % et 100 % de la DPA pratiquée ne pouvait pas faire l'objet d'un placement en dehors de ces comptes bancaires spécifiques. Symétriquement, l'épargne libre, c'est-à-dire la fraction d'épargne professionnelle qui excédait le montant de l'épargne professionnelle constituée, et en tout état de cause la fraction de l'épargne qui excédait une somme correspondant à la déduction pratiquée, ne pouvait pas être placée sur ce compte bancaire spécifique. En effet, l'ancien article 72 D bis du CGI limitait le montant de l'épargne à déposer sur ce compte au montant de la déduction pratiquée. Autrement dit, un compte bancaire sur lequel auraient été déposées l'épargne libre ne remplissait pas les conditions prévues à l'article 72 D bis, ancienne version, du CGI. Il était en revanche possible, à la clôture de l'exercice ou au plus tard dans les 6 mois suivant cette clôture, d'opérer un virement, pour un montant compris entre 50 % et 100 % du montant de la déduction pour aléas pratiquée au titre de cet exercice, d'un compte bancaire « ordinaire » alimenté par de l'épargne libre vers un compte bancaire spécifique répondant aux conditions fixées par l'ancien article 72 D bis. Dès lors que le compte bancaire spécifique ne pouvait accueillir aucune épargne libre, l'exploitant ne pouvait pas redéposer les sommes prélevées sur le compte, que ce soit au cours de l'exercice de leur prélèvement ou d'un exercice ultérieur, à moins de pratiquer une nouvelle déduction pour aléas au titre de l'un de ces exercices (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 50*). L'Administration rappelle que le compte

antérieurement ouvert pour accueillir des sommes déduites au titre de la constitution de déductions pour aléas ne peut en aucun cas être utilisé pour recevoir l'épargne professionnelle constituée dans le cadre de la nouvelle déduction pour épargne de précaution (*BOI-BA-BASE-30-45-10, 19 juin 2019, § 90*).

188. – Exonération des intérêts capitalisés – L'épargne professionnelle déposée sur le compte bancaire spécifique devait être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation. Compte tenu de cette obligation d'activation de l'épargne et de sa nature, la rémunération de cette épargne était, et est toujours imposable, dans la catégorie des bénéfices agricoles. Toutefois, il est admis que cette rémunération soit imposée dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au choix de l'exploitant (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 60*). En revanche, l'ancien article 72 D bis prévoyait que les intérêts produits par cette épargne professionnelle et qui étaient capitalisés sur le compte d'affectation ne devaient pas être soumis à l'impôt. Cette exonération s'applique également aux intérêts produits après le 1er janvier 2019. Pour l'application de cette mesure, l'Administration précise que l'exploitant doit procéder à la déduction extra-comptable des intérêts capitalisés, à la ligne FR du tableau n° **2139-B-SD** (CERFA n° 11146) pour le régime simplifié d'imposition ou à la ligne WZ du tableau n° 2151-SD (CERFA n° 11157) pour le régime réel normal d'imposition (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 70*). Il en résulte que, compte tenu de ce régime d'exonération des intérêts capitalisés, seuls les intérêts prélevés par l'exploitant au cours de l'exercice de leur acquisition, sont imposables au barème progressif à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles ou, au prélèvement forfaitaire unique, dans celle des revenus de capitaux mobiliers. L'ensemble de ces précisions reste applicable aux sommes épargnées pour la constitution d'une déduction pour aléas au titre d'un exercice clos avant le 1er janvier 2019 non encore rapportée ainsi qu'aux intérêts produits.

2) Substitution de l'accroissement du stock de fourrage à l'épargne monétaire

189. – Principe – Conformément aux dispositions du troisième alinéa du 1 du I de l'article 72 D bis du CGI, dans sa version abrogée en 2019, la condition d'inscription d'une somme comprise entre 50 % et 100 % du montant de la déduction sur un compte bancaire était réputée respectée à due concurrence de l'accroissement du stock de fourrage destiné à être consommé par les animaux de l'exploitation par rapport à la valeur moyenne du stock en fin d'exercice calculée sur les trois exercices précédents.

190. – Stocks concernés – Par fourrages, l'Administration précise qu'il convenait d'entendre les matières premières mentionnées au 6 de la partie C du Règlement (UE) n° 575/2011 de la Commission du 16 juin 2011. Étaient visés notamment les stocks de paille (de céréales, de féveroles, de lin, de pois), la luzerne, les feuilles de bettes et betteraves, les herbes ou encore les farines (de trèfle, de plantes fourragères, de chanvre) (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 90*).

191. – Appréciation de l'accroissement du stock de fourrage – Pour l'application de la dispense de constitution de l'épargne monétaire, l'accroissement du stock de fourrages devait être apprécié par comparaison des valeurs brutes figurant à l'actif de chacun des quatre bilans concernés. La valeur brute correspond à la valeur d'origine des stocks (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 100*). Dès lors que l'accroissement du stock de fourrages de l'exercice de constitution de la DPA devait être apprécié par rapport à la moyenne des valeurs des stocks de fin d'exercice des trois exercices précédents, les nouveaux exploitants ne pouvaient pas se prévaloir de ces dispositions au titre de leurs trois premiers exercices d'activité (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 110*). L'Administration précise que la dispense d'épargne professionnelle sous forme monétaire n'était possible qu'en cas d'accroissement de la valeur du stock final. Ainsi, l'exploitant qui avait acquis son stock de précaution au cours d'une période de baisse des prix du fourrage ne pouvait se prévaloir de ces dispositions que si ces acquisitions entraînaient une augmentation de la valeur du stock final de fourrages par rapport à la valeur moyenne du stock final des trois derniers exercices. Il en était de même de l'exploitant qui constatait une baisse du coût de revient du stock de précaution produit par ces soins (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 120*). Par ailleurs, l'Administration exigeait que l'exploitant soit en mesure de distinguer dans ses stocks de fourrages ceux

qu'il destinait à être consommés par les animaux de l'exploitation de ceux qui étaient affectés à un autre usage. En effet, seuls les premiers pouvaient justifier l'application des dispositions du troisième alinéa du 1 du I de l'ancien article 72 D bis du CGI(*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 120*).

192. – Vente de stocks de fourrage au cours des sept exercices suivant celui de la déduction – Si l'exploitant vend des stocks de fourrage au cours des sept exercices suivant celui de la déduction, il doit, selon le quatrième alinéa du 1 du I de l'ancien article 72 D bis du CGI, inscrire le produit de la vente au compte d'affectation spécial dans la limite, cependant, du montant ayant été dispensé de l'inscription au compte d'affectation, déduction faite des montants exemptés de l'obligation d'inscription et utilisés de façon conforme. Cette disposition, susceptible de concerner des ventes réalisées après le premier janvier 2019, ne s'applique que si la vente porte sur le stock de précaution qui a autorisé l'exploitant à ne pas constituer d'épargne. À titre de règle pratique, l'Administration admet que, lorsque l'exploitant agricole cède du fourrage, le fourrage vendu soit réputé prioritairement prélevé sur la partie du stock qui n'est pas considérée comme constituant son stock de précaution et qui ne l'a pas dispensé de l'inscription des sommes au compte d'affectation (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 140*). Dans l'hypothèse où la vente concerne le stock de précaution, le produit de la vente doit être inscrit sur le compte d'affectation dans les 6 mois de la clôture de l'exercice et au plus tard à la date de dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue. Il en est de même si l'encaissement du produit de la vente n'intervient pas au cours de cet exercice (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 160*). La reconstitution de l'épargne est toutefois limitée au montant de l'épargne qui n'avait pas été inscrit au compte d'affectation en application des dispositions du troisième alinéa du 1 du I de l'ancien article 72 D bis du CGI. En cas de cession partielle du stock de précaution au cours des sept exercices qui suivent la déduction, l'intégralité de l'épargne qui n'a pas été affectée au compte d'affectation doit en principe être reconstituée. Cependant, dans cette hypothèse, l'Administration admet que la reconstitution de l'épargne soit limitée à la part en volume du stock de précaution vendu par rapport au stock de précaution constitué (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 160*). Lorsque la vente du stock de précaution se rapporte à une DPA qui a été partiellement rapportée au résultat, le montant de l'épargne qui doit être reconstitué est égal à la différence entre la moitié du montant de la déduction qui a été pratiquée, et qui n'est pas encore rapportée au résultat, et le solde de l'épargne initialement constituée net des prélèvements qui ont été réalisés par l'exploitant (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 160*). En tout état de cause, la vente du stock de précaution ne peut avoir pour conséquence la constitution d'une épargne qui excéderait le montant de la déduction pratiquée et non encore rapportée (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 170*).

193. – Exemples de vente de stocks de fourrage au cours des sept exercices suivant celui de la déduction – À la clôture de l'exercice N (clos avant le 1er janvier 2019), un exploitant a pratiqué une DPA d'un montant de 10 000 €. Il a dû placer sur un compte d'affectation une somme comprise entre 5 000 € et 10 000 €. Comme il a constaté au titre de ce même exercice un accroissement de la valeur brute de son stock de fourrages d'un montant de 3 000 €, l'exploitant a été dispensé d'épargne à hauteur de ce même montant et a dû affecter sur le compte bancaire dédié, une somme comprise entre 2 000 € (5 000 – 3 000) et 7 000 € (10 000 – 3 000). Par hypothèse, l'exploitant a décidé d'affecter sur le compte bancaire dédié la somme de 2 000 €. Les conséquences de la vente du stock de sécurité, au titre d'un exercice ultérieur (y compris un exercice clos après le 1er janvier 2019) varient selon les cas.

Cas 1 : Vente partielle du stock de sécurité En N+3, l'exploitant cède les 2/3 de son stock de précaution au prix de 4 000 €. À la clôture de cet exercice, il a alors l'obligation de reconstituer son épargne obligatoire pour un montant égal à 2 000 € (2/3 de 3 000 €), prélevé sur le produit de la vente.

Remarque : Si le prix de vente avait été inférieur à 2 000 €, l'intégralité du produit de la vente devrait être inscrite au compte d'affectation. Dans ce cas, afin de respecter la condition d'épargne de 50 % du montant des DPA non encore rapportées, l'exploitant devra affecter sur le compte d'épargne dédié un montant égal à la différence entre 2 000 € et le prix de vente.

Cas 2 : Vente du stock de sécurité se rapportant à une déduction pour aléas partiellement rapportée au résultat En N+2, l'exploitant rapporte à son résultat une somme de 3 000 € imputée sur la déduction pour aléas constituée en N en raison de la perte du bétail assuré et il prélève une somme de 1 500 € au titre de l'épargne constituée. À la clôture de l'exercice N+2, la déduction restante est de 7 000 € (10 000 € – 3 000 €) et l'épargne disponible restante est de 500 € (2 000 € – 1 500 €). Par ailleurs, en N+3, l'exploitant vend l'intégralité de son stock de fourrages au prix de 4 500 €. À la clôture de l'exercice, il a donc l'obligation de reconstituer son épargne obligatoire pour un montant égal à 3 000 € $[(10\,000\text{ €} - 3\,000\text{ €}) \times 50\% - (2\,000\text{ €} - 1\,500\text{ €})]$, prélevé sur le produit de la vente (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 180*).

194. – Obligation de suivi des stocks de fourrage – L'exploitant agricole, qui s'étant prévalu des dispositions du troisième alinéa du 1 du I de l'ancien article 72 D bis du CGI, pour constituer une DPA au titre d'un exercice clos avant le 1er janvier 219, doit organiser un suivi de ses stocks de précaution. À cette fin, il peut utiliser la fiche de suivi des stocks de fourrage de précaution proposée par l'Administration au § 190 du BOI-BA-BASE-30-30-10 du 3 août 2016.

3) Mise en œuvre de l'encadrement de l'épargne professionnelle

195. – Principe – Conformément aux dispositions du deuxième alinéa du 1 du I de l'ancien article 72 D bis du CGI, la somme de l'épargne professionnelle et des intérêts capitalisés doit être à tout moment au moins égale à 50 % du montant des déductions non encore rapportées. Par ailleurs, cette somme ne peut jamais excéder le montant des déductions non encore rapportées. En conséquence, le montant total des sommes épargnées dans le cadre de la DPA, majorées des intérêts capitalisés, doit se situer tout au long de l'exercice dans une quotité comprise entre 50 % et 100 % du montant cumulé des déductions pour aléas non encore rapportées. Pour vérifier le respect de ces règles, le solde des DPA non rapportées est arrêté à la date de clôture de l'exercice précédent après prise en compte de la dotation de l'année (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 210*).

Attention : Pour opérer le suivi de l'épargne professionnelle, l'épargne rapprochée du montant des déductions non encore rapportées doit être corrigée de la valeur du solde des stocks de fourrages de précaution constitués en application des dispositions du troisième alinéa du 1 du I de l'ancien article 72 D bis du CGI (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 240*).

196. – Sommes épargnées et intérêts capitalisés supérieurs au double des déductions non rapportées – Lorsque les sommes épargnées dans le cadre de la déduction pour aléas, augmentées des intérêts capitalisés, dépassent le plafond de 100 % du montant cumulé des déductions pour aléas non encore rapportées, la fraction excédentaire de l'épargne (sommes épargnées et intérêts) constitue alors une épargne libre. Elle doit en conséquence être retirée du compte bancaire spécifique et ne peut pas bénéficier de l'exonération des intérêts capitalisés.

197. – Sommes épargnées et intérêts capitalisés inférieurs à 50 % du montant des déductions non rapportées – Si l'épargne professionnelle majorée des intérêts capitalisés passe sous le seuil de 50 % du montant cumulé des DPA non encore rapportées, la fraction des déductions non encore rapportées qui excède le double de l'épargne professionnelle est rapportée au résultat de cet exercice, majorée d'un montant égal au produit de cette somme par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI (*CGI, art. 72 D bis, I, 3 ancien*). L'Administration précise que les dispositions de l'ancien article 72 D bis ne font pas obligation aux exploitants agricoles de rapporter prioritairement les déductions pour aléas les plus anciennes. Par conséquent, lorsque les déductions non encore rapportées excèdent le double de l'épargne professionnelle, les exploitants agricoles peuvent librement choisir de rapporter les déductions pour aléas les plus anciennes ou les plus récentes. Ce choix, qui constitue une décision de gestion opposable, fixe le point de départ de l'intérêt de retard (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 220*).

198. – Date d’appréciation du respect des règles d’encadrement – Pour la mise en œuvre de ces règles d’encadrement de l’épargne professionnelle, l’Administration apporte les précisions suivantes :

- lorsque, conformément aux dispositions du deuxième alinéa du 1 du I de l’ancien article 72 D bis du CGI, l’exploitant a déposé l’épargne professionnelle sur le compte bancaire spécifique dans les 6 mois de la clôture de l’exercice et au plus tard à la date de dépôt de la déclaration des résultats se rapportant à l’exercice au titre duquel la déduction est pratiquée, la condition relative au montant d’épargne obligatoire est réputée satisfaite s’agissant de la déduction pour aléas constituée au titre de ce dernier exercice. L’administration fiscale, en effet, tient compte de ce délai légal pour apprécier le respect de la règle selon laquelle le rapport entre l’épargne professionnelle (y compris les intérêts capitalisés) et déductions non encore rapportées doit être au moins égal à 50 % ;
- lorsque, dans les situations visées au 2 du I de l’ancien article 72 D bis du CGI, l’épargne professionnelle est prélevée au cours d’un exercice et que, conformément aux dispositions du 3 du I du même article, la déduction pour aléas et les intérêts sont rapportés au résultat de ce même exercice ou au résultat de l’exercice suivant, l’épargne est considérée comme prélevée à la date de la reprise de la déduction pour aléas (*BOI-BA-BASE-30-30-10, 3 août 2016, § 230*).

2° Utilisation de la déduction conformément à son objet

199. – Le 2 du I de l’ancien article 72 D bis du CGI liste de manière précise et exhaustive les utilisations que peuvent recevoir les sommes déduites et leurs intérêts capitalisés au cours des sept exercices qui suivent celui au cours duquel la déduction a été pratiquée. Lorsque l’utilisation est conforme aux prescriptions légales, les sommes déduites et les intérêts ainsi utilisés sont rapportés au résultat de l’exercice au cours duquel leur utilisation est intervenue ou du résultat de l’exercice suivant. Dans l’hypothèse inverse, ils sont rapportés aux résultats du septième exercice suivant celui au titre duquel la déduction a été pratiquée et majorés d’un montant égal au produit de ces sommes et intérêts par le taux d’intérêt légal en vigueur à la date de clôture de l’exercice au cours duquel les sommes et intérêts sont rapportés au résultat (*CGI, art. 72 D bis, I, 3 ancien*).

a) Utilisation des sommes déduites conformément à leur objet

1) Utilisation en l’absence d’aléa

200. – Règlement de primes et cotisations d’assurance – Conformément au b du 2 du I de l’ancien article 72 D bis du CGI, les sommes déduites peuvent être utilisées pour le règlement de primes et cotisations d’assurance de dommages aux biens ou pour perte d’exploitation souscrite par l’exploitant. Sont notamment visés les contrats couvrant les dommages aux cultures ou la mortalité du bétail, que ces contrats d’assurance couvrent ou non la totalité de l’exploitation ou l’ensemble des risques assurables de l’exploitation. Sont aussi concernés les contrats d’assurance homme-clé mentionnés au paragraphe 50 et suivants du BOI-BIC-CHG-40-20-20 du 8 avril 2013 (*V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 236-65*). Dans cette situation, le montant de la DPA pouvant être utilisé est plafonné au montant des cotisations et primes d’assurance réglées et des franchises rachetées au cours de l’exercice. L’exploitant agricole peut librement prélever les sommes nécessaires au paiement des primes et des cotisations, indifféremment sur l’épargne professionnelle ou sur l’épargne libre. Toutefois, l’épargne professionnelle ne peut jamais être d’un montant supérieur au solde de la dotation initialement constituée et restant à rapporter au résultat de l’exploitant (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avril 2016, § 20*).

201. – Consommation de fourrage par les animaux de l’exploitation – Lorsque l’épargne est réputée être prélevée par l’exploitant sur le stock de fourrage de précaution, l’exploitant peut au choix le faire consommer par les animaux de l’exploitation en dehors de tout aléa ou procéder à sa vente sans avoir à inscrire le produit de la vente au compte d’affectation (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 20*).

2) Utilisation en cas de survenance d'un aléa

202. – Survenance d'un aléa assuré – Conformément aux dispositions du c du 2 du I de l'ancien article 72 D bis du CGI, les sommes déduites peuvent être utilisées en cas de survenance d'un incendie, d'un dommage aux cultures ou d'une perte de bétail couverts par un contrat d'assurance (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 30*).

203. – Utilisation des sommes pour l'acquisition de fourrage – Conformément aux dispositions du a du 2 du I de l'ancien CGI, les sommes déduites peuvent également être utilisées pour l'acquisition de fourrages (pour la définition des fourrages V. n° 189) destinés à être consommés par les animaux de l'exploitation dans les 6 mois qui précèdent ou qui suivent la reconnaissance du caractère de calamité agricole sur le canton de l'exploitation ou sur les cantons limitrophes. Conformément aux dispositions de l'article L. 361-5 du Code rural et de la pêche maritime, les calamités agricoles sont les dommages qui résultent de risques, autres que ceux considérés comme assurables dans les conditions fixées à ce même article, d'importance exceptionnelle dus à des variations anormales d'intensité d'un agent naturel climatique, lorsque les moyens techniques de lutte préventive ou curative employés habituellement dans l'agriculture, compte tenu des modes de production considérés, n'ont pu être utilisés ou se sont révélés insuffisants ou inopérants. Pour justifier d'une telle utilisation de la déduction pour aléa, la reconnaissance de l'état de calamité agricole doit intervenir dans les 6 mois qui précèdent ou qui suivent son utilisation. Ainsi, la reconnaissance de l'état de calamité agricole et l'utilisation de la déduction peuvent intervenir au cours de deux exercices différents. Cependant, lorsque l'exploitant anticipe la reconnaissance de l'état de calamité agricole au cours de l'exercice suivant, il doit prouver par tout moyen qu'il existe des indices donnant l'assurance raisonnable que la reconnaissance de l'état de calamité agricole va intervenir dans les 6 mois qui suivent l'utilisation de la déduction pour aléas. En pratique, cette preuve est notamment considérée comme apportée si l'exploitant produit un exemplaire de l'avis du comité départemental d'expertise proposant au Préfet la reconnaissance du caractère de calamité agricole des dommages ou une copie de la proposition de reconnaissance de calamité agricole adressée par le préfet au ministre chargé de l'Agriculture. Si l'état de calamité agricole n'est finalement pas reconnu par le ministre chargé de l'Agriculture, l'utilisation de la déduction sera considérée comme non conforme au titre de l'exercice au cours duquel l'exploitant a rapporté la déduction (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 35*).

204. – Utilisation des sommes en cas d'aléa non assuré d'origine climatique, naturelle ou sanitaire reconnu par une autorité administrative compétente – Conformément aux dispositions du d du 2 du I de l'ancien article 72 D bis du CGI, les sommes déduites peuvent être utilisées en cas de survenance d'un aléa non assuré d'origine climatique, naturelle ou sanitaire reconnu par une autorité administrative compétente. Le montant des sommes utilisées à ce titre ne fait plus l'objet d'aucun plafond pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2015 (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 40*). En application du I de l'ancien article 38 sexdecies J de l'annexe III du CGI, les aléas d'origine climatique, naturelle ou sanitaire reconnus par une autorité administrative compétente sont les suivants :

- les calamités agricoles mentionnées à l'article L. 361-5 du Code rural et de la pêche maritime ;
- les catastrophes naturelles constatées dans les conditions prévues à l'article L. 125-1 du Code des assurances ;
- les maladies ou suspicions de maladie des animaux de l'exploitation ayant fait l'objet d'un arrêté portant déclaration d'infection en application de l'article L. 223-8 du Code rural et de la pêche maritime ou d'une indemnisation prévue à l'article L. 221-2 du même code ;
- les événements ayant justifié l'application sur les productions animales ou végétales de l'exploitant de mesures de police administrative prévues aux articles L. 234-4, L. 251-2 et L. 251-9 du Code rural et de la pêche maritime ;
- les événements ayant justifié l'application sur l'exploitation conchylicole soit de mesures de police

sanitaire prévues par l'arrêté du 4 novembre 2008 relatif aux conditions de police sanitaire applicables aux animaux et aux produits d'aquaculture et relatif à la prévention de certaines maladies chez les animaux aquatiques et aux mesures de lutte contre ces maladies, soit de mesures sanitaires prises en application de l'article R. 231-39 du Code rural et de la pêche maritime ;

- la suspension, le retrait ou la modification de l'autorisation d'exploitation de cultures marines pour motif d'insalubrité non imputable au bénéficiaire de l'autorisation d'exploitation de cultures marines en application de l'article 15 du décret 83-228 du 22 mars 1983 (abrogé au 1er janvier 2015) fixant le régime de l'autorisation des exploitations de cultures marines (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 50*).

L'Administration fournit une description détaillée des aléas climatiques, naturels et sanitaires reconnus par une autorité administrative ouvrant droit à l'utilisation des sommes déduites au titre d'une déduction pour aléas au BOI-ANNX-000099 du 4 mars 2015.

3) Utilisation en cas de survenance d'un aléa économique

205. – Caractérisation de l'aléa économique – Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009, l'épargne professionnelle peut être également utilisée en cas de survenance d'un aléa économique (*L. fin. 2010, n° 2009-1673, 30 déc. 2009, art. 91 : Dr. fisc. 2010, n° 1, comm. 24*). L'aléa économique autorisant l'utilisation de l'épargne professionnelle est caractérisé, selon les dispositions du e, du 2 du I de l'ancien article 72 D bis, par une baisse significative, à conditions d'exploitation comparables, de la valeur ajoutée produite, définie :

- soit comme une baisse de plus de 10 % de la valeur ajoutée (VA) produite au titre d'un exercice par rapport à la moyenne des valeurs ajoutées produites au titre des trois exercices précédents ;
- soit comme une baisse de plus de 15 % de la valeur ajoutée (VA) de l'exercice, par rapport à la moyenne des valeurs ajoutées des trois derniers exercices clos avant l'exercice précédent.

Exprimé en langage mathématique, l'aléa économique est caractérisé :

- lorsque $VA(N) / [(VA(N-3) + VA(N-2) + VA(N-1)) / 3] < 0,9$;
- ou lorsque $VA(N) / [(VA(N-4) + VA(N-3) + VA(N-2)) / 3] < 0,85$ (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 100*).

Remarque : Pour la définition de l'aléa économique, la valeur ajoutée s'entend dans tous les cas de la différence entre, d'une part, la somme, hors taxes, des ventes, des variations d'inventaire, de la production immobilisée et autoconsommée et des indemnités et subventions d'exploitation et, d'autre part, la somme, hors taxes et sous déduction des transferts de charges d'exploitation affectés, du coût d'achat des marchandises vendues et de la consommation de l'exercice en provenance de tiers (*CGI, art. 72 D bis, I, 2, e ; BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 100 ; V. n° 207*).

206. – Exemple de caractérisation d'un aléa économique – Soit un exploitant agricole dont les comptes traduisent les valeurs ajoutées suivantes :

- exercice N = 46 000 € ;
- exercice N-1 = 50 000 € ;
- exercice N-2 = 52 000 € ;
- exercice N-3 = 48 000 € ;
- exercice N-4 = 64 000 €.

Compte tenu de ces éléments :

- la moyenne des valeurs ajoutées des trois derniers exercices clos est de : $(50\ 000\ € + 52\ 000\ € + 48\ 000\ €) / 3 = 50\ 000\ €$;
- et la moyenne des valeurs ajoutées des trois derniers exercices clos avant l'exercice précédent est de : $(52\ 000\ € + 48\ 000\ € + 65\ 000\ €) / 3 = 55\ 000\ €$.

La baisse de la valeur ajoutée produite au titre de l'exercice N (46 000 €) par rapport à la moyenne des valeurs ajoutées des trois derniers exercices clos (50 000 €) étant de 8 %, l'aléa économique n'est pas

caractérisé à ce titre. Cependant, la baisse de la valeur ajoutée produite au titre de l'exercice N (46 000 €) par rapport à la moyenne des trois derniers exercices clos avant l'exercice précédent (55 000 €) étant d'environ 16,4 %, un aléa économique est caractérisé pour l'exercice N (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 105*).

207. – Définition de la valeur ajoutée pour la caractérisation de l'aléa économique – Selon les dispositions du e du 2 du I de l'ancien article 72 D bis du CGI, pour la caractérisation de l'aléa économique la valeur ajoutée s'entend, dans tous les cas, de la différence entre, d'une part, la somme, hors taxes, des ventes, des variations d'inventaire, de la production immobilisée et autoconsommée et des indemnités et subventions d'exploitation et, d'autre part, la somme, hors taxes et sous déduction des transferts de charges d'exploitation affectés, du coût d'achat des marchandises vendues et de la consommation de l'exercice en provenance de tiers (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 100*). Selon l'Administration, sont ainsi retenus, **au titre du premier terme de cette différence** (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 110*) :

- l'ensemble des ventes : ventes d'origine végétale, ventes d'origine animale, ventes de produits transformés, ventes d'animaux et toutes autres productions vendues. En pratique, ces ventes correspondent aux sommes déclarées, s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, aux lignes FC, FF, FI, FL et FO (ou la somme de ces lignes figurant à la ligne FR) du tableau n° 2146-SD (CERFA n° 11151), et s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, aux lignes EA, EB, EC, ED et EE du tableau n° 2139-B-SD (CERFA n° 11146) ;
- les variations d'inventaire, c'est-à-dire les variations entre le début et la fin de l'exercice du niveau de la production stockée ainsi que des animaux reproducteurs immobilisés lorsque l'exploitant a choisi la méthode simplifiée de comptabilisation de ces animaux (enregistrement en cours d'exercice en compte de résultat, en achats et ventes, et basculement en fin d'exercice à l'actif immobilisé lorsque leur destination de reproducteurs est quasi-certaine ou certaine) : ces variations sont positives en cas de stockage et négatives en cas de déstockage. En pratique, ces variations correspondent aux sommes déclarées, s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, aux lignes FT et FS du tableau n° 2146-SD et, s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, aux lignes EG et EF du tableau n° 2139-B-SD ;
- la production immobilisée, hors animaux reproducteurs immobilisés déjà comptabilisés au titre des variations d'inventaire : celle-ci est déclarée, s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, à la ligne FU du tableau n° 2146-SD et s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, à la ligne EH du tableau n° 2139-B-SD ;
- la production autoconsommée : celle-ci est déclarée, s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, à la ligne FV du tableau n° 2146-SD et s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, à la ligne EJ du tableau n° 2139-B-SD ;
- les indemnités et subventions d'exploitation, c'est-à-dire les indemnités et subventions qui viennent compenser des pertes de produits normaux ou des charges normales de l'exercice. Il peut s'agir, à titre d'exemple, des indemnités versées par le Fonds national de gestion des risques en agriculture. En pratique, ces sommes correspondent à celles déclarées, s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, à la ligne FW du tableau n° 2146-SD, et s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, à la ligne EL du tableau n° 2139-B-SD.

De même, sont retenus, **au titre du second terme de cette différence** :

- le coût d'achat des marchandises, des approvisionnements et des animaux comptabilisés en stock, y compris les animaux reproducteurs lorsque la méthode comptable simplifiée est appliquée. En pratique, ces coûts correspondent aux sommes déclarées s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal aux lignes FZ et GB du tableau n° **2146-SD** (CERFA n° 11151) et s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, aux lignes EQ et ER du tableau n° **2139-B-SD** (CERFA n° 11146) ;
- les variations de stocks se rapportant aux éléments précédemment mentionnés. Celles-ci sont déclarées s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition, à la ligne GA du tableau n° **2146-SD** et s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, à la

ligne ET du tableau n° **2139-B-SD** ;

- la consommation en provenance de tiers : sont concernés les autres achats et charges externes d'exploitation, c'est-à-dire les achats non stockés de fournitures (comme l'eau ou l'électricité) et tous les services consommés au titre de l'exercice pour assurer l'activité courante de l'exploitation, notamment les loyers, fermages et charges locatives. Elle est déclarée s'agissant des exploitants relevant du régime réel normal d'imposition à la ligne GC du tableau n° **2146-SD** et, s'agissant des exploitants relevant du régime simplifié d'imposition, aux lignes ES et EU du tableau n° **2139-B-SD**.

Le total de ces charges doit toutefois être diminué des transferts de charges d'exploitation affectés, c'est-à-dire des charges qui ont été initialement enregistrées dans une catégorie de charges retenue pour le calcul de la valeur ajoutée puis reclassées, à la clôture de l'exercice, dans une autre catégorie de charges, retenue ou non pour le calcul de la valeur ajoutée. En revanche, les transferts de charges d'exploitation qui n'ont pas pu être affectés à une catégorie de charges particulière (cas des transferts de charges affectables à plusieurs catégories de charges) ne viennent pas minorer les charges retenues pour le calcul de la valeur ajoutée (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 120*).

208. – Aléa économique et modification des conditions d'exploitation – L'Administration précise que la valeur ajoutée de l'exercice doit être comparée à la moyenne des valeurs ajoutées des trois exercices précédents ou à celle des trois derniers exercices clos avant l'exercice précédent, réalisées dans des conditions comparables. Par conséquent, elle indique qu'en présence de modifications substantielles des conditions d'exploitation au cours d'un de ces quatre ou cinq exercices par suite notamment de la cession d'une partie de l'exploitation ou inversement du développement de nouvelles activités ou de l'extension des activités préexistantes (acquisitions de nouvelles terres, augmentation de la taille du troupeau, etc.), la valeur ajoutée devra être retraitée pour pouvoir être comparée. Il en sera également ainsi en cas d'exercice de durées différentes (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 130*).

209. – Exclusion des exploitants nouvellement installés – Dès lors que la baisse de la valeur ajoutée d'un exercice est appréciée par rapport à la moyenne des valeurs ajoutées des trois exercices précédents, les nouveaux exploitants ne peuvent se prévaloir de cette faculté d'utilisation de la DPA avant leur quatrième exercice d'activité. De même, seuls les exploitants qui ont clôturé au moins quatre exercices peuvent apprécier la baisse de la valeur ajoutée par rapport à la moyenne des valeurs ajoutées des trois exercices qui précèdent le dernier exercice clos (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 130*).

b) Nature et montant des dépenses pour lesquelles la DPA peut être utilisée

1) Achat de fourrages

210. – Dans le cadre de la reconnaissance de l'état de calamité agricole, l'exploitant peut utiliser la déduction pour aléas pour l'acquisition de fourrages destinés à être consommés par les animaux de l'exploitation. La déduction ne peut être utilisée que dans la limite du montant des achats de fourrages rendus nécessaires par la calamité agricole. Il appartient donc à l'exploitant de justifier du montant des achats au regard du préjudice provoqué par la calamité agricole. La prise en charge par le Fonds national de gestion des risques en agriculture (FNGRA) de certaines dépenses engagées par l'exploitant est en revanche sans incidence sur le montant de la déduction qui peut être utilisée (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 132*).

2) Survenance d'un aléa assuré ou d'un aléa non assuré reconnu par une autorité administrative

211. – Lorsque la déduction pour aléas et les intérêts capitalisés produits par l'épargne sont utilisés en cas de survenance de certains aléas assurés ou d'un aléa non assuré d'origine climatique, naturelle ou sanitaire reconnu par une autorité administrative compétente, l'exploitant agricole détermine sous sa propre

responsabilité la somme rapportée au résultat quelle que soit l'origine de l'épargne : sommes déduites en application de l'ancien article 72 D bis du CGI ou intérêts capitalisés. Les sommes déduites et les intérêts ainsi utilisés sont rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel leur utilisation est intervenue ou au résultat de l'exercice suivant. Sous réserve que l'épargne professionnelle et les intérêts capitalisés ne soient pas d'un montant supérieur au solde des déductions pour aléa restant à rapporter au résultat, l'utilisation de la déduction conforme à son objet ne fait cependant pas naître l'obligation pour l'exploitant d'opérer un prélèvement sur son épargne professionnelle (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 137*).

3) Survenance d'un aléa économique

212. – Obligation de réintégration – En cas de survenance d'un aléa économique, les sommes déduites dans le cadre de la DPA peuvent être utilisées dans la limite du montant de la baisse de valeur ajoutée mentionnée aux 1° ou 2° du e du 2 du I de l'ancien article 72 D bis du CGI ou d'une somme égale à 50 % du montant cumulé des déductions pour aléas et de leurs intérêts capitalisés non encore utilisés à la date de clôture de l'exercice précédent celui de la survenance de l'aléa si elle est plus élevée (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 180*).

213. – Suivi de l'épargne professionnelle – Sous réserve que l'épargne professionnelle et les intérêts capitalisés ne soient pas d'un montant supérieur au solde des DPA restant à rapporter au résultat, l'utilisation de la DPA conforme à son objet ne fait pas naître l'obligation pour l'exploitant d'opérer un prélèvement sur son épargne professionnelle (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 190*).

c) Modalités pratiques de reprise des sommes déduites

214. – Les DPA utilisées conformément aux prescriptions de l'ancien article 72 D bis du CGI doivent être réintégrées au résultat de l'exercice de survenance de l'aléa ou au résultat de l'exercice suivant. Leur durée d'utilisation maximale est de sept exercices, décomptés à partir de l'exercice suivant celui au cours duquel la déduction a été pratiquée. À défaut d'ordre d'imputation fixé par l'ancien article 72 D bis du CGI, l'exploitant demeure libre de déterminer l'ordre de reprise des déductions. La réintégration est opérée de manière extra-comptable : le montant de cette réintégration est porté sur la ligne des réintégrations diverses du tableau de détermination du résultat fiscal, c'est-à-dire en pratique la ligne WO du tableau n° 2151-SD (CERFA n° 11157) pour les entreprises relevant du régime réel normal d'imposition et sur la ligne FP du tableau n° 2139-B-SD (CERFA n° 11146) pour les entreprises relevant du régime réel simplifié d'imposition. Ce montant doit par ailleurs être détaillé sur un feuillet séparé joint à la déclaration de résultat. L'exploitant doit être en mesure, sur demande de l'Administration, d'indiquer le motif de l'utilisation de la déduction et de présenter tout document permettant d'attester de la réalité du cas d'utilisation invoqué. L'Administration précise que le supplément de bénéfice résultant de cette réintégration extra-comptable ne constitue pas un revenu exceptionnel au sens de l'article 75-0 A du CGI (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 200*).

3° Déductions pour aléas non utilisées

215. – Les obligations à la charge de l'exploitant à l'égard de DPA antérieurement déduites mais non utilisées varient selon que leur non-utilisation est constatée au terme d'un délai de sept exercices ou à l'occasion de la cessation d'activité.

a) En cours d'exploitation

216. – Réintégration au résultat du septième exercice des sommes majorées de l'intérêt légal – Conformément aux dispositions du deuxième alinéa du 3 du I de l'ancien article 72 D bis du CGI, les sommes déduites et leurs intérêts capitalisés non soumis à l'impôt doivent être utilisés au cours des sept exercices qui suivent celui au cours duquel la déduction a été pratiquée. À défaut, ces sommes et les intérêts

capitalisés sont rapportés aux résultats du septième exercice suivant celui au titre duquel la déduction a été pratiquée. Ces sommes et intérêts sont alors majorés du taux de l'intérêt légal en vigueur à la date de clôture de l'exercice au cours duquel les sommes et intérêts sont rapportés au résultat (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 210*).

217. – Délai de réintégration et arrêté provisoire des comptes – Les sommes ou intérêts non utilisés dans le délai de 7 ans sont réintégrés au cours de l'exercice d'expiration de ce délai ou au cours de l'année civile d'expiration de ce même délai en cas d'arrêté provisoire des comptes en application de l'article 37 du CGI(*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 220*).

218. – Taux de l'intérêt légal applicable – Le taux de l'intérêt légal à retenir est le taux applicable aux créances autres que celles des personnes physiques n'agissant pas pour des besoins professionnels en vigueur à la clôture du septième exercice qui suit celui au cours duquel la déduction a été pratiquée, tel qu'il est déterminé par l'article L. 313-2 du Code monétaire et financier. L'Administration rappelle que l'ordonnance n° 2014-947 du 20 août 2014 relative au taux de l'intérêt légal a modifié les modalités de détermination et de publication du taux de l'intérêt légal à compter du 1er janvier 2015. Le taux de l'intérêt légal, fixé par arrêté du ministre chargé de l'Économie, comprend un taux applicable lorsque le créancier est une personne physique n'agissant pas pour des besoins professionnels et un taux applicable dans tous les autres cas. Il est calculé semestriellement, en fonction du taux directeur de la Banque centrale européenne sur les opérations principales de refinancement et des taux pratiqués par les établissements de crédit et les sociétés de financement (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 210*). Les modalités de son calcul sont fixées à l'article D. 313-1-A du Code monétaire et financier.

219. – Décompte de l'intérêt légal – Le point de départ du calcul de l'intérêt légal est fixé au premier jour de l'ouverture de l'exercice suivant celui au titre duquel la déduction a été pratiquée. Le décompte de l'intérêt légal est arrêté au dernier jour du mois de la clôture du septième exercice qui suit celui au titre duquel la déduction a été pratiquée (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 210*).

220. – Exemple – Un exploitant qui clôture ses exercices à l'année civile a pratiqué en N (par hypothèse N est un exercice clos avant le 1er janvier 2019) une DPA pour un montant de 15 000 €.À la clôture de l'exercice N+7, cette déduction non utilisée est rapportée au résultat (par mesure de simplification, les intérêts produits par cette déduction sont négligés).Par hypothèse, le taux de l'intérêt légal en vigueur au 31 décembre N+7 est de 1 %.L'intérêt légal est décompté du 1er janvier N+1 au 31 décembre N+7, soit 7 exercices. Détermination du montant de la majoration : le montant de la majoration s'élève à $15\,000 \times 1\% \times 7 = 1\,050$ € (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 210*).

221. – Réintégration et suivi de l'épargne professionnelle – L'épargne qui excède le montant des déductions non encore rapportées constitue une épargne libre qui doit être rapportée au résultat (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 220*).

222. – Réintégration et abattement jeunes agriculteurs – L'abattement prévu à l'article 73 B du CGI en faveur des jeunes agriculteurs est calculé sur le bénéfice majoré des sommes réintégrées en l'absence d'utilisation (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 220*).

b) En cas de cessation d'activité

223. – Dans le cas où une déduction pour aléas antérieurement constituée n'aurait pas été utilisée à la date de la cessation d'activité, elle doit en principe être rapportée au résultat du dernier exercice. Le II de l'ancien article 72 D bis prévoit néanmoins que l'exploitant peut être dispensé, sous conditions, de cette réintégration en cas d'apport de son entreprise individuelle à une société ou en cas de transmission à titre gratuit de cette dernière.

1) Obligation de réintégration

224. – En cas de cessation d’activité – En cas de cessation d'activité, les sommes initialement déduites et les intérêts non encore utilisés sont rapportés aux résultats de l'exercice clos à l'occasion de cet événement, majorés de l'intérêt légal. Lorsqu'un cas d'utilisation de la déduction pour aléas est caractérisé au cours de l'exercice de la cessation de l'activité, l'intérêt légal ne s'applique pas aux sommes déduites qui sont utilisées à ce titre dans les conditions prévues aux 2 et 3 de l'ancien article 72 D bis du CGI(*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 230*).

225. – Par assimilation, en cas de passage au micro-BA – L’administration fiscale considère que les mêmes obligations pèsent sur l’exploitant qui cesse d’être taxé selon un régime d’imposition basé sur le bénéfice réel. Les DPA antérieurement déduites et non encore utilisées au moment du passage au micro-BA doivent donc être réintégrées au résultat du dernier exercice soumis au régime réel d’imposition (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 6 avr. 2016, § 230*).

2) Dispense de réintégration en cas d’apport en société d’une entreprise individuelle

226. – Principe – En cas d’apport d’une entreprise individuelle à une société agricole dans les conditions du I de l’article 151 octies du CGI, les sommes qui correspondent aux déductions pratiquées antérieurement à l’exercice d’apport et non utilisées à cette date ne sont pas réintégrées aux résultats de cet exercice si la société bénéficiaire de l’apport s’engage à utiliser les sommes déposées sur le compte conformément à leur objet dans les sept exercices qui suivent celui au cours duquel ces déductions ont été pratiquées par l’apporteur.

227. – Conditions de l’apport – L’Administration précise que le bénéfice de la dispense est ouvert, lorsque l’épargne professionnelle inscrite à l’actif de l’exploitation individuelle, qui a donné lieu ou non à une déduction pour aléas, a été effectivement apportée à la société et est inscrite par celle-ci sur un compte spécifique (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 250*). Pour le reste, ayant constaté que les modalités d'application de cette mesure et le cas particulier de la poursuite d'une activité individuelle après l'apport sont identiques à celles prévues à propos des DPI non rapportées à la date de l’apport, le BOFiP renvoie purement et simplement aux commentaires administratifs de cette dernière et précise qu’ils sont applicables *mutatis mutandis* (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 240*). Le lecteur du présent fascicule est donc renvoyé sur ce point à la lecture des n° 165 et suivants.

228. – Décompte du délai d’utilisation par la société bénéficiaire – Lorsque l’exploitant individuel a inscrit l’épargne en cause sur le compte d’affectation après la clôture de l’exercice au titre duquel la déduction correspondante a été pratiquée, l’Administration admet que le délai d'utilisation de cette épargne par le(s) bénéficiaire(s) de la transmission soit décompté à partir de l'exercice d'inscription de cette épargne sur le compte bancaire spécifique par l'exploitant apporteur au lieu de l'exercice au titre duquel la déduction a été pratiquée. En revanche, lorsque la transmission intervient avant que l'exploitant individuel n'ait satisfait à son obligation d'inscription de l'épargne sur le compte d'affectation dans les 6 mois de la clôture de l'exercice de déduction, il appartient à la société bénéficiaire de la transmission de respecter cette obligation d'inscription. Si elle ne respecte pas l'obligation d'inscription de l'épargne sur un compte bancaire spécifique, la déduction pour aléas apportée est considérée comme irrégulièrement constituée dès l'origine (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 260*).

229. – Conséquence de la non-utilisation de la déduction par la société – À la différence du régime de DPI (*V. n° 168*), la non-utilisation de la DPA par la société dans le délai légal entraîne la réintégration de la déduction, non pas au titre de l'exercice d'apport, au nom de l'apporteur, mais au nom de la société, au titre de l'exercice au cours duquel la condition n'est plus remplie (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016,*

§ 260).

3) Dispense en cas de transmission à titre gratuit

230. – Principe – Conformément au deuxième alinéa du II de l'ancien article 72 D bis du CGI, la DPA n'est pas réintégrée en cas de transmission à titre gratuit (succession, donation) de l'exploitation individuelle dans les conditions prévues à l'article 41 du même code si le ou les bénéficiaires de cette transmission remplissent les conditions ouvrant droit à la déduction et s'engagent à l'utiliser conformément à son objet dans les sept exercices qui suivent celui au titre duquel elle a été pratiquée.

231. – Conditions de la dispense – Pour bénéficier de ce dispositif, l'ensemble des éléments affectés à l'activité professionnelle et notamment l'épargne professionnelle inscrite à l'actif de l'exploitation individuelle à la date de la transmission, qu'elle ait donné lieu ou non à une déduction pour aléas, doit avoir été effectivement transmis aux bénéficiaires. L'épargne transmise doit être inscrite par ceux-ci dans un compte spécifique (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 280*). Pour le reste, le lecteur est renvoyé à la lecture des développements relatifs à la dispense de réintégration de la DPI en cas de transmission à titre gratuit de l'exploitation (*V. n° 169 à 171*).

232. – Constitution de l'épargne professionnelle et obligations des bénéficiaires de la transmission – Lorsque l'exploitant individuel a inscrit l'épargne en cause sur le compte d'affectation après la clôture de l'exercice au titre duquel la déduction correspondante a été pratiquée, l'Administration admet que le délai d'utilisation de cette épargne par le(s) bénéficiaire(s) de la transmission soit décompté à partir de l'exercice d'inscription de cette épargne sur le compte bancaire spécifique au lieu de l'exercice au titre duquel la déduction a été pratiquée. Par ailleurs, lorsque la transmission intervient avant que l'exploitant individuel n'ait satisfait à son obligation d'inscription de l'épargne sur le compte d'affectation dans les 6 mois de la clôture de l'exercice de déduction, il appartient aux bénéficiaires de la transmission de respecter cette obligation d'inscription (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 290*).

4° Déductions pour aléas non utilisées conformément à leur objet au terme du délai de sept exercices

233. – Principe de réintégration – Lorsque l'épargne professionnelle et les intérêts sont prélevés, au cours de l'un des sept exercices suivant la déduction, pour un usage autre que ceux prévus au 2 du I de l'ancien article 72 D bis du CGI, les sommes correspondantes être rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel cette utilisation a été effectuée. Leur montant (sommes déduites et intérêts) est, dans cette hypothèse, majoré du taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du même code (*CGI, art. 72 D bis, I, 3, al. 3*).

234. – Décompte de l'intérêt de retard – Le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est fixé au 1er juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle est établie l'imposition du résultat de l'exercice de la déduction, conformément au 1 du IV de l'ancien article 1727 du CGI, soit pour un exercice clos au cours de l'année N, le 1er juillet N+1 (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 300*). Le point d'arrêt du calcul de l'intérêt de retard correspond en principe au dernier jour du mois de paiement de l'impôt dû au titre de l'exercice au cours duquel la déduction en cause a été utilisée pour un usage non conforme à son objet. À titre de règle pratique, ce point d'arrêt est fixé au 30 juin de l'année suivant celle au titre de laquelle est établie l'imposition du résultat de l'exercice d'utilisation non conforme de l'épargne, soit pour une utilisation au cours d'un exercice clos en N, le 30 juin N+1. En pratique, l'intérêt de retard sera donc décompté en années (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 300*). L'Administration indique que l'exploitant peut librement déterminer l'ordre d'imputation des déductions rapportées au résultat (*BOI-BA-BASE-30-30-20, 6 avr. 2016, § 310*).

C. - Modalités de détermination du plafond commun de déduction

235. – Textes – Les DPI et les DPA constituées au titre d'exercices clos avant le 1er janvier 2019 pouvaient être déduites simultanément ou non au titre d'un même exercice. Néanmoins, quel que soit le choix de l'exploitant, le montant total des déductions constatées au titre d'un exercice ne pouvait excéder le plafond commun prévu à l'ancien article 72 D ter du CGI. Réinstauré par la loi de finances pour 2012 (*L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 27 : Dr. fisc. 2013, n° 5, comm. 98*), pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, ce plafond commun a été partiellement réaménagé par la loi de finances rectificative pour 2014 qui a porté, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2015, de trois à quatre le nombre d'associés de GAEC ou d'EARL pouvant être pris en compte pour son calcul (*L. fin. rect. 2014, n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 68 et 70 : Dr. fisc. 2015, n° 4, comm. 71*).

236. – Intérêt contentieux – Ces règles ne sont désormais plus applicables, aucune déduction pour investissement ou pour aléas ne pouvant plus être constatée au titre des exercices clos à compter du 1er janvier 2019. Elles conservent néanmoins un intérêt contentieux, l'Administration étant fondée à remettre en cause, dans le délai de reprise de l'article L. 169 du LPF, les déductions qui auraient été constatées en violation du plafond de l'ancien article 72 D ter du CGI.

237. – Commentaires administratifs – Bien que rapportés, les commentaires administratifs de l'ancien article 72 D ter restent consultables au BOI-BA-BASE-30-40 du 4 juillet 2018.

1° Plafond commun

238. – Les dispositions du I de l'ancien article 72 D ter du CGI instaurent un plafond commun à la déduction pour investissement et à la déduction pour aléas. Plus précisément, le montant pouvant être déduit au titre d'un exercice en application de ces deux dispositifs était limité par l'application simultanée de trois plafonds distincts : le bénéfice imposable de l'exercice, un plafond annuel forfaitaire et un plafond pluriannuel. Le plus faible de ces trois montants devait être retenu comme plafond commun des DPI et DPA que l'exploitant était autorisé à constater au titre de l'exercice.

a) Bénéfice imposable

239. – La déduction cumulée des déductions pour investissement et aléas était limitée par le montant du bénéfice imposable, retenu après éventuelle application :

- d'une part, de l'abattement sur les bénéfices de certaines entreprises provenant d'exploitations situées dans les zones franches d'activités situées dans les départements d'outre-mer prévu à l'article 44 quaterdecies du CGI ;
- et, d'autre part, de l'abattement sur le bénéfice prévu au profit des jeunes agriculteurs à l'article 73 B du CGI (*CGI, art. 72 D ter, II ancien*).

En toutes hypothèses, les DPI et DPA cumulées ne pouvaient jamais donner lieu à la constatation ou à l'augmentation d'un déficit (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 10*).

b) Plafond annuel forfaitaire

240. – Principe – La déduction cumulée des DPI et DPA était par ailleurs limitée à 27 000 € pour un exercice de 12 mois.

241. – Ajustement *prorata temporis* – Ce plafond devait toutefois être ajusté *prorata temporis* lorsque l'exercice de déduction était d'une durée inférieure ou supérieure à 12 mois (début d'activité ou changement de date de clôture). Par exemple, pour un exercice de 9 mois, ce plafond forfaitaire devait être réduit à $27\,000\text{ €} \times 9/12$, soit 20 250 € (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 20*).

c) Plafond pluriannuel

242. – Principe – En tout état de cause, la déduction cumulée des DPI et DPA était limitée à la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pratiquées au titre des exercices antérieurs et non encore rapportées au résultat, majoré des intérêts capitalisés des sommes placées au titre la déduction pour aléas non soumis à l'impôt (*CGI, art. 72 D ter, I, al. 4*).

243. – Société bénéficiaire de l'apport d'une exploitation individuelle avec « reprise » des DPI et/ou DPA – En cas d'apport d'une ou plusieurs exploitations individuelles à une société civile agricole ayant bénéficié du dispositif de dispense de réintégration prévu au II de l'ancien article 72 D du CGI s'agissant de la DPI et au II de l'ancien article 72 D bis s'agissant de la DPA, l'Administration considérait que la société bénéficiaire des apports n'était autorisée à pratiquer des déductions qu'à hauteur de la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant global des DPI et DPA pratiquées par elle-même et, au titre d'exercices antérieurs à celui de l'apport, par les exploitations apportées, et non encore rapportées à son résultat, majoré des intérêts capitalisés non soumis à l'impôt. En revanche, si le montant global des déductions excédait, du fait de l'apport, la somme de 150 000 €, ce dépassement n'entraînait pas la réintégration automatique de la part excédentaire des déductions. Dans cette hypothèse, la société bénéficiaire des apports devait, en effet, reprendre ces déductions, propres ou transmises, dans les conditions de droit commun et ne retrouvait la faculté de pratiquer une nouvelle déduction que lorsque le montant global des déductions pour investissement et aléas redevenait inférieur à 150 000 € (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 50*).

2° Liberté d'affectation du plafond commun

244. – L'exploitant pouvait pratiquer concurremment la DPI et la DPA. En outre, au titre de chaque exercice, il pouvait librement moduler le montant de chacune des déductions dans les limites du plafond commun applicable. Ainsi, il convient de distinguer selon qu'il avait choisi de pratiquer une seule déduction ou les deux déductions :

- dans le cas où il avait choisi de pratiquer une seule des déductions, l'exploitant pouvait valablement bénéficier de la totalité du plafond commun au titre du dispositif qu'il souhaitait appliquer ;
- dans le cas où il pratiquait les deux déductions, il était libre de ventiler entre l'une et l'autre son droit à déduction plafonné, en indiquant expressément les montants qu'il souhaitait affecter à la DPI ou à la DPA (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 60*).

3° Complément au plafond forfaitaire de DPA

245. – Principe – Afin de tenir compte de la situation particulière des exploitants agricoles qui emploient une main-d'œuvre nombreuse et pour lesquels le résultat peut subir d'importantes variations (producteurs de fruits et légumes, par exemple), l'exploitant pouvait, sous certaines conditions et en sus du plafond annuel de déduction de 27 000 €, pratiquer un complément de DPA égal à 500 € par salarié équivalent temps plein lorsque le résultat de l'exercice était supérieur d'au moins 20 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents (*CGI, art. 72 D ter, I, al. 2 et 3 ancien*).

246. – Appréciation de la condition de hausse de résultat d'au moins 20 % – Pour l'application de la majoration, les résultats de l'exercice et des trois exercices précédents étaient déterminés dans les mêmes conditions que celles retenues pour apprécier le plafond commun de déduction (*V. n° 239*), qu'ils soient bénéficiaires ou déficitaires. En revanche, lorsqu'au titre d'un de ces exercices, l'exploitant avait pratiqué une déduction pour investissement ou une déduction pour aléas ou réintégré ces sommes précédemment déduites, il devait être fait abstraction des montants ainsi déduits ou réintégrés. Lorsqu'au cours de tout ou partie des trois exercices précédents, l'exploitant avait relevé du régime du forfait ou du régime micro-BA, le résultat de ces exercices à prendre en compte était alors respectivement le résultat forfaitaire ou le bénéfice déterminé selon le régime micro-BA. La condition de hausse d'au moins 20 % du résultat par rapport à la

moyenne des résultats des trois exercices précédents ne pouvant pas être respectée par les exploitants agricoles ayant moins de quatre exercices d'activité, il en découlait que ces derniers ne pouvaient pas bénéficier du complément de DPA (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 80*).

247. – Plafonnement du complément de déduction pour aléas – Le complément de déduction pour aléas n'était pas calculé en fonction du bénéfice mais du nombre de salariés. En tout état de cause, cette déduction complémentaire était plafonnée au montant du bénéfice et ne pouvait donc donner lieu à la constatation d'un déficit (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 90*).

248. – Obligation de constitution d'une épargne professionnelle – Par ailleurs, ce complément de déduction devait donner lieu à une épargne effectivement constituée au plus tard dans les 6 mois de la clôture de l'exercice sans pouvoir être postérieure à la date limite de dépôt de la déclaration des résultats, d'un montant compris entre 50 % et 100 % de la somme déduite en complément (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 90*).

249. – Calcul du complément de déduction pour les salariés employés à temps partiel – Le complément de DPA était fixé à 500 € par salarié équivalent temps plein. Lorsque le ou les salariés n'étaient employés qu'à temps partiel ou sur une fraction seulement de l'année civile, la conversion en équivalent temps plein devait résulter pour chaque salarié du rapport entre le nombre d'heures travaillées pour lesquelles une dépense a été engagée au cours de l'exercice et 1 607 heures. Cette conversion n'était pas effectuée si ce rapport était supérieur à un (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 100*).

250. – Exemple de calcul du plafond d'un complément de – Un exploitant employait cinq salariés au cours de l'exercice : 1 salarié effectuait 2 000 heures, 1 salarié effectuait 1 607 heures, 1 salarié effectuait 910 heures et deux salariés effectuaient 400 heures chacun. Le nombre de salariés équivalent temps plein devait être déterminé comme suit : 1 (soit $2\,000 / 1\,607$ ramené à 1) + 1 (soit $1\,607 / 1\,607$) + $0,57$ (soit $910 / 1\,607$) + $0,25$ (soit $400 / 1\,607$) + $0,25$ (soit $400 / 1\,607$) = $3,07$. Ce chiffre étant arrondi à l'unité la plus proche, un total de 3 salariés équivalent temps plein pouvait être retenu pour calculer le complément de DPA auquel pouvait prétendre l'exploitant DPA (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 100*).

4° Règles spécifiques pour les EARL et les GAEC

251. – Principes – En application des dispositions du I de l'ancien article 72 D ter et de l'ancien 4° de l'article 71 du CGI, respectivement pour les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) et les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) qui n'avaient pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, le plafond annuel de 27 000 € et celui, pluriannuel, de 150 000 € étaient multipliés par le nombre d'associés exploitants dans la limite de quatre.

Remarque : S'agissant des DPI et DPA constituées au titre d'exercices ouverts avant le 1er janvier 2015, et qui pourraient être rapportées aux résultats d'exercices clos après le 1er janvier 2019, il conviendra de se référer aux conditions posées par l'ancien article 72 D ter dans sa version antérieure aux modifications apportées par la loi de finances rectificative pour 2014 (*Dr. fisc. 2015, n° 4, comm. 71*) et aux commentaires administratifs correspondants.

a) GAEC concernés

252. – La majoration du plafond commun de la déduction s'appliquait aux seuls GAEC dont tous les associés participaient effectivement et régulièrement à l'activité du groupement par leur travail personnel (*CGI, art. 71, 4 ancien. – BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 120*). Lorsque la condition de participation au travail de tous les associés n'était plus respectée, ou lorsque l'agrément était retiré pour quelque motif que ce soit au GAEC par le comité départemental ou le comité national d'agrément, la limite de déduction qui

pouvait être pratiquée à la clôture de l'exercice au cours duquel était intervenu cet événement devait être déterminée abstraction faite du nombre de ses associés (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 130*). Toutefois, les associés qui ne respectaient pas la condition de participation au travail à la suite d'une dispense de travail régulièrement accordée dans les conditions définies aux articles R. 323-32 à R. 323-34 du Code rural et de la pêche maritime étaient pris en compte pour déterminer le nombre d'associés exploitants servant à multiplier le plafond commun de déduction (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 140*).

b) EARL concernées

253. – En application des dispositions du I de l'ancien article 72 D ter du CGI, la majoration du plafond commun s'appliquait aussi aux EARL citées au 5° de l'article 8 du CGI. Étaient concernées, selon l'Administration, toutes les EARL composées d'un seul associé ou de plusieurs associés, avec ou sans lien de parenté, qui n'avaient pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 150*). La majoration n'était applicable qu'au titre des associés exploitants. N'étaient donc pris en compte que les associés qui, conformément à l'article L. 324-8 du Code rural et de la pêche maritime, justifiaient d'une participation effective et permanente au sens de l'article L. 411-59 du même code aux travaux de la société (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 160*). La majoration du plafond de déduction prévue en faveur des EARL ayant été reprise *mutatis mutandis* pour la nouvelle déduction pour épargne de précaution, il est renvoyé pour la détermination des associés dont il doit être tenu compte au n° 60.

c) Détermination du nombre d'associés à prendre en compte

254. – Pour calculer le plafond maximal de déduction qui pouvait être pratiquée à la clôture de l'exercice, il convenait de retenir le nombre d'associés exploitants le plus élevé existant à un moment quelconque au cours de l'exercice concerné. Selon l'Administration, il pouvait être fait application en la matière des règles exposées pour la détermination du nombre d'associés exploitants d'un GAEC à prendre en compte pour la détermination du régime d'imposition applicable à ce dernier (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 170*). Sur ces dispositions, V. *BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 190 à 230*. Il était néanmoins précisé que les dispositions de l'article 71 du CGI aux termes desquelles il est fait abstraction des associés de GAEC dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à pension de retraite restaient sans incidence pour la détermination du plafond de déduction commun à la DPI et à la DPA (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 180*).

d) Modalités de détermination des limites de déduction

255. – Principes – Pour les GAEC et les EARL qui n'avaient pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, le plafond de 27 000 € – le cas échéant ajusté *pro rata temporis* – et le plafond de 150 000 € devaient être multipliés par le nombre d'associés exploitants dans la limite de quatre (multiplication par deux lorsque le GAEC, ou l'EARL, avait deux associés exploitants, par trois lorsqu'il en avait trois et par quatre pour les GAEC et EARL à quatre associés ou plus). Dans tous les cas, les déductions ne pouvaient être pratiquées que dans la limite du bénéfice imposable et ne pouvaient conduire à la constatation d'un déficit (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 190*).

256. – Exemple de calcul du plafond de déduction pour une EARL – Au titre de l'exercice N (exercice clos avant le 1er janvier 2019), une EARL composée de cinq associés a réalisé un bénéfice de 200 000 €. Au titre des exercices clos antérieurement, elle avait pratiqué des déductions pour aléas non encore utilisées ou rapportées aux résultats pour 180 000 €. Au titre de l'exercice clos en N, les limites applicables étaient les suivants :

- 200 000 € : plafond de déduction égal au bénéfice imposable de l'EARL ;
- 108 000 €, c'est-à-dire 27 000 € multiplié par quatre : plafond annuel de déduction ;

- 420 000 €, c'est-à-dire la différence entre 150 000 € multiplié par quatre et 180 000 € : plafond pluriannuel des déductions.

Les déductions étant limitées au plus faible de ces trois montants, la ou les déductions qu'a pu pratiquer l'EARL au titre de N étaient plafonnées à 108 000 € (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 190*).

5° Assiette des déductions

257. – L'assiette des DPI et DPA était constituée par le bénéfice réalisé par l'exploitation au titre de l'exercice de la déduction. L'Administration a apporté quelques précisions relatives aux éléments de résultat à prendre en compte ou, au contraire à exclure.

a) Notion de bénéfice

258. – Principes – Le plafond commun des déductions était calculé d'après le bénéfice réalisé par l'exploitation individuelle, la société ou le groupement qui pratiquait les déductions, sans qu'il soit tenu compte du nombre d'associés (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 220*). Il devait être tenu compte non seulement du bénéfice soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif mais également à un taux réduit, plus particulièrement des plus-values professionnelles à long terme (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 230*). S'agissant des plus-values nettes à court terme qui avaient fait l'objet d'un étalement en application de l'article 39 quaterdecies du CGI, elles devaient être retenues au titre des exercices auxquels elles étaient rattachées, à raison de chaque fraction considérée, et non pour leur totalité au titre de l'exercice au cours duquel elles avaient effectivement été réalisées (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 240*).

259. – Assiette des déductions et dispositifs fiscaux divers – Le bénéfice à retenir s'entendait par ailleurs du bénéfice :

- avant imputation des déficits antérieurs et de l'éventuel reliquat d'amortissements réputés différés en période déficitaire ;
- avant application du dispositif de la moyenne triennale prévu à l'article 75-0 B du CGI ;
- avant application de la déduction pour aléas ou pour investissement ;
- avant les réintégrations des déductions pour investissement ou aléas non utilisées ou ayant fait l'objet d'une utilisation non conforme à leur objet ;
- après application de l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies du CGI en faveur des exploitations situées dans les départements d'outre-mer.

Pour les seuls exploitants individuels, le bénéfice s'entendait également après application de l'abattement prévu en faveur des jeunes agriculteurs à l'article 73 B du CGI (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 250*).

260. – Assiette des déductions et étalement des bénéfices exceptionnels – Le bénéfice à retenir s'entendait également après application du dispositif d'étalement des revenus exceptionnels prévu à l'article 75-0 A du CGI, de sorte que le bénéfice à retenir ne comprenait que la seule fraction du revenu exceptionnel rattachée au titre de l'exercice considéré (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 260*). Lorsqu'un exploitant agricole était également associé d'un groupement ou d'une société relevant de l'article 8 du CGI, pour déterminer la fraction de bénéfice exceptionnel à retenir, l'Administration précisait qu'il convenait de répartir le résultat exceptionnel, tel que défini au a du 2 de l'article 75-0 A du CGI, entre le résultat de son exploitation individuelle et la quote-part de résultat de la société ou du groupement lui revenant au prorata de ces deux résultats dès lors que pour la qualification du revenu exceptionnel, il devait être fait masse de ces deux résultats (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 270*). Elle indiquait que pour opérer cette répartition, le résultat déficitaire de l'exploitation individuelle ou la quote-part de résultat déficitaire de la société ou groupement était retenu pour un montant nul (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 270*). Il était néanmoins précisé que lorsque les résultats exceptionnels correspondaient à ceux définis au b (indemnités d'abattage) et à l'ancien c (DPU attribués en 2007) du 2 de l'article 75-0 A du CGI, ces résultats exceptionnels devaient être affectés à chaque exploitation à laquelle ils se rapportaient (exploitation

individuelle ou société ou groupement) (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 280*).

261. – Exemple de calcul de l'assiette des déductions pour un exploitant individuel, par ailleurs membre d'un groupement relevant de l'article 8, bénéficiant du mécanisme d'étalement de l'article 75-0 A du CGI –

Données (en €)	Exercice N	Exercice N+1	Exercice N+2	Exercice N+3
Exploitation individuelle	20 000	10 000	30 000	35 000
Bénéfice de la société	80 0000	20 000	20 000	80 000
Quote-part de résultat revenant à l'exploitant associé à 50 % de la société	40 000	10 000	10 000	40 000
Total des revenus de l'exploitant	60 000	20 000	40 000	75 000

Moyenne des résultats des 3 exercices précédents (N à N+2) : $(60\,000 + 20\,000 + 40\,000) / 3 = 40\,000$ €. Revenu exceptionnel de N+3 : part excédant 25 000 € ou $1,5 \times$ la moyenne des résultats si supérieure, soit un revenu exceptionnel = $75\,000 - 60\,000$ ($40\,000 \times 1,5$) = 15 000 €. Ce revenu exceptionnel devait être réparti entre le bénéfice de l'exploitation individuelle et la quote-part de résultat de la société comme suit :

- part revenant à l'exploitation individuelle : $15\,000 \times 35\,000 / 75\,000 = 7\,000$ €, soit un bénéfice servant d'assiette à la déduction : $28\,000$ ($35\,000 - 7\,000$) + $1/7 \times 7\,000 = 29\,000$ € ;
- part revenant à la quote-part de résultat de la société : $15\,000 \times 40\,000 / 75\,000 = 8\,000$ €, soit un bénéfice servant d'assiette aux déductions pour la société de 80 000 € (bénéfice de l'exercice sans qu'il ne soit tenu compte de l'étalement des 8 000 € de revenus exceptionnels au niveau de l'associé) (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 280*).

262. – Exemple de calcul de l'assiette des déductions pour un exploitant individuel, jeune agriculteur, ayant réalisé une plus-value à long terme – Un exploitant individuel, dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui bénéficiait de l'abattement de l'article 73 B du CGI, a réalisé en N (exercice clos avant le 1er janvier 2019) un bénéfice de 100 000 €, auquel s'ajoutaient 6 000 € de plus-value à long terme :

- bénéfice après déduction de 50 % : $100\,000 \text{ €} - (100\,000 \text{ €} \times 50 \%) = 50\,000 \text{ €}$;
- montant maximal de la déduction : 27 000 €.

Dans la limite de ce plafond, l'exploitant déterminait librement le montant de la déduction (DPI et/ou DPA) qu'il entendait pratiquer. La déduction pouvait en outre être répartie au choix du contribuable entre le bénéfice d'exploitation et la plus-value à long terme. Cette affectation constituait une décision de gestion de l'exploitant (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 290*).

263. – Exemple de calcul de l'assiette des déductions pour un exploitant individuel, jeune agriculteur, bénéficiant de déficits reportables – Un agriculteur bénéficiaire de la dotation aux jeunes agriculteurs a réalisé en N (exercice clos avant le 1er janvier 2019) un bénéfice de 10 000 €. Au titre de N-1, les déficits restant à reporter représentaient 800 € :

- bénéfice : 10 000 € ;
- abattement jeunes agriculteurs : - 5 000 € ;
- bénéfice après abattement : 5 000 € ;
- montant maximal de la déduction : 5 000 € ;
- bénéfice après déduction : 0 ;
- déficits à reporter à l'ouverture de l'exercice : - 800 € ;
- déficit restant à reporter à la clôture de l'exercice : - 800 € (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 300*).

b) Revenus exclus de l'assiette des déductions

1) Revenus d'activités accessoires de nature commerciale ou non commerciale visées à l'article 75 du CGI

264. – Conformément aux anciennes dispositions de l'alinéa 2 de l'article 75 du CGI, le bénéfice devait être retraité du résultat provenant d'activités accessoires de nature commerciale ou non commerciale. Il appartenait donc aux exploitants agricoles de faire abstraction de ce résultat, bénéficiaire ou déficitaire,

pour l'appréciation du bénéfice de l'exercice qui ouvrait droit, dans certaines limites, aux déductions (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 320*). Lorsque le résultat provenant d'activités accessoires de nature commerciale ou non commerciale était déficitaire, le montant du bénéfice pris en compte pour la déduction pouvait être majoré en conséquence (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 330*). La non-prise en compte des résultats des activités accessoires de nature commerciale ou non commerciale traités en bénéfices agricoles sous le régime de l'article 75 du CGI interdit à l'exploitant d'utiliser les déductions pratiquées dans le cadre de ces activités (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 340*).

Remarque : Pour les DPI et DPA constatées au titre des bénéfices agricoles afférant à des années antérieures à 2017, seuls les revenus accessoires tirés des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne, pris en compte pour le calcul des bénéfices agricoles en application du dispositif de l'ancien article 75 A du CGI, devaient être exclus de l'assiette des déductions. L'unification des dispositifs des anciens articles 75 et 75 A opérée par la loi de finances pour 2018 (*L. fin. 2018, n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 24, 1° et 2° : Dr. fisc. 2018, n° 3, comm. 72*) a mis fin à ce traitement différencié des revenus des activités accessoires pour le calcul des DPI et DPA (*V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 346, § 54 et 56*).

2) Revenus provenant de la mise à disposition de droits au paiement de base

265. – En application des dispositions de l'ancien article 72 D quater, lorsqu'un exploitant percevait des revenus agricoles uniquement du fait de la mise à disposition de DPB, ses bénéfices ne pouvaient pas donner lieu à l'application des déductions pour investissement ou pour aléas (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 340*).

3) Revenus provenant de la vente de biomasse ou de la production d'énergie à partir de produits ou de sous-produits majoritairement issus de l'exploitation

266. – L'ancien article 72 D quater du CGI prévoyait également, et de manière maladroite, que les exploitants titulaires de revenus provenant de la vente de biomasse ou de la production d'énergie à partir de produits ou de sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole ne pouvaient constituer de DPI ou de DPA lorsqu'ils n'exerçaient aucune des activités mentionnées aux quatre premiers alinéas de l'article 63 du CGI, c'est-à-dire aucune activité agricole par nature. L'Administration notait qu'en pratique, cette disposition n'avait pas pour effet d'interdire la constitution d'une DPI ou d'une DPA sur les revenus provenant de la vente de biomasse ou de la production d'énergie à partir de produits ou de sous-produits majoritairement issus de l'exploitation. En effet, pour disposer de tels revenus agricoles susceptibles d'être pris en compte pour la constitution d'une déduction, l'exploitant devait nécessairement exercer l'une des activités visées aux quatre premiers alinéas de l'article 63 (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 390*).

c) Cas des sociétés et des groupements relevant de l'impôt sur le revenu

267. – Pour les sociétés et groupements relevant de l'impôt sur le revenu, il n'était pas tenu compte des dispositions de l'article 73 B et de celles de l'article 75-0 A du CGI, dès lors que ces retraitements sont opérés au niveau de la quote-part de résultat revenant aux associés (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 400*).

268. – Ainsi, pour ces sociétés et groupements, le bénéfice à retenir s’entendait du bénéfice avant application de l’abattement en faveur des jeunes agriculteurs et avant étalement du revenu exceptionnel réalisé. Il s’entendait également avant :

- imputation des charges personnelles des associés déductibles en application de l’article 151 nonies du CGI et des déficits personnels reportables ;
- application du régime d’exonération des plus-values prévu à l’article 151 septies du CGI s’agissant des plus-values réalisées par une société civile agricole non soumise à l’impôt sur les sociétés, dès lors que l’exonération partielle ou totale est opérée au niveau de la quote-part de résultat revenant à chaque associé de la société conformément à l’article 70 du CGI. Il en résulte que, dans cette situation, les plus-values réalisées par ces sociétés devaient être prises en compte dans le bénéfice servant au calcul du plafond commun des déductions (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 410*).

269. – Il n’était en revanche pas tenu compte des produits personnels des associés imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 420*).

270. – Lorsqu’un ou plusieurs des associés exploitants étaient des jeunes agriculteurs, l’abattement prévu à l’article 73 B du CGI, dont ils bénéficiaient, était pratiqué sur la quote-part des revenus du GAEC ou de l’EARL leur revenant. Il n’était pas pris en compte dans le calcul du bénéfice du GAEC ou de l’EARL servant de référence pour déterminer le montant du plafond commun de déduction (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 430*).

d) Cas particulier : arrêté provisoire des comptes

271. – Si aucun bilan n’était dressé au cours d’une année, un arrêté provisoire des comptes était établi, en application de l’article 37 du CGI, depuis la fin de la dernière période imposée ou depuis le début d’activité jusqu’au 31 décembre de l’année considérée. En cas de bilan provisoire, l’Administration admettait que le contribuable puisse bénéficier des déductions sur le bénéfice provisoire et éventuellement, d’un complément sur le bénéfice définitif déterminé après déduction du bénéfice provisoire (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 440*). Dans le cas inverse où le bénéfice définitif se serait révélé inférieur au bénéfice provisoire, le plafond commun de déduction pratiquée au titre de l’arrêté provisoire n’avait pas à être remis en cause (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 450*).

6° Obligations déclaratives et modalités pratiques

272. – L’exploitant agricole souhaitant bénéficier de l’application du plafond commun devait déduire de manière extra-comptable la somme choisie, dans le respect des limites ci-avant exposées, sur la ligne XO du tableau n° 2151-SD (CERFA n° 11157) pour les exploitants soumis au régime réel normal d’imposition, ou sur la ligne FR « déductions diverses » du tableau n° 2139-B-SD (CERFA n° 11146) pour les exploitants agricoles soumis au régime réel simplifié d’imposition. Dans cette dernière hypothèse, les exploitants devaient joindre à leur déclaration de résultat un feuillet détaillant le montant global des déductions diverses pratiquées au titre de l’exercice, notamment le montant des DPI et DPA pratiquées (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 460*). L’Administration précise que l’application du plafond commun de déduction ne pouvait, et ne peut donc toujours pas, être accordée par voie de réclamation ni par voie de compensation à la suite d’une rectification des déclarations sur l’initiative de l’exploitant ou à la suite d’une opération de contrôle fiscal (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 460*).