

TOULOUSE
CAPITOLE
Publications



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

Bénéfices agricoles. Bénéfices réels : frais et charges. (Fasc. 325-30)

RAIMBAULT DE FONTAINE SOPHIE

Référence de publication : RAIMBAULT DE FONTAINE (S.), « Bénéfices agricoles. Bénéfices réels : frais et charges. (Fasc. 325-30) », *Juris-Classeur fiscal. Impôts directs*, 2014.

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

Bénéfices agricoles. Bénéfices réels : frais et charges. (Fasc. 325-30)

Mises à jour

Mise à jour du 08/04/2020 - §45 à 80. - Durée et calcul de l'amortissement

Mise à jour du 08/04/2020 - §81. - Suppression de l'amortissement exceptionnel des logiciels

Mise à jour du 08/04/2020 - §84. - Amortissements exceptionnels

Mise à jour du 08/04/2020 - §89. - Déduction pour aléas

Mise à jour du 08/04/2020 - §125 à 127. - Salaire du conjoint de l'exploitant

Mise à jour du 08/04/2020 - §144. - Plafond de déductibilité des cotisations sociales

Mise à jour du 08/04/2020 - §151. - Bénéfices pris en compte pour apprécier le plafond de déductibilité

Mise à jour du 08/04/2020 - §153. - Conditions de déductibilité des cotisations : allègement des justificatifs

Mise à jour du 08/04/2020 - §159. - Cotisations des exploitants pluri-actifs

Mise à jour du 08/04/2020 - §164. - Limitation de la déductibilité des charges financières d'une EARL en cas de solde négatif de compte courant d'associé

Mise à jour du 08/04/2020 - §155-1 (à créer). - Cotisations versées au titre des plans d'épargne retraite

Points-clés

1. – Les immobilisations qui se déprécient de manière irréversible du fait de l'usage ou de toute autre cause font l'objet d'un amortissement. Tel est notamment le cas des bâtiments d'exploitation, des améliorations foncières temporaires, des plantations et des animaux lorsqu'ils peuvent être inscrits à l'actif (V. n° 5 à n° 27).
2. – Les terres auxquelles sont assimilées les améliorations foncières permanentes et les parts de coopératives ne peuvent en revanche être amorties. Leur dépréciation donne lieu, sous certaines conditions, à constatation d'une provision (V. n° 14 à n° 22).
3. – Le prix de revient des plantations de vergers et de vignes peut être amorti sur leur durée moyenne de production, durée déterminée par les experts de l'INRA pour les vergers et fixée à 25 ans pour les vignes (V. n° 38 à 40 et 58 à 62).
4. – Les bovins affectés exclusivement à la reproduction sont amortis sur leur durée d'usage à compter de la date à laquelle ils peuvent être considérés comme aptes à la reproduction. Pour les chevaux de course, de concours et de selle, l'administration admet, à titre de simplification, qu'ils soient amortis sur trois ans à compter de l'ouverture du premier jour de l'exercice qui suit celui de leur naissance (V. n° 63 à 70 et n° 41 à 44).
5. – Les matériels et équipements visés à l'article 39 A du Code général des impôts, ainsi que les bâtiments de construction légère dont la durée d'amortissement n'excède pas 15 ans, peuvent être amortis selon le régime dégressif (V. n° 73 à 80).
6. – Les exploitants peuvent pratiquer des provisions pour risques ou charges dans les mêmes conditions que les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux. Il leur est cependant interdit de constater des provisions pour hausse des prix (V. n° 85 à 98).
7. – Les loyers et fermages, y compris "les loyers à soi-même", sont déductibles dans les conditions de droit commun. La déductibilité des charges foncières n'est admise que pour celles qui concernent des immeubles inscrits l'actif du bilan de l'exploitation (V. n° 99 à 113).
8. – Les charges de personnel sont déductibles dans les conditions prévues pour les bénéfices industriels et commerciaux. Des dispositions spécifiques concernent cependant la rémunération des associés d'exploitation, celle versée au titre d'un contrat de travail à salaire différé, ainsi que la déductibilité des cotisations versées par l'exploitant en vue de s'assurer la constitution d'une retraite

complémentaire (V. n° 114 à 161).

9. – Les intérêts des emprunts contractés pour les besoins de l'exploitation sont déductibles dans les conditions de droit commun (V. n° 162 à 169).

Introduction

1. – Aux termes de l'article 72 du CGI, le bénéfice réel de l'exploitation agricole est déterminé et imposé selon les principes généraux applicables aux entreprises industrielles et commerciales sous réserve de règles et modalités adaptées aux contraintes et caractéristiques particulières de la production agricole. D'une manière générale sont donc admis en déduction les frais et charges nécessités directement par l'exercice de la profession et qui entraînent une diminution de l'actif net ou sont destinés à pallier une diminution probable de cet actif (*BOI-BA-BASE-20-30, 12 sept. 2012*).

2. – Dépenses non nécessitées par l'exercice de l'activité professionnelle – En application des dispositions du II de l'article 155 du Code général des impôts, les charges non nécessitées par l'exercice de l'activité professionnelle, notamment celles afférentes à un bien non utilisé pour les besoins de l'activité professionnelle, ne sont pas, sauf exception, prises en compte dans le résultat professionnel imposable (pour plus de précisions, voir BOI-BIC-BASE-90 en cours de consultation).

3. – Situation des agriculteurs pluriactifs – Les exploitants agricoles, soumis à un régime réel d'imposition et imposables également selon un régime réel dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, peuvent répartir l'ensemble des dépenses engagées indistinctement pour l'exercice de l'une ou de l'autre de ces activités au prorata des recettes brutes afférentes à chacune d'elles. Il leur appartient cependant de les classer en deux catégories et de récapituler distinctement celles de leurs dépenses professionnelles qui se rattachent séparément à chacune des deux activités (*BOI-BA-BASE-20-30, 12 sept. 2012*).

4. – Plan – Ces précisions étant apportées, le présent fascicule présentera, sous l'angle de leurs spécificités agricoles, les règles concernant :

- les amortissements ;
- les provisions ;
- les dépenses immobilières ;
- les charges de personnel ;
- les frais financiers ;
- les frais et charges divers ;
- les règles de déduction des charges supportées par les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition.

I. - Amortissements

A. - Conditions générales de déduction

5. – Le régime fiscal des amortissements pratiqués par les exploitants agricoles est quasiment identique à celui qui est applicable aux bénéfices industriels et commerciaux (V. *JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 240-10 à 240-70*). Il est donc fait renvoi, sauf solution particulière aux bénéfices agricoles, aux principes de déductibilité des amortissements en la matière (*BOI-BIC-AMT, 12 sept. 2012*).

1° Condition de propriété

6. – En principe, seul le propriétaire est en droit de pratiquer l'amortissement. L'exploitant ne peut donc

amortir du matériel dont la cession n'est pas opposable à l'administration faute pour l'acte la constatant d'avoir été enregistré (*CAA Marseille, 3e ch., 18 janv. 1999, req. n° 97-10036, M et Mme Camman : Dr. fisc. 1999, n° 23, comm. 454, concl. J.-C. Duchon-Doris*). Cependant l'article 39 D du Code général des impôts prévoit expressément l'amortissement des constructions et aménagements édifiés sur le sol d'autrui, de telle sorte que les bâtiments construits par un fermier pourront être amortis quand bien même, en droit civil, le propriétaire du terrain est aussi propriétaire des constructions qui y sont édifiées.

7. – Apport en jouissance d'un bien amortissable à une société d'exploitation – Un bien amortissable apporté en jouissance à une société d'exploitation agricole peut donner lieu à amortissement pour le calcul des bénéfices agricoles de l'apporteur à condition que celui-ci poursuive son activité et que le bien reste inscrit à l'actif de son exploitation soumise à un régime réel d'imposition (*Rép. min. M. Monjalon, n° 47730 : JOAN, 13 avr. 1992, p. 1750*).

8. – Démembrement de propriété – Le nu-propriétaire d'un bien amortissable peut procéder à l'amortissement de son droit s'il est inscrit à l'actif de son bilan (*CE, 8e et 9e ss.-sect., 5 oct. 1977, n° 4718 : Dr. fisc. 1979, n° 16, comm. 786, concl. P. Lobry*). Cette solution pourrait cependant être remise en cause par les impératifs de neutralisation des effets de la théorie du bilan qui résultent de l'article 155, II du Code général des impôts, dans la mesure où, par construction, le bien détenu en nue-propriété par l'exploitant ne peut servir sa propre exploitation. L'usufruit de biens professionnels peut donner lieu à la constatation d'un amortissement dans la mesure où l'usufruit constitue, pour l'exploitant usufruitier, une immobilisation incorporelle affectée par nature à l'exercice de la profession (*CE, 3e et 8e ss.-sect., 19 févr. 2003, req. n° 229 373, M. Tornay : Dr. fisc. 2003, n° 28, comm. 524*) qui doit donc être inscrite à l'actif de son bilan. L'usufruit, qu'il porte sur un bien amortissable ou non (terres par exemple), peut alors être amorti sur sa durée d'utilisation estimée, limitée à sa durée contractuelle ou légale.

2° Inscription à l'actif du bilan

9. – Pour être amortis les biens appartenant à l'exploitant doivent être inscrits au bilan. Les biens dont l'inscription est interdite par l'article 38 sexdecies D de l'annexe III du Code général des impôts, telle que la maison d'habitation de l'exploitant distincte de l'exploitation, ne pourront donc être amortis. Si l'inscription à l'actif est une condition indispensable de l'amortissement, elle n'est cependant plus suffisante. Pour pouvoir être imputés sur le résultat fiscal, l'article 155, II du Code général des impôts impose désormais que les amortissements comptabilisés soient en outre afférents à des biens utilisés pour les besoins de l'activité professionnelle agricole (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 1*). Les dispositions du 3 du II de l'article 155 du Code général des impôts dispensent néanmoins, dans certaines situations, de neutraliser les effets de la théorie du bilan par la réintégration extracomptable d'amortissements de biens étrangers à l'activité professionnelle (*BOI-BIC-BASE-90, 9 janv. 2013*).

3° Dépréciation du fait du temps et de l'usage

10. – Les amortissements admis en déduction pour la détermination du résultat imposable doivent correspondre à la dépréciation irréversible effectivement subie par les éléments amortissables de l'actif immobilisé. Aucun amortissement ne doit être pratiqué en l'absence effective de dépréciation irréversible des biens concernés, tout au plus une provision pour dépréciation pourra-t-elle, dans certains cas, être constituée (*CGI, ann. III, art. 38 sexies*). En matière agricole, cette règle appelle quelques explications particulières en ce qui concerne les terres, les parts de coopératives et les plantations.

4° Déductibilité subordonnée à l'inscription en comptabilité

11. – Il résulte de l'article 39, 1, 2° du Code général des impôts que l'entreprise qui omet de passer des amortissements dans ses écritures comptables avant expiration du délai de déclaration perd le droit de les

déduire de ses bénéfices. Ainsi par exemple, un exploitant, qui se croyait à tort soumis au régime forfaitaire, ne pourra prétendre à l'imputation des amortissements pour le calcul de son bénéfice réel, faute de pouvoir justifier de leur inscription avant l'expiration du délai imparti pour souscrire sa déclaration (*CE, 9e et 10e ss-sect., 10 nov. 2000, n° 197903 : Dr. fisc. 2001, n° 14, comm. 316*). De manière identique, un exploitant taxé d'office qui ne tenait pas de comptabilité alors qu'il était soumis à cette obligation, ne peut pas demander l'imputation d'amortissements qui ne figurent que dans les comptes reconstitués a posteriori par le service (*CE, 7e et 8e ss-sect., 9 mars 1983 : Dr. fisc. 1983, n° 40, comm. 1828, concl. C. Schricke*). Enfin, si la jurisprudence admet que la non-inscription d'un immeuble bâti utilisé pour les besoins de l'exploitation est une erreur comptable, et non une décision de gestion, non opposable à l'administration (*CE, 8e et 9e ss-sect, 1er déc. 1999, n° 188 611, M. Pruneau : Dr. fisc. 2000, n° 13, comm. 256*) et dont le contribuable peut demander correction même devant le juge de l'impôt (*CE, 19 mars 1986, req. n° 38467 : Dr. fisc. 1986, n° 41, comm. 1691, concl. Ph. Martin*), la correction de cette erreur comptable n'impose pas la déduction des amortissements qui, par hypothèse, n'ont pas été inscrits dans la comptabilité de l'entreprise (*CAA Bordeaux, 3e ch, 11 juin 1996, n° 94-1544, M. Pruneau : Dr. fisc. 1997, n° 11, comm. 926, concl. R. Bousquet*). On notera que l'administration admet néanmoins, sous certaines conditions, que l'amortissement de sommes initialement passées en charge puisse être déduit (*BOI-BIC-AMT-10-20, 12 mars 2014, § 60*).

5° Méthode de l'amortissement par composants

12. – Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2005, les exploitants agricoles soumis au régime réel d'imposition sont tenus de respecter la méthode de comptabilisation par composants dont le principe est posé à l'article 311-2 du PCG (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 1*). Cette méthode implique que les éléments principaux d'une immobilisation corporelle ayant dès l'origine des durées d'utilisation différentes et devant être remplacés (une ou plusieurs fois) avant l'expiration de la durée réelle d'utilisation de cette immobilisation, doivent être inscrits distinctement à l'actif comme composants et amortis séparément. Les éléments non identifiés dès l'origine doivent l'être lors de leur remplacement (*CGI, ann. II, art. 15 bis*). Voir sur l'ensemble de ces questions *BOI-BIC-CHG-20-10-10, 12 nov. 2012, § 80 et s.* et *JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 240-20 par J. Saurel*.

B. - Biens non amortissables

1° Terres

13. – Même inscrites au bilan, les terres ne peuvent en principe être amorties (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 10*).

2° Améliorations foncières permanentes

14. – Améliorations foncières permanentes réalisées par le propriétaire exploitant – Si l'exploitant soumis à un régime réel d'imposition a inscrit ses terres au bilan de son exploitation, les dépenses qui augmentent la valeur patrimoniale de ses terres en constituent un élément du prix de revient et doivent donc être inscrites à un compte d'immobilisations non amortissables. Sont ainsi concernées les améliorations foncières permanentes résultant de travaux tels que ceux entrepris pour raser les talus, créer des fossés, combler des mares ou des marécages, supprimer des haies ou défricher (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 20*).

15. – Améliorations foncières permanentes réalisées par le fermier – De la même manière, les améliorations foncières réalisées par un fermier présentent le caractère d'immobilisations non amortissables et doivent figurer à l'actif du bilan. Il en est tenu compte, à la fin du bail, pour le calcul de la plus ou moins-value consécutive à la perception, par le preneur sortant, de l'indemnité prévue à l'article L. 411-69 du Code

rural et de la pêche maritime(*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 30*).

3° Frais occasionnés par un aménagement foncier agricole et forestier

16. – Frais payés par le propriétaire exploitant – Doivent être inscrits à un compte d'immobilisations non amortissables, si les terres sont à l'actif du bilan, les frais occasionnés par un aménagement foncier agricole et forestier, notamment par les travaux d'infrastructures collectives et les travaux consistant des améliorations foncières permanentes (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 20*).

17. – Frais payés par le fermier – Lorsque les frais occasionnés par un aménagement foncier agricole et forestier sont supportés par un fermier, ils doivent également être immobilisés. Au terme normal du bail, le propriétaire bailleur doit déclarer ces sommes dans la catégorie des revenus fonciers si les terres louées ne figurent pas à l'actif d'une entreprise soumise à un régime réel d'imposition. Dans le cas contraire, ces revenus seront imposables selon les règles prévues pour les bénéficiaires industriels et commerciaux, les bénéficiaires non commerciaux ou les bénéficiaires agricoles selon le cas (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 40*).

4° Améliorations de fonds résultant de pratiques culturales

18. – Il arrive fréquemment, lorsqu'une exploitation change de titulaire, que le nouvel exploitant reprenne à son prédécesseur des améliorations apportées au fonds par les pratiques culturales de ce dernier : par exemple, les assolements, les arriérés de fumures qui correspondent à la valeur résiduelle des fumures afférentes aux récoltes levées avant l'établissement du bilan et à celle des résidus enfouis de ces récoltes. Ces améliorations constituent un élément de la valeur du fonds et ne peuvent être passées directement en charge. Lorsque l'exploitant fait le choix de les inscrire au bilan d'ouverture de son premier exercice, la somme ainsi inscrite ne peut pas donner lieu à amortissement même si, s'agissant des arriérés de fumures, leurs effets s'atténuent avec le temps. Il en est de même lorsque, comme l'y autorise l'article 38 *sedexies-0 K* de l'annexe III du Code général des impôts, l'exploitant qui passe du forfait au régime réel décide d'inscrire ces améliorations au bilan d'ouverture de son premier exercice soumis au régime réel. Dans les deux cas, lors de la cession ou de la cessation de l'exploitation, la somme inscrite au bilan vient en déduction pour le calcul de la plus-value éventuellement réalisée par l'exploitant (*BOI-BA-BASE-20-10-20, 12 sept. 2012, § 400 ; BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 50*).

5° Parts de coopératives

19. – Principe de l'immobilisation – Les parts de coopératives acquises par les agriculteurs sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine c'est-à-dire leur prix réel d'acquisition. Il n'est pas rare, qu'en sus de la valeur nominale de ses parts, l'exploitant s'acquitte de droits d'entrée qui permettent d'aligner l'effort financier consenti par le nouvel adhérent sur celui des anciens qui ont contribué au financement des investissements de la coopérative via la constitution de réserves déduites de la rémunération de leurs apports (*M. Chiron, Regroupement de coopératives agricoles : comment réconcilier capitalisme du statut et réalisme économique ? : RF comp. 2008, n° 406, p. 27. – JCl. Rural, V° Sociétés, fasc. 46, n° 14, par H. Azarian*). Ces droits d'entrées constituent au plan fiscal, comme au plan comptable, un élément du coût d'acquisition de ses parts sociales. La valeur d'acquisition des parts sociales tout comme les droits d'entrée qui ne peuvent être passés en charges, doit être immobilisée sans pouvoir donner lieu à constatation d'un amortissement (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 70 à 90*).

20. – Dépréciation de la valeur des parts de coopérative – En l'absence d'amortissement, il est possible de constater la dépréciation de la valeur de parts de coopérative en constituant une provision pour dépréciation de titres de portefeuille lorsque des événements survenus au cours de l'exercice laissent supposer que la valeur de reprise de ces parts serait inférieure à leur valeur nominale. Cette dépréciation est

soumise au régime fiscal des moins-values long terme (*CGI, art. 39, I, 5°*). La provision ainsi constatée ne peut donc être déduite des bénéfices de l'exercice mais seulement s'imputer sur les plus-values à long terme constatées au cours de cet exercice ou des dix suivants. Il est cependant précisé que le fait que les coopératives soient amenées statutairement à rembourser le seul montant nominal des parts et que les droits d'entrée leur restent acquis, n'est pas à lui seul, de nature à justifier la déduction d'une telle provision. En effet, le coopérateur peut parfaitement escompter obtenir de son cessionnaire, au moment de la cession de son exploitation, le remboursement de ces droits d'entrée (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 70 à 90*).

6° Droits de replantation viticole

21. – Les droits de replantation et les droits de produire inscrits à l'actif des viticulteurs constituent des éléments incorporels non amortissables à inscrire obligatoirement à l'actif de l'exploitation (*Rép. min. Ligot, n° 55552 : JOAN, 19 mars 2001, p. 1662*).

7° Droits à paiement unique

22. – Voir sur ce point, JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 325-10, n° 119 et s. , et n° 141 et s. par G. Le Faou.

C. - Biens amortissables

1° Améliorations foncières temporaires

23. – Indépendamment du point de savoir si les terres sur lesquelles ils portent sont ou non inscrites à l'actif, les travaux qui n'apportent qu'une amélioration temporaire au fonds doivent être inscrits à l'actif et peuvent être amortis. Il s'agit notamment des travaux de construction de voies ou dessertes sommaires, des travaux de drainage (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 40*).

2° Plantations

24. – Caractère amortissable – Les plantations, spécialement les arbres fruitiers et les vignes, constituent des immobilisations et doivent donc être inscrites à l'actif du bilan alors même que les terres qui les portent ont été maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant en application de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III du Code général des impôts (*CE, 7e, 8e et 9e ss-sect., 25 juill. 1980, n° 15 122 : Dr. fisc. 1980, n° 45, comm. 2232*). Leur prix de revient est amortissable. En revanche, bien évidemment, lorsque l'objet même de l'activité de l'exploitant est la vente de ces plantations (pépiniériste, horticulteur), elles sont comprises dans les stocks (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 100*).

25. – Plantations effectuées par le fermier ou le métayer – En cas de bail à ferme, les plantations effectuées par le preneur sont amortissables s'il en a la propriété et, dès lors qu'elles lui sont imposées par le bail, ces dépenses constituent pour le bailleur un supplément de loyer (*Rép. min. M. Falala, n° 18762 : JOAN, 12 juill. 1975, p. 5189 ; Dr. fisc. 1976, n° 42, comm. 1341*). En cas de métayage, les plantations doivent être inscrites au bilan de l'exploitation commune (*Rép. min. Falala, n° 33800 : JOAN, 31 mars 1977, p. 1361*).

26. – Remplacement de polinisateurs – Il a été jugé que le remplacement de rangs de pommiers polinisateurs dans certaines parcelles pouvait être regardé comme constituant des travaux de "réparation", et dès lors des immobilisations, dans la mesure où ce remplacement a eu pour objet et pour résultat de permettre de prolonger de manière notable la durée d'exploitation des vergers en cause (*CAA Nantes, 1re ch., 22 févr. 1996, n° , 94-62, Mme Ménard : Dr. fisc. 1996, n° 31, comm. 1023*).

3° Animaux

27. – Lorsqu'ils peuvent être immobilisés et lorsque l'exploitant a fait ce choix, les animaux sont amortissables (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D, II. – JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 325-10, § 119 et s. ; BOI-BA-BASE-20-10-20, 12 sept. 2012, § 200*).

D. - Base de calcul de l'amortissement

1° Principes

28. – **Valeur d'origine** – Conformément aux dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III du Code général des impôts, la base de calcul des amortissements est constituée par la valeur d'origine des immobilisations, c'est-à-dire :

- le coût réel augmenté des frais accessoires (transports, douanes, frais d'installations, etc.) ;
- la valeur d'apport pour les immobilisations apportées par des tiers ;
- le coût réel de production lorsque l'immobilisation a été créée par l'exploitant. Dans cette dernière hypothèse, il n'y a pas lieu de tenir compte, pour apprécier le prix de revient de l'immobilisation créée de la valeur du travail de l'exploitant ou des aides familiales dont les rémunérations ne sont pas admises en déduction (*Cf. infra n° 123 à 126 ; BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 110*).

29. – **Base amortissable et taxe sur la valeur ajoutée** – La base d'amortissement des immobilisations est constituée, pour les exploitants soumis au régime simplifié agricole de TVA, par le prix de revient hors taxes augmenté, le cas échéant, de la fraction de TVA non déductible telle qu'elle résulte de l'application de la règle du coefficient de déduction définie aux articles 205 et 206 de l'annexe II du Code général des impôts (*BOI-BA-BASE-20-40, 12 sept. 2012, § 30*). La régularisation annuelle prévue à l'article 207, II de l'annexe II du Code général des impôts ne remet pas en cause les valeurs d'inscription des biens à l'actif. Il en est de même lorsque l'écart entre le coefficient de déduction provisoire déterminé au moment de l'acquisition d'un bien immobilisé d'une part, et le coefficient de déduction définitif d'autre part, n'excède pas 5 %. Dans les deux cas, l'écart de TVA déductible est comptabilisé en perte ou profit exceptionnel (*BOI-BA-BASE-20-40, 12 sept. 2012, § 30*).

30. – **Base amortissable et déduction pour investissement de l'article 72 D du CGI** – Les déductions pour investissement pratiquées par un exploitant au titre d'exercices clos avant le 31 décembre 2012 peuvent être affectées, soit à la création, soit à l'acquisition d'immobilisations amortissables strictement nécessaires à l'activité. Dans ce cas, la base amortissable de celles-ci est réduite à due concurrence en comptabilité ou de façon extra-comptable (*BOI-BA-BASE-30-20-30, 12 sept. 2012, § 10 et § 60*). L'article 37 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012 du 29 décembre 2012 a supprimé cette faculté pour les déductions pour investissement pratiquées au titre d'exercices clos à compter du 31 décembre 2012 (*Dr. fisc. 2013, n° 5, act. 98*). La version actuelle du BOFiP ne la mentionne d'ailleurs plus, ce qui peut être trompeur (*BOI-BA-BASE-30-20-20, 17 avr. 2014*). En effet, compte tenu du délai d'utilisation des déductions pour investissement, celles qui ont été déduites avant la réforme vont pouvoir continuer à impacter les bases amortissables des investissements réalisés au cours d'exercices dont la clôture intervient avant le 31 décembre 2017.

31. – **Base amortissable et taxe d'aménagement** – La taxe locale d'équipement éventuellement payée par un agriculteur constitue un élément du prix de revient de la construction (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 110*). La taxe locale d'équipement ayant été supprimée à compter du 1er mars 2012, l'article 302 septies B du Code général des impôts prévoit désormais que la taxe d'aménagement de l'article L. 331-1 du Code l'urbanisme est un élément du prix de revient de l'ensemble immobilier.

32. – Sur-amortissement de l'article quinquies FA du CGI – Les exploitants qui ont acquis ou créé des immobilisations à l'aide de certaines primes d'équipement accordées avant 2006, ont pu bénéficier d'une majoration de la base de ces immobilisations égale à la moitié du montant de la prime. Le dispositif est décrit pour mémoire au BOI-BIC-AMT-20-30-40 du 12 septembre 2012.

2° Base amortissable de biens acquis ou créés sous forfait

33. – L'article 38 sexdecies K de l'annexe III du Code général des impôts prévoit que les immobilisations acquises ou créées sous le régime du forfait doivent être inscrites au bilan d'ouverture du premier exercice soumis au régime réel d'imposition. Cette inscription doit se faire pour la valeur d'origine lorsque l'immobilisation n'est pas amortissable, pour la valeur comptable si elle l'est. L'article 38 sexdecies L prévoit que, dans ce dernier cas, la valeur comptable, qui ne peut excéder la valeur de réalisation du bien, est déterminée en appliquant à la valeur d'origine le rapport existant entre d'une part, la durée probable d'utilisation du bien restant à courir à la date d'ouverture du premier exercice dont les résultats sont déterminés selon le bénéfice réel et d'autre part, la durée totale d'utilisation du bien appréciée à cette même date. Les amortissements résiduels sous le régime réel seront calculés sur cette valeur comptable et sur la durée probable d'utilisation du bien restant à courir à la date de passage au régime réel (*BOI-BA-REG-40-10-10, 12 sept. 2012, § 170. – V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 337, n° 14 et s. par Fl. Roemer*).

34. – Valeur d'origine des biens créés ou acquis sous forfait – La valeur d'origine doit être déterminée selon les principes généraux exposés ci-dessus. Pour autant, dès lors que la tenue d'une comptabilité n'est pas obligatoire pour les exploitants soumis au forfait, l'administration admet que pour les immobilisations créées par l'exploitant et pour le matériel ancien dont les factures n'ont pas été conservées, l'exploitant peut recourir à tous les moyens de preuve dont il dispose (catalogues de fournisseurs, dossiers constitués pour obtenir une subvention ou une ristourne). Pour les immobilisations très anciennes, des justifications détaillées ne sont pas exigées dès lors que les évaluations restent dans des limites "raisonnables". Quand l'exploitant s'estime dans l'impossibilité de reconstituer les valeurs d'origine de certaines de ses immobilisations, il peut se borner à faire figurer ces dernières au bilan pour mémoire, et renonce de ce fait à tout amortissement (*BOI-BA-REG-40-10-10, 12 sept. 2012, § 170*).

35. – Durée probable d'utilisation restant à courir des biens créés ou acquis sous forfait – La durée probable d'utilisation restant à courir à la date d'ouverture du premier exercice dont les résultats sont calculés selon le régime réel d'imposition, doit être déterminée par l'exploitant sous sa propre responsabilité, pour chaque immobilisation amortissable. L'appréciation de cette durée ne doit en aucun cas conduire à prolonger l'amortissement de biens qui sont conservés dans l'exploitation mais qui ne sont plus susceptibles d'une utilisation effective (bâtiment en ruine, matériel mis au rebut ou désaffecté). L'administration se réserve le droit de contrôler l'appréciation qui en est faite par l'exploitant (*BOI-BA-REG-40-10-10, 12 sept. 2012, § 120*).

36. – Durée totale d'utilisation des biens créés ou acquis sous forfait – La durée totale d'utilisation est obtenue en ajoutant au nombre d'années ou de fractions d'années (en mois) écoulées entre la date d'acquisition du bien et la date de passage de l'exploitant sous un régime réel d'imposition, la durée probable d'utilisation restant à courir appréciée à cette dernière date. Pour les immobilisations acquises en cours d'année, l'administration admet que la date d'acquisition correspond à la date à laquelle l'amortissement linéaire sous forfait est réputé avoir commencé et fixe cette date au premier jour du mois qui suit celui de l'acquisition (*BOI-BA-REG-40-10-10, 12 sept. 2012, § 130*).

37. – Exemple de calcul de la valeur amortissable d'un bâtiment d'exploitation – Soit un bâtiment d'élevage acquis le 1er juin N pour 50 000 € et conçu pour être normalement utilisé pendant 20 ans. Au 1er janvier N + 10, date à laquelle l'exploitant est imposé pour la première fois d'après le régime du bénéfice

réel, la construction apparaît encore utilisable pendant 15 ans. La valeur comptable d'inscription au bilan du premier exercice dont les résultats sont soumis au bénéfice réel est déterminée comme suit :

- durée restant à courir : 15 ans ;
- durée totale : 9,5 + 15 soit 24,5 ans ;
- valeur comptable au 1er janvier N + 10 : $50\,000 \times 15/24,5 = 30\,612 \text{ €}$. L'amortissement linéaire de ce bâtiment se fera donc sur cette base et sera réparti sur la durée probable de son utilisation, soit sur 15 ans. Cette technique permet de retenir une valeur comptable plus importante que celle qui résulterait de la prise en compte pure et simple des amortissements linéaires couverts par le forfait (ici $50\,000 - [(9 + 7/12) \times (50\,000 / 20)]$, soit 26 042 €) tout en prolongeant l'amortissement dans le temps.

3° Base amortissable d'immobilisations particulières

a) Plantations de vergers et de vignes

38. – Principes – Les plantations doivent être inscrites à l'actif pour leur prix de revient ou leur coût réel de production. Les investissements annexes correspondant aux frais d'aménagement, qui ne s'amortissent pas nécessairement au même rythme que les plantations (piquets, fils de fer, tuyaux, filets paragrêle, etc.), doivent être inscrits à un compte spécial.

39. – Prix de revient des plantations de vergers et de vignes – Le prix de revient d'une plantation est constitué par :

- le prix d'achat des plans ;
- les frais de plantation proprement dits jusqu'à ce que la plantation soit arrivée à un stade de production normale. Ces frais en tant qu'éléments du prix de revient de la plantation doivent être immobilisés et amortis. Ces frais recouvrent les frais d'appropriation des sols (défoncement, amendements, etc.) et les frais de mise en place des plants (ouverture et comblement des trous, engrais de fonds, etc.). Toutefois, les amendements et engrais de fonds étant difficiles à distinguer comptablement des autres engrais et produits de traitement, ils peuvent être dissociés des autres frais d'appropriation des sols et de mise en place des plants pour être rattachés aux façons culturales et traités fiscalement comme des avances aux cultures (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 310*).

40. – Façons culturales relatives aux plantations non arrivées à un stade de production normale – Les façons culturales (taille, binage, désherbage, traitements phytosanitaires, lutte contre les rongeurs, etc.), auxquelles est assimilé le remplacement de plants morts dans la mesure où il ne s'agit pas en réalité de plantations nouvelles, ne viennent pas augmenter le prix de revient des plantations. Elles doivent être traitées comme des avances aux cultures et donc figurer en stocks. Pour autant, pour harmoniser les règles applicables aux nouvelles plantations et aux vergers déjà en production, l'administration admet que l'exploitant, qui débute son activité avec des plantations nouvelles non entrées en production et ne récolte donc pas, peut déduire immédiatement ces dépenses dès lors qu'il clôture son exercice après la date normale de la récolte pour le type de production concernée (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 120, § 380 et 390*). Cette tolérance permet aux exploitants de déduire en charges une partie non négligeable du coût de la plantation dès les premières années de sa réalisation, alors qu'intégrées au prix de revient des plantations ces dépenses devraient être amorties sur vingt-cinq ans avec un différé (*Cf. infra n° 58 à 62*).

b) Chevaux de course, chevaux de concours, chevaux de selle ou d'origine constatée

41. – Principes d'immobilisation – L'article 38 sexdecies D, II de l'annexe III du Code général des impôts autorise les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition à inscrire en immobilisations les équidés utilisés comme animaux de trait ou affectés exclusivement à la reproduction, les chevaux de course

mis à l'entraînement et les chevaux de concours soumis à un entraînement en vue de la compétition s'ils sont âgés de deux ans au moins au sens de la réglementation des courses. La doctrine administrative autorise en fait les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition à inscrire en immobilisation, dès la date de leur naissance, les chevaux qui sont destinés à la course (trot ou galop) ou la selle, c'est-à-dire prédisposés à pratiquer ces disciplines au regard d'une parenté ou d'un pedigree établis par le livre généalogique de la race ("*stud-book*") et non frappés d'inaptitude (*BOI-BA-BASE-20-10-20, 9 janv. 2013, § 230*). Pour ces chevaux de course, de concours, de selle ou d'origine constatée, l'administration a fixé des règles spécifiques d'évaluation de la base amortissable qu'il convient de décrire.

42. – Base d'amortissement des chevaux acquis par l'exploitant – La base de calcul des amortissements est constituée pour les chevaux provenant d'élevages, par le coût d'acquisition correspondant au prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des coûts directement engagés pour la "mise en état d'utilisation" du cheval, c'est-à-dire pour permettre au cheval d'être employé selon l'utilisation prévue par l'entreprise. Le propriétaire doit être en mesure de justifier du prix payé (factures, etc.). Pour les chevaux acquis à l'étranger, le service veille particulièrement à ce que le prix d'achat porté en comptabilité corresponde à la valeur déclarée en douanes, telle qu'elle figure sur l'attestation délivrée par l'administration douanière. Cette base d'amortissement demeure inchangée toute la durée de l'inscription du cheval en compte d'immobilisations (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 150*).

43. – Base d'amortissement des chevaux nés sur l'exploitation – La base de calcul des amortissements est constituée pour un cheval né sur l'exploitation, par sa valeur d'origine c'est-à-dire par le coût de production arrêté au premier jour de l'exercice qui suit celui de sa naissance. À cette date, le cheval doit être transféré du compte d'immobilisations en cours à un compte d'immobilisations et les frais d'entretien du poulain engagés ultérieurement ne pourront plus venir majorer la valeur d'inscription qui restera donc inchangée. En pratique, la base d'amortissement du cheval né sur l'exploitation comprend :

- les frais de saillies engagés l'année précédant celle de sa naissance et virés en fin d'exercice à un compte de "produits en cours". Ces frais sont évalués selon des modalités différentes selon que l'étalon appartient ou non à l'éleveur (*BOI-BA-BASE-20-20-20-30, 7 déc. 2012, § 200*). À la date de naissance du poulain, ces frais sont virés du compte "produits en cours" au compte "immobilisations en cours" ;
- une annuité d'amortissement de la mère ;
- les frais d'entretien de la mère et du poulain, engagés depuis, respectivement, la date d'ouverture de l'exercice de naissance et la date de naissance jusqu'à la date de la clôture. Ces frais viennent majorer, conformément au plan comptable général, le compte d'immobilisations en cours au fur et à mesure de leur engagement (*BOI-BA-BASE-20-10-20, 12 sept. 2012, § 310 et s.*).

c) Vaches allaitantes et génisses à vêler

44. – Base d'amortissement – Les vaches allaitantes et génisses à vêler peuvent, selon le II de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III du Code général des impôts, être inscrites en immobilisation, dès lors qu'elles sont exclusivement affectées la reproduction. La valeur amortissable dépendra de leur mode d'acquisition : – si l'animal a été acquis auprès d'un autre exploitant, son prix de revient sera égal à son prix d'acquisition majoré des coûts directement engagés pour sa mise en état d'utilisation, c'est-à-dire jusqu'à la date à laquelle la génisse à vêler est considérée comme apte à la reproduction ; – si l'animal est né sur l'exploitation, ce prix s'entend du coût de production, c'est-à-dire conformément à l'article 38 quinquies de l'annexe III du CGI, à l'ensemble des charges directes et indirectes pouvant raisonnablement être rattachées à sa production. En pratique ce coût de production comprendra les frais de saillie, une annuité d'amortissement de la mère, ainsi que les frais d'entretien de la mère et de la future génisse jusqu'à la date d'entrée en production de cette dernière, c'est-à-dire à partir de laquelle la génisse à vêler est considérée comme apte à la reproduction (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 160 et 170*).

E. - Durée d'amortissement

1° Principes généraux

45. – Durée fiscale d'amortissement des immobilisations – L'application combinée des articles 72 et 39, 1, 2° du Code général des impôts conduit à appliquer, pour la fixation de la durée d'amortissement, les mêmes règles que celles retenues en matière de bénéfices industriels et commerciaux. Les immobilisations des exploitants soumis à un régime réel d'imposition doivent donc être amorties sur leur durée normale d'utilisation. Cette dernière est déterminée selon les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation. L'entreprise peut néanmoins être admise à retenir une durée d'amortissement inférieure aux usages professionnels lorsqu'elle est en mesure de justifier de conditions d'utilisation spécifiques à l'entreprise (matériel exposé aux intempéries, utilisation intensive, etc.), de contraintes tenant à la rapidité du progrès technique ou à l'évolution du marché. Si la durée retenue dans l'une de ces circonstances particulières ne s'écarte pas de plus de 20 % des usages professionnels, l'administration précise qu'elle s'abstiendra de la remettre en cause (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 180*).

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

45 à 80 . - Durée et calcul de l'amortissement

Les règles particulières de détermination de la durée d'amortissement et les modalités de calcul des amortissements effectués par les exploitants agricoles sont désormais exposées par l'Administration au *BOI-BA-BASE-20-30-10-20, 1er mars 2017*.

46. – Durée comptable d'amortissement des immobilisations – Au plan comptable, la durée d'amortissement est définie comme étant la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation. Par conséquent, lorsque la durée réelle d'utilisation et durée normale d'utilisation divergent, l'exploitant doit procéder soit à l'enregistrement comptable d'un amortissement dérogatoire lorsque la durée fiscale d'amortissement est plus courte que la durée comptable, soit à la réintégration extra-comptable d'une partie de l'amortissement déduit en comptabilité dans la situation inverse (*V. sur ce point, A. de Bissy, Comptabilité et fiscalité : du résultat comptable au résultat fiscal, Précis Fiscal : Lexisnexis, 2014, § 236 et s., p. 159 ; BOI-BIC-ATM-10-40-10, 16 déc. 2013. – V. JCl. Impôts directs Traité, Fasc. 240-40 par J. Saurel*). Pour limiter les cas de déconnexion des durées fiscale et comptable de l'amortissement, les PME (c'est-à-dire les entreprises qui ne dépassent pas à la clôture de l'exercice, deux des trois seuils suivant : total du bilan, 3, 65 M d'€ ; montant du chiffre d'affaires, 7,3 M d'€ ; nombre moyen de salariés permanents au cours de l'exercice : 50) sont autorisées, au plan comptable, à déterminer la durée de l'amortissement des biens non décomposables par référence aux usages professionnels (*BOI-BIC-AMT-10-40-10, 16 déc. 2013, § 60*). Cette disposition devrait pouvoir s'appliquer à la plupart des exploitants agricoles soumis à un régime réel pour la détermination de leurs bénéfices agricoles.

47. – Incidence de l'amortissement par composants et durée fiscale d'immobilisation – La méthode de l'amortissement par composants implique que lorsque les durées réelles d'utilisation des composants et de la structure d'une même immobilisation sont différentes, structure et composants doivent faire l'objet d'un amortissement comptable sur des périodes distinctes. La même distinction entre structure et composants doit être faite au plan fiscal, alors même que pour tous ces éléments, la durée d'amortissement fiscal doit, conformément au 2° du 1 de l'article 39 du Code général des impôts, être constituée par la durée normale

d'utilisation déterminée par référence aux usages de la profession. L'administration fiscale a donné un certain nombre d'indications utiles pour déterminer la durée d'usage des composants et de la structure lorsqu'il n'existe pas d'usages en la matière, et celle de composants alors que la durée d'utilisation qui leur est propre excéderait celle de la structure (*BOI-BIC-AMT-10-40-10*, 16 déc. 2013, § 70 et s. ; *JCl. Impôts directs Traité, Fasc. 240-40*, n° 17 et s.).

48. – Durée fiscale d'amortissement des immobilisations achetées d'occasion – Les matériels achetés d'occasion doivent, conformément à la règle générale, faire l'objet d'un amortissement échelonné sur leur durée probable d'utilisation, c'est-à-dire sur les années pendant lesquelles ils peuvent encore servir y compris s'ils ont déjà été totalement amortis par l'ancien propriétaire (*Rép. min. n° 23277 à M. Delfosse : JOAN 7 avr. 1980, p. 1415 ; Dr. fisc. 1980, n° 24, comm. 1316*).

49. – Durée d'amortissement et emprunt – La durée d'amortissement des biens ne peut être fixée en tenant compte de la durée des prêts éventuellement contractés pour financer l'investissement. Notamment en matière de plantations (*Rép. min. n° 12082 à M. Richard : JOAN 18 oct. 1982, p. 4193 ; Dr. fisc. 1982, n° 48, comm. 2252*).

50. – Durée d'amortissement des plantations autres que vignes et vergers – Les plantations – autres que les vignes et vergers – sont amorties à partir de la première année de production normale, en fonction de leur longévité. La durée d'amortissement est déterminée en tenant compte de l'espèce plantée, de la variété choisie et des conditions propres à l'exploitation (*BOI-BA-BASE-20-30-10*, 9 janv. 2013, § 180).

51. – Durée d'amortissement des frais d'aménagement des plantations autres que vignes et vergers – Les frais d'aménagement peuvent, dès qu'ils sont engagés, faire l'objet d'un amortissement étalé sur une période correspondant à leur durée probable d'utilisation (*BOI-BA-BASE-20-30-10*, 9 janv. 2013, § 180).

52. – Durée d'amortissement des génisses à vêler – La génisse à vêler peut faire l'objet d'un amortissement, sur la durée d'usage, à compter de sa date d'entrée en production, c'est-à-dire à partir de laquelle elle est considérée comme apte à la reproduction (*BOI-BA-BASE-20-30-10*, 9 janv. 2013, § 220).

53. – Durée d'amortissement des brevets et certificats d'obtention végétale – Les brevets et certificats d'obtention végétale doivent être amortis sur la durée de la protection juridique qu'ils confèrent soit vingt ans. Mais l'administration tolère, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1988, un amortissement sur une période minimale de cinq ans (*BOI-BIC-AMT-10-40-30*, 23 sept. 2013, § 7).

2° Durées d'amortissement particulières

a) Porcheries et poulaillers

54. – Des règles particulières sont définies pour l'amortissement des porcheries et poulaillers. Ces règles ne sont pas applicables aux bâtiments d'élevage autres que les porcheries et poulaillers (*Rép. min. Lejeune, n° 21384 : JO Sénat, 11 avr. 1985, p. 651*).

55. – Constructions proprement dites – Les bâtiments à usage de porcheries ou poulaillers sont amortis sur leur période normale d'utilisation, en tenant compte de l'évolution des techniques. À titre de règle pratique, il est retenu que :

- les bâtiments légers peuvent être amortis sur une durée de 15 ans. Cette mesure permet aux exploitants d'amortir les constructions concernées selon le mode dégressif (*Cf. infra n° 79 et 80*). Ce régime est strictement réservé aux constructions réalisées en matériaux légers (bois, tôle, fibrociment, etc.) pour plus de 50 % de leur superficie développée (murs et toitures mais abstraction faite des sols) ;

- les bâtiments lourds, c'est-à-dire ceux ne répondant à la définition des bâtiments légers, peuvent être amortis, selon le mode linéaire, sur une durée de vingt ans.

Dans les deux cas (bâtiments légers ou lourds) les exploitants conservent la possibilité de retenir des durées d'amortissement inférieures à quinze ou vingt ans mais, en cas de contrôle, ils doivent apporter la preuve du bien-fondé de leur décision (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 240 à 260*).

56. – Aménagements intérieurs – Ces installations ou équipements spécialisés sont amortis, de manière distincte, en tenant compte de leur durée propre d'utilisation (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 270*).

57. – Constructions destinées au stockage et au traitement du lisier – Selon l'article 39 quinquies FC du Code général des impôts, si ces constructions s'incorporent à des installations de production agricole destinées à satisfaire aux obligations prévues au titre Ier du livre V du Code de l'environnement relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement, elles ont pu, pour celles réalisées avant le 1er janvier 2011, être admises au bénéfice de l'amortissement exceptionnel prévu aux articles 39 quinquies E et 39 quinquies F du Code général des impôts (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 270 ; BOI-BIC-AMT-20-30-20, 12 sept. 2012, I ; Cf. infra n° 82*).

b) Plantations de vergers et vignes

58. – Durée d'amortissement des plantations de vergers – La durée d'amortissement coïncide avec la durée moyenne de production. Cette durée moyenne de production est déterminée, à titre indicatif, par l'Institut national de recherche agronomique en fonction des espèces de fruits et de trois grands types de mode de conduite du verger. La durée à retenir sera celle qui correspond à la production de l'exploitant et au mode de conduite qui se révèle être le plus proche de celui adopté par l'exploitant (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 320*). L'amortissement commence avec l'exercice au cours duquel survient la première "petite récolte", exercice déterminé à partir de fourchettes statistiques de l'Institut national de la recherche agronomique. Il prend fin avec l'exercice du début de la décroissance des rendements à l'hectare (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 360*). Le mode de calcul de la base d'amortissement est décrit *supra* aux n° 38 à 40.

59. – Tableau d'amortissement des plantations de vergers – Tableau publié au BOI-ANNX-000100, 1er juillet 2013

	VERGERS À MISE À FRUITS TRÈS PRÉCOCE	VERGERS À MOYENNE DENSITÉ	VERGERS À LONG CYCLE "GRANDES FORMES"
POMMIERS			
Nombres d'arbres à l'hectare	1 000 à 2 000	700 à 1 000	180 à 400
Première récolte à	2 à 3 ans	4 à 6 ans	5 à 7 ans
Début de la décroissance des Rt/ha	12 à 15 ans	14 à 20 ans	20 à 25 ans
PÊCHERS			
Nombres d'arbres à l'hectare	1 000 à 2 000	400 à 600	250 à 300
Première récolte à	2 à 3 ans	3 à 4 ans	4 à 5 ans
Début de la décroissance des Rt/ha	9 à 10 ans	12 à 14 ans	13 à 16 ans
POIRIERS			
Nombres d'arbres à l'hectare	(1)	500 à 1 000	(1)

	VERGERS À MISE À FRUITS TRÈS PRÉCOCE	VERGERS À MOYENNE DENSITÉ	VERGERS À LONG CYCLE "GRANDES FORMES"
Première récolte à	(1)	4 à 6 ans	(1)
Début de la décroissance des Rt/ha	(1)	18 à 25 ans	(1)
PRUNIER DOMESTIQUES			
Nombres d'arbres à l'hectare	(1)	350 à 400	200 à 250
Première récolte à	(1)	4 à 5 ans	5 à 7 ans
Début de la décroissance des Rt/ha	(1)	15 à 18 ans	18 à 25 ans
CERISIERS			
Nombres d'arbres à l'hectare	(1)	400 à 500	250 à 300
Première récolte à	(1)	4 à 6 ans	5 à 7 ans
Début de la décroissance des Rt/ha	(1)	12 à 18 ans	18 à 25 ans
ABRICOTIERS			
Nombres d'arbres à l'hectare	(1)	(1)	300 à 350
Première récolte à	(1)	(1)	4 à 8 ans
Début de la décroissance des Rt/ha	(1)	(1)	12 à 20 ans
AMANDIERS			
Nombres d'arbres à l'hectare	(1)	(1)	200 à 300
Première récolte à	(1)	(1)	6 à 7 ans
Début de la décroissance des Rt/ha	(1)	(1)	20 à 25 ans
NOYERS			
Nombres d'arbres à l'hectare	(1)	150 à 200	180 à 400
Première récolte à	(1)	6 à 8 ans	5 à 7 ans
Début de la décroissance des Rt/ha	(1)	20 à 25 ans	35 à 40 ans
NOISETIERS			
Nombres d'arbres à l'hectare	(1)	650 à 800	(1)
Première récolte à	(1)	4 à 5 ans	(1)
Début de la décroissance des Rt/ha	(1)	14 à 18 ans	(1)
ACTINIDIA			
Nombres d'arbres à l'hectare	(1)	300 à 400	(1)
Première récolte à	(1)	4 ans	(1)
Début de la décroissance des Rt/ha	(1)	(1)	(1)
(1) Mode de conduite non encore observé pour ce type de production			

60. – Durée d'amortissement des vignes – La durée d'amortissement des vignes est fixée à vingt-cinq ans pour l'ensemble des vignes et des vignobles. La première déclaration de récolte constitue le point de départ du droit à l'amortissement (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 340 et 350*). Le mode de calcul de la base d'amortissement est décrit supra aux n° 38 à 40.

61. – Durée d'amortissement plus courte – Qu'il s'agisse des plantations de vergers ou de vignes, l'administration reconnaît à l'exploitant la possibilité de retenir des durées inférieures aux durées préconisées, mais, en cas de contrôle, l'exploitant devra apporter la preuve du bien-fondé de son choix (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 340 et 350*).

62. – Durée d'amortissement des investissements annexes aux plantations de vignes ou de vergers – Ces dépenses peuvent être amorties sur la durée propre d'utilisation de chacun des équipements concernés. Les fils et piquets peuvent en pratique être amortis selon une durée unique (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 370*), soit dix ans.

c) Durée d'amortissement des chevaux de course, chevaux de concours et chevaux de selle et d'origine constatée

63. – Point de départ de l'amortissement – Les chevaux de course inscrits en immobilisation dès leur date de naissance sont amortis, exclusivement selon le mode linéaire, à compter du premier jour de l'exercice qui suit celui de leur naissance, c'est-à-dire à compter du jour où le cheval d'abord inscrit à un compte d'immobilisations en cours est transféré dans un compte d'immobilisations. Ainsi, aucune dotation aux amortissements ne pourra être comptabilisée au titre de l'exercice de naissance du cheval, c'est-à-dire du jour de sa naissance jusqu'à la clôture de l'exercice de sa naissance (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 500*).

64. – Point de départ de l'amortissement – Exemples. – Soit un cheval de course inscrit au stud-book et non frappé d'inaptitude, né le 5 mai N : – **Cas n° 1** : L'exercice comptable coïncide avec l'année civile, le cheval est inscrit en immobilisation en cours le 5 mai N, puis transféré à un compte d'immobilisations le 1er janvier N + 1. Le cheval pourra être amorti à compter de l'exercice ouvert le 1er janvier N + 1. – **Cas n° 2** : L'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile : il s'ouvre le 1er avril et prend fin le 31 mars de l'année qui suit. Le cheval est inscrit en immobilisation en cours le 5 mai N puis transféré dans un compte d'immobilisations le 1er avril N + 1, date d'ouverture de l'exercice qui suit celui de sa naissance. Le cheval pourra être amorti à compter de l'exercice ouvert le 1er avril N + 1. – **Cas n° 3** : L'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile : il s'ouvre le 1er juin et prend fin le 31 mai de l'année qui suit. Le cheval est inscrit en immobilisation en cours le 5 mai N puis transféré dans un compte d'immobilisation le 1er juin N, date d'ouverture de l'exercice qui suit celui de sa naissance. Le cheval pourra être amorti à compter de l'exercice ouvert le 1er juin N (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 510*).

65. – Durée de l'amortissement – Pour simplifier les modalités d'amortissement, l'administration fiscale admet que l'ensemble des équidés qui peuvent être inscrits en immobilisation puissent être amortis sur une durée de trois ans. Cette tolérance concerne également les chevaux destinés à la course ou à la selle qu'ils aient été acquis à titre onéreux ou à titre gratuit, y compris lorsqu'ils sont affectés à la reproduction. Lorsque l'exploitant décide d'amortir ses chevaux sur une période de trois ans, il devra l'appliquer pour l'ensemble de ses chevaux inscrits à l'actif immobilisé. Toutefois, cette durée de trois années n'est admise sur le plan fiscal qu'à la condition d'être également retenue sur le plan comptable. L'amortissement se fait selon le mode linéaire (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 520 à 580*).

66. – Amortissement sur trois ans et changement de propriétaire – Chaque nouveau propriétaire d'un même équidé peut l'amortir sur une durée de trois ans. Par exemple, soit un cheval né le 31 mars N et inscrit à un compte d'immobilisations en cours à la clôture de l'exercice N, par hypothèse au 31 décembre N, pour 9 000 € : – à l'ouverture de l'exercice N + 1, soit le 1er janvier N + 1, il devra être transféré à un compte d'immobilisations pour une valeur inchangée de 9 000 € ; – à la clôture de l'exercice N + 1, une annuité d'amortissement de $\frac{1}{3} \times 9\,000 \text{ €}$ soit 3 000 € pourra être constatée. Si le cheval est cédé à un second exploitant le 1er janvier N + 2 pour 7 200 €, cet exploitant inscrit le cheval en immobilisation pour 7 200 € et l'amortit sur trois ans à raison de 2 400 € ($\frac{7\,200}{3}$) par exercice (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 560*).

67. – Amortissement sur trois ans et changement d'affectation – Lorsqu'un exploitant amortit ses équidés sur trois ans, il n'y a pas lieu de procéder à une modification du rythme de leur amortissement quand, après

une carrière de course, ils sont affectés à la reproduction dans la même exploitation. Soit par exemple, un cheval destiné à la course de trot né le 1er juin N et inscrit à un compte d'immobilisations le 1er janvier N + 1 pour 9 000 €. L'exercice comptable coïncidant avec l'année civile : – à la clôture de l'exercice N + 2, soit le 31/12/N+2, les annuités d'amortissement s'élèvent à $2 \times 3\,000$ € soit 6 000 €. – si au cours de l'exercice N + 3, le cheval est affecté à la reproduction. Cette nouvelle affectation n'a aucune incidence sur le rythme de l'amortissement. Une nouvelle annuité de 3 000 € pourra être comptabilisée au titre de N+3. Il sera donc totalement amorti au terme de l'exercice N + 3 (BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 590).

68. – Amortissement sur la durée normale d'utilisation – L'amortissement sur trois ans des chevaux de course, de concours et de selle, n'est qu'une faculté à laquelle l'exploitant peut renoncer. Dans ce cas, la durée d'amortissement dépend de l'utilisation effective du cheval. Les durées d'usage sont :

- pour les chevaux effectivement mis à l'entraînement : quatre ans pour les chevaux de galop, cinq ans pour les chevaux de trot ;
- pour les animaux mis à la reproduction : cinq ans pour les étalons, sept ans pour les poulinières (BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 620).
-

69. – Amortissement sur la durée normale d'utilisation et changement d'utilisation de l'équidé – Lorsque l'exploitant renonce à l'amortissement sur trois ans, les changements d'utilisation effective de l'équidé s'accompagnent d'une modification du rythme de l'amortissement. Ainsi par exemple, lorsqu'un cheval cesse de participer à des épreuves sportives pour être affecté à la reproduction, sa valeur comptable résiduelle doit être amortie sur la durée d'amortissement des animaux reproducteurs (BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 620).

70. – Exemple – Soit un cheval de trot né dans l'exploitation dont le prix de revient à la date où il est mis à l'entraînement s'établit à 15 000 €. L'annuité d'amortissement pendant la période de course est égale à : $15\,000 \text{ €} / 5 = 3\,000 \text{ €}$. Si ce cheval, après avoir participé pendant deux ans à des épreuves hippiques, retourne ensuite au haras, sa valeur comptable résiduelle à cette date est égale à : $15\,000 \text{ €} - (3\,000 \text{ €} \times 2) = 9\,000 \text{ €}$. L'amortissement de cette valeur résiduelle sera réparti :

- sur cinq ans, s'il s'agit d'un étalon, soit une annuité de $9\,000 \text{ €} / 5 = 1\,800 \text{ €}$;
- sur sept ans, s'il s'agit d'une poulinière, soit une annuité de $9\,000 \text{ €} / 7 = 1\,286 \text{ €}$.

F. - Calcul de l'amortissement

1° Amortissement linéaire

71. – Le système d'amortissement linéaire s'applique à titre obligatoire aux immobilisations qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'amortissement dégressif. Il est également utilisé lorsque l'exploitant ne désire pas bénéficier de l'amortissement dégressif.

72. – Point de départ de l'amortissement linéaire – Pour les biens acquis ou créés après la date de passage de l'exploitation sous le régime du bénéfice réel, normal ou simplifié, le point de départ de l'amortissement se situe à la date de mise en service du bien. La première annuité doit être ajustée *pro rata temporis* (BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 190).

2° Amortissements dégressifs

73. – Point de départ de l'amortissement dégressif – Pour les biens acquis ou créés après la date de passage de l'exploitation sous le régime du bénéfice réel, normal ou simplifié, le point de départ de l'amortissement se situe le premier jour du mois d'acquisition. La première annuité doit être ajustée *pro rata temporis* (BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 190).

74. – Immobilisations concernées – L'article 38 sexdecies E de l'annexe III du Code général des impôts prévoit que les matériels et équipements utilisés par les entreprises agricoles peuvent être amortis suivant un système dégressif dans les conditions fixées par le 1 de l'article 39 A du Code général des impôts. Ce régime est par ailleurs étendu aux bâtiments d'exploitation remplissant les conditions prévues aux 2° du 2 de l'article 39 A du même code.

75. – Conditions générales d'accès à l'amortissement dégressif – Pour pouvoir faire l'objet d'un amortissement dégressif les biens concernés doivent remplir un certain nombre de conditions :

- avoir été acquis ou fabriqués à compter du 1er janvier 1960 pour les matériels et équipements, ou du 31 juillet 1962 pour les bâtiments d'exploitation (*CGI, art. 39 A, 1 et 2*) ;
- ne pas être usagés au moment de leur acquisition (*CGI, ann. II, art. 22, dern. al.*) ;
- avoir une durée d'utilisation normale au moins égale à trois ans (*CGI, ann. II, art. 22, dern. al.*).

76. – Liste des matériels et équipements éligibles à l'amortissement dégressif – Outre les conditions générales rappelées ci-dessus, pour être éligibles à l'amortissement dégressif, les matériels et équipements doivent appartenir à l'une des catégories suivantes (*CGI, ann. II, art. 22 ; BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 660*) : 1° Matériels et outillages utilisés pour des opérations agricoles de production, de transformation ou de transport. Ces matériels comprennent notamment :

- le matériel de traction et de transport, à l'exception des véhicules de tourisme ;
- le matériel de travail du sol ;
- le matériel d'arrosage, d'épandage, de semis et de traitement ;
- le matériel d'éclairage pour la production en circuit fermé (couveuses, serres) ;
- le matériel de récolte ;
- le matériel de conditionnement, d'emballage, de transformation ;
- le matériel intérieur de ferme ;
- le matériel de chais ;
- le matériel d'atelier ;
- le gros outillage (sous réserve que la période normale d'utilisation soit au moins égale à trois ans).

2° Matériels de manutention. 3° Installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère. 4° Installations productrices de vapeur, de chaleur ou d'énergie. 5° Installations de sécurité et installations à caractère médico-social. 6° Machines de bureau, à l'exclusion des machines à écrire (autres que celles à frappe électrique entièrement automatique). 7° Matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique. 8° Installations de magasinage et de stockage (exemples : chambres froides, silos-cellules démontables) sans que puissent y être compris les locaux servant à l'exercice de la profession.

77. – Matériel d'irrigation – Le matériel servant à l'irrigation par aspersion est amortissable selon le mode dégressif (*BOI-BIC-AMT-20-20-20-10, 12 sept. 2012, § 120*).

78. – Installations de stockage – L'administration précise, s'agissant des installations de stockage, que l'amortissement ne peut porter sur les locaux ou les chantiers servant à l'exercice de la profession (*CGI, art. 39 A, 1°*) sauf s'il est possible de les classer dans la catégorie des bâtiments d'exploitation de construction légère. À cet égard, elle indique que si les silos-cellules démontables appelés à contenir des céréales installés dans des bâtiments, ou exceptionnellement en plein air, peuvent être admis au bénéfice de l'amortissement dégressif, les silos en béton et en tôle soudée non démontables font partie des locaux professionnels et demeurent donc exclus de ce mode d'amortissement (*BOI-BIC-AMT-20-20-20-10, 12 sept. 2012, § 350*). Cette solution a été clairement invalidée par le Conseil d'État : *CE, 7e et 9e ss-sect., 11 juill. 1991, n° 75.791, SA Novis ; Dr. fisc. 1992, n° 1, comm. 14, concl. O. Fouquet*. Alors que l'administration fiscale avait exclu que les cuves en béton vitrifiées utilisées pour la conservation ou la vinification des vins puissent faire l'objet de l'amortissement dégressif (*Rép. min. Maujouan, n° 15109 ; JOAN, 14 févr. 1796*,

p. 654), cette position n'a pas été reprise au BOFiP. Quoi qu'il en soit, le Conseil d'État considère que "la circonstance qu'en raison de leur objet ou de leur mode d'installation, des équipements pourraient, après leur mise en place, être regardés comme incorporés aux locaux professionnels auxquels ils sont destinés n'est pas de nature à faire obstacle à ce qu'ils puissent être regardés" comme des installations de stockage au sens de l'article 22 de l'annexe II du Code général des impôts (CE, 7^e et 9^e ss-sect., 16 oct. 1985, req. n° 50 990 : Dr. fisc. 1986, n° 9, comm. 349).

79. – Bâtiments de construction légère affectés à l'exploitation – Par renvoi de l'article 38 sexdecies E de l'annexe III du Code général des impôts aux dispositions du 2° du 2 de l'article 39 A du CGI, l'amortissement dégressif est aussi applicable aux immeubles d'exploitation achevés depuis le 31 juillet 1962 et dont la durée normale d'utilisation n'excède pas quinze ans, c'est-à-dire aux bâtiments de construction légère. L'administration fiscale précise, que tout en répondant aux deux conditions précédentes, les immeubles doivent en outre, pour pouvoir bénéficier de l'amortissement dégressif, être utilisés à l'un des usages suivants : – opérations de production ou de transformation agricole (à titre de règle pratique, il y a lieu de considérer que la généralité des serres utilisées par des maraîchers, des horticulteurs ou des pépiniéristes entrent dans cette catégorie) ; – entrepôts de matières, produits ou approvisionnements ; – protection des matériels ou d'animaux ; – opérations d'étude et de recherche ou installations à caractère médico-social (BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 660).

80. – Définition des bâtiments de construction légère – Le point de savoir si un bâtiment peut être amorti sur une durée supérieure ou inférieure à 15 ans, et constitue donc, ou non, un bâtiment de construction légère éligible à l'amortissement dégressif est une question de fait pour laquelle l'administration renvoie aux procédés utilisés pour fixer le taux fiscal de l'amortissement linéaire des immobilisations en cause. En pratique, il s'agit des constructions plus légères que la normale, dans lesquelles les matériaux de qualité inférieure, et notamment le bois et la tôle, tiennent une place prépondérante, et des bâtiments construits spécialement pour protéger ou renfermer des matériels dont la durée d'utilisation se confond en pratique avec celle des matériels (BOI-BIC-AMT-20-20-20-10, 12 sept. 2012, § 120). Il a ainsi été jugé qu'un bâtiment d'une surface au sol de 2 641 m² constitué d'une charpente métallique bordée de tôles sur trois de ses côtés et de plaques de verre sur l'autre, construit sur des fondations en béton, et dont le sol, à l'intérieur du périmètre des fondations, était cimenté, n'est pas amortissable selon le mode dégressif (CE, 7^e, 8^e, 9^e ss-sect., 26 avr. 1985, n° 35.263, Société anonyme des Établissements Castel : Dr. fisc. 1985, n° 28, comm. 1277, concl. Fouquet. – V. aussi CE, 7^e et 9^e ss-sect., 17 oct. 1984, n° 40909 : Dr. fisc. 1985, n° 5, comm. 133 et 136). Cette position valide celle de l'administration selon laquelle la circonstance qu'une partie des murs et de la toiture d'un bâtiment soit constituée de tôle ou en fibrociment n'est pas de nature à conférer à l'ensemble de ce bâtiment le caractère d'une construction légère au sens de l'article 39 A, 2, 2° du Code général des impôts, si les éléments porteurs, les fondations et autres parties essentielles ont une durée d'utilisation supérieure à quinze ans (Rép. min. n° 19058 M. Miroudot : JO Sénat 12 mai 1976, p. 982). En sens contraire, un bâtiment à usage de serre, qui est constitué d'une charpente métallique fichée dans des plots en ciment de 30 cm de diamètre, dépourvue de bardage et supportant une couverture et des parois en polyester, peut-être amorti selon le mode dégressif (TA Versailles, 5^e ch., 3 avr. 1997, n° 88-4502, Sté les jardiniers de Paris : RJF 1/1998, n° 6).

3° Amortissements exceptionnels

a) Amortissements exceptionnels non spécifiques à l'agriculture

81. – Les exploitants agricoles peuvent bénéficier des dispositifs d'amortissement exceptionnel prévus (Cf. sur l'ensemble de ces régimes : V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 240-55) : – à l'article 326, II du Code général des impôts qui dispose que lorsqu'une entreprise acquiert un logiciel, le coût de revient de celui-ci peut être amorti en totalité dès la fin de la période des onze mois consécutifs suivant le mois de cette acquisition (BOI-BIC-AMT-20-30-70, 12 sept. 2012) ; – à l'article 39 quinquies D du Code général des

impôts qui permet à certaines entreprises, construisant ou faisant construire des immeubles pour les besoins de leur exploitation dans les zones de revitalisation rurale ou les zones de redynamisation urbaine, de pratiquer, dès l'achèvement des constructions un amortissement exceptionnel égal à 25 % de leur prix de revient (*BOI-BIC-AMT-20-30-90, 12 sept. 2012*). Il convient cependant de préciser que le dispositif s'applique aux immeubles construits avant le 1er janvier 2015 (*Loi n° 2013-1279, art. 29, I, 1°*).

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

81 . - Suppression de l'amortissement exceptionnel des logiciels

V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 240-80.

82. – Les exploitants agricoles ont pu bénéficier des anciens dispositifs d'amortissement exceptionnel prévus (Cf. sur l'ensemble de ces régimes, *V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 240-55*) :

- à l'article 39 quinquies E du Code général des impôts qui prévoit que les entreprises qui font construire des immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles peuvent pratiquer, dès achèvement, un amortissement exceptionnel égal à 50 % de leur prix de revient. Si les constructions s'incorporent à des installations de production, elles peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois (*BOI-BIC-AMT-20-30-10, 12 sept. 2012, I*). Ce dispositif s'est appliqué en dernier lieu aux constructions achevées avant le 1er janvier 2011 qui s'incorporaient à des installations de production ;
- à l'article 39 quinquies F du Code général des impôts selon lequel les entreprises qui construisent des immeubles destinés à satisfaire aux obligations prévues par la loi n° 96-1236 du 30 décembre 1996 sur l'air et l'utilisation rationnelle de l'énergie et par les chapitres Ier, III, V et VI du titre IX du livre V du Code de l'environnement peuvent pratiquer, dès achèvement de ces constructions, un amortissement exceptionnel de 50 % de leur prix de revient. Si les constructions s'incorporent à des installations de production, elles peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois (*BOI-BIC-AMT-20-30-10, 12 sept. 2012, II*). Ce dispositif s'est appliqué en dernier lieu aux constructions achevées avant le 1er janvier 2011 qui s'incorporaient à des installations de production ;
- à l'article 39 AB du Code général des impôts aux termes duquel les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables qui figurent sur une liste établie par arrêté conjoint du ministre du budget et du ministre de l'industrie, peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois à compter de leur mise en service (*BOI-BIC-AMT-20-30-80, 12 sept. 2012*). Ce dispositif concerne les matériels acquis ou fabriqués avant le 1er janvier 2011 ;
- aux articles 39 AC, 39 AD et 39 AE du Code général des impôts prévoyant un amortissement exceptionnel des véhicules automobiles fonctionnant à l'électricité, au gaz naturel, au GPL, ainsi que pour certains accumulateurs et équipements spécifiques nécessaires au fonctionnement de ces véhicules et certains matériels destinés au stockage, à la compression et à la distribution de gaz naturel ou de GPL (*BOI-BIC-AMT-20-30-10, 12 sept. 2012, III*). Ce dispositif s'est appliqué en dernier lieu aux investissements réalisés avant le 1er janvier 2010 ;
- à l'article 39 quinquies DA du Code général des impôts qui prévoit que les matériels acquis ou fabriqués qui figurent sur une liste établie par arrêté conjoint du ministre du budget et du ministre de l'environnement et qui sont destinés à réduire le niveau acoustique d'installations existant au 31 décembre 1990, peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois à compter de leur mise en service (*BOI-BIC-AMT-20-30-20, 12 sept. 2012, II*). Ce dispositif s'est appliqué en

dernier lieu aux matériels acquis ou fabriqués avant le 1er janvier 2011.

b) Investissements de mise aux normes des installations classées (CGI, art. 39 quinquies FC)

83. – Afin d'encourager les entreprises agricoles à participer plus activement à la lutte contre les pollutions, l'article 39 quinquies FC du Code général des impôts (issu de l'article 57 de la loi n° 95-95 du 1er février 1995 de modernisation de l'agriculture et reconduit pour trois ans en dernier lieu par l'article 9, I de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009) prévoit que les constructions qui s'incorporent à des installations de production agricole, destinées à satisfaire aux obligations prévues au titre Ier du livre V du Code de l'environnement relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement, peuvent bénéficier d'un amortissement exceptionnel sur douze mois dans les conditions et selon les modalités prévues aux articles 39 quinquies E et 39 quinquies F du Code général des impôts. Ce dispositif, qui devait faire l'objet d'une évaluation fin 2011, n'a pas été reconduit et a cessé de s'appliquer pour les investissements réalisés à compter du 1er janvier 2011.

84. – Description du dispositif – Pour mémoire, la description de ce dispositif figure au BOI-BIC-AMT-20-30-20 du 12 septembre 2012.

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

84 . - Amortissements exceptionnels

Sur ces dispositifs, *V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 240-80.*

II. - Provisions

A. – Principes

85. – Conditions de déductibilité des provisions – Les exploitants agricoles peuvent constituer et déduire des provisions pour faire face à des pertes ou des charges ultérieures sous les mêmes conditions que les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux. Par conséquent, les provisions déductibles s'entendent pour l'essentiel de celles qui répondent aux conditions fixées au 5° du 1 de l'article 39 du Code général des impôts. La déduction de ces provisions n'est donc possible que si les conditions de forme et de fond suivantes sont simultanément remplies (*V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 241-10 par M. Masclet de Barbarin*) :

- la provision doit avoir un objet nettement précisé. Elle doit être destinée à faire face ultérieurement, soit à la dépréciation ou à la perte d'un élément d'actif, soit à une charge déductible ;
- les événements en cours doivent rendre probable la perte ou la charge ;
- la perte ou la charge doit avoir son origine dans des événements survenus au cours de l'exercice ;
- la provision doit être effectivement constatée dans les écritures comptables de l'exercice (*BOI-BA-BASE-20-30-20, 16 avr. 2014, § 10*).

86. – Suivi des provisions – Étant astreints par l'article 38 sexdecies Q de l'annexe III du Code général des impôts aux obligations déclaratives incombant aux contribuables désignés à l'article 53 A de ce même code, les exploitants agricoles, comme les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux, sont tenus de fournir à l'appui de leur déclaration de résultat un tableau des provisions (n° 2149) et un tableau de suivi des

provisions non déductibles (n° 2151 bis). S'agissant des exploitants soumis à un régime réel simplifié, l'article 38 sexdecies RB de l'annexe III du CGI prévoit que la déclaration annuelle de leur résultat comporte un relevé des provisions et un état des provisions non déductibles (n° 2139-E).

87. – Ne seront donc signalées que les situations spécialement ou fréquemment rencontrées en matière agricole.

B. - Provisions non déductibles

88. – Provision pour hausse de prix – L'article 72 C du Code général des impôts prévoit que les exploitants agricoles ne peuvent pratiquer la provision pour hausse de prix prévue au 5° du 1 de l'article 39 du Code général des impôts. Cette interdiction est applicable depuis l'imposition des revenus de l'année 1984.

89. – Provision pour calamité agricole – Alors même que les risques naturels sont inhérents à l'activité agricole, ces risques restent purement éventuels et les pertes qui en résultent ne peuvent donner lieu à constitution d'une provision (*BOI-BA-BASE-20-30-20, 16 avr. 2014, § 10*). Pour faire face à ce type de risques, les exploitants peuvent, sous conditions, constituer une déduction pour aléas telle que prévue à l'article 72 D bis du CGI (*BOI-BA-BASE-30-30, 17 avr. 2014. – JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 325-43 par Ph. Luppi ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 146*).

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

89 . - Déduction pour aléas

Le dispositif de déduction pour aléas a été abrogé par l'article 51 de la loi de finances pour 2019 et remplacé par une déduction pour épargne de précaution (*V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 325-46, par S. de Fontaine ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 147*).

C. - Provisions déductibles

1° Provisions pour frais et charges

90. – Provisions pour garanties données aux clients – Il s'agit de provisions constituées par les entreprises pour faire face aux obligations contractuelles liées à leurs ventes : engagement de reprise, de ristourne sur ventes futures, etc. (*BOI-BIC-PROV-30-10-10, 12 sept. 2012, § 10 et s.*). Ce type d'engagement concerne, en matière agricole, notamment les pépiniéristes qui généralement s'engagent à remplacer ou rembourser les plans qui ont dépéri après plantation chez leurs clients. Il convient cependant, pour que la provision soit déductible, que l'entreprise puisse justifier de manière suffisamment précise de la fréquence et du coût des dépenses induites par ces engagements. Une évaluation statistique peut s'avérer utile (*V. M.-P. Madignier, Fiscalité agricole et viticole approfondie, 2e édition, Litec Fiscal : LexisNexis, 2008, p. 200*).

91. – Frais de déménagement et de réinstallation suite à expropriation – En cas d'expropriation, les propriétaires-exploitants imposables d'après un régime de bénéfice réel sont autorisés à constituer, en franchise d'impôt, une provision pour faire face aux frais exposés pour l'acquisition de biens de remploi et pour leur réinstallation. Ces frais sont en général couverts par l'indemnité de remploi qui doit être imposée au taux normal et sur laquelle ces frais s'imputeront. La fraction de la provision qui n'a pas été utilisée à l'expiration d'un délai de deux ans à compter de l'expropriation est réintégrée aux résultats de l'exercice en

cours à cette date (*BOI-BASE-20-20-40, 28 avr. 2014 ; BOI-BA-BASE-20-30-20, 16 avr. 2014, § 80*).

92. – Frais de grosses réparations – Une provision est susceptible d'être déduite lorsque le montant des travaux constituerait une charge excessive pour les résultats d'un seul exercice. Il en est ainsi par exemple pour la remise en état de l'ensemble des bâtiments d'exploitation (*BOI-BA-BASE-20-30-20, 16 avr. 2014, § 100*). Il convient cependant que les travaux concernés n'augmentent pas la valeur des immobilisations ou n'en prolongent pas de manière notable la durée d'utilisation. L'administration exige que les travaux concernés fassent l'objet d'une programmation détaillée assortie d'une estimation précise de leur coût (*BOI-BIC-PROV-30-20-40, 12 sept. 2012, § 140. – en sens contraire CE, 27 juill. 2005, n° 259009 et n° 259678 : Dr. fisc. 2006, n° 15, comm. 325. – Cf. sur la question JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 242-55, n° 3*).

93. – Pertes résultant du cautionnement d'une SICA par ses administrateurs – La déduction des provisions constituées en vue de faire face à de telles pertes est admise si l'engagement de caution entre dans le cadre d'une gestion normale des exploitants administrateurs ou est effectué dans l'intérêt immédiat de leurs exploitations. La perte doit être déterminée avec une approximation suffisante et apparaître comme probable compte tenu des événements en cours (*BOI-BA-BASE-20-30-20, 16 avr. 2014, § 110*) (*Cf. pour la déductibilité des pertes, n° 174*).

94. – Indemnités de congés payés – Le régime fiscal des indemnités de congés payés dues par des exploitants correspond en tout point à celui qui est applicable aux indemnités dues aux salariés du secteur de l'industrie et du commerce (*BOI-BA-BASE-20-30-20, 16 avr. 2014, § 120*). Le régime de droit commun consiste en la déduction de l'indemnité de congés, y compris les charges sociales et fiscales y afférentes, correspondant aux droits acquis par le salarié au cours de l'exercice (*CGI, art. 39, 1, 1° bis, al. 1*). Ces indemnités sont enregistrées dans un compte de provisions ou de charges à payer. Pour autant, les entreprises créées avant 1984 ont pu opter, de manière irrévocable, pour un régime qui prévoit la déduction des seules indemnités versées au cours de l'exercice (*CGI, art. 39, 1, 1° bis, al. 2*). Dans ce cas, l'indemnité de congés payés ne peut être déduite que du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel le salarié prend les congés correspondant. Le montant de la dotation enregistré au compte de provisions pour congés payés doit dans ce cas être réintégré de manière extra-comptable sur le tableau n° 2151 bis (*BOI-BIC-PROV-30-20-10, 12 sept. 2012*).

2° Provisions pour dépréciation

95. – Droits d'entrée versés aux coopératives agricoles par les exploitants coopérateurs – Voir sur ce point, les précisions données *supra* au n° 20.

96. – Dépréciation des stocks – Lorsque, compte tenu de spécificités des produits ou des perspectives du marché, la valeur au cours du jour des éléments en stock est inférieure, à la clôture de l'exercice, à leur prix de revient tel que défini à l'article 38 nonies du Code général des impôts, deux modalités de prise en compte de cette dépréciation sont envisageables (*JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 325-20, n° 20 ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 135*) : – soit par la constatation d'une provision pour dépréciation (*CGI, ann. III, art. 38 decies*). La provision est alors égale à la différence entre le prix de revient et le cours du jour à la date de l'inventaire. Mais pour qu'une provision soit pratiquée, il convient que la perte soit considérée comme probable en raison d'événements survenus au cours de l'exercice (animaux malades, cataclysme naturel, baisse des cours, ventes à pertes pour les pépiniéristes ou horticulteurs). La preuve du caractère probable de la dépréciation, et pas simplement éventuel, incombe dans tous les cas à l'exploitant et est considérée comme satisfaite dès que le cours du jour retenu peut être considéré comme fiable (mercuriales, marchés locaux... : *BOI-BA-BASE-20-30-20, 16 avr. 2014, § 180*). Même si le quantum de la provision doit en principe tenir compte de la valeur réelle des produits à la clôture de l'exercice, l'administration admet qu'il puisse être calculé selon une méthode forfaitaire (*BOI-BA-BASE-20-30-20, 16 avr. 2014, § 190. – V. pour un cas où le calcul forfaitaire n'a pas été admis, CAA Lyon, 2 juin 2005*,

n° 99-2311, SA Scomas : Dr. fisc. 2006, n° 13, comm. 283, concl. Gimenez) ; – soit par décote directe, les stocks étant alors évalués au cours du jour (*CGI, art. 38, 3. – BOI-BA-BASE-20-20-20-10, 12 sept. 2012, § 300 et s.*).

97. – Dépréciation des stocks et options pour l'évaluation forfaitaire des stocks – L'option pour une évaluation du prix de revient des stocks à partir du cours du jour sous déduction d'une décote correspondant au bénéfice brut pour les exploitants soumis au régime réel (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies I*), ou forfaitaire de 20 ou 30 % pour les exploitants soumis au régime simplifié (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies JC*), exclut bien évidemment la constatation d'une provision pour dépréciation dès lors que cette dépréciation est déjà prise en compte (*BOI-BA-BASE-20-30-20, 16 avr. 2014, § 200*).

98. – Dépréciation des immobilisations – Les immobilisations non amortissables peuvent faire l'objet d'une provision pour dépréciation si l'exploitant constate au cours de l'exercice une circonstance particulière de nature à en affecter la valeur : ainsi en est-il par exemple des terres en cas d'effondrement, d'exploitation plus difficile en raison d'emprises consacrées à une voie ferrée ou à une autoroute (*V. M.-P. Madignier, Fiscalité agricole et viticole approfondie, 2e édition, Litec Fiscal : LexisNexis, 2008, p. 201*). Le tribunal administratif de Dijon a même admis que des terres viticoles puissent faire l'objet d'une provision pour dépréciation en raison de la baisse de valeur qu'elles avaient subies depuis leur achat, baisse établie par rapport d'expertise (*TA Dijon, 1re ch., 6 mars 2001, n° 99-779, SCE Domaine Ramonet : RJF 8-9/2001, n° 1048*).

III. - Dépenses immobilières

A. - Immeubles appartenant à l'exploitant

1° Terres

99. – Terres inscrites à l'actif du bilan de l'exploitation – Les charges foncières afférentes à ces terres sont déductibles des résultats de l'exploitation au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées sans qu'il y ait lieu de distinguer entre les charges locatives et celles qui incombent au propriétaire. En revanche, l'exploitant agricole ne peut déduire les charges foncières, relatives à ces terres, engagées au cours d'exercices pour lesquels l'option pour le maintien des terres dans son patrimoine privé a été exercée (*BOI-BA-BASE-20-30-30, 9 janv. 2013, § 20*).

100. – Terres non inscrites à l'actif du bilan de l'exploitation : position administrative – Lorsqu'un exploitant a opté pour le maintien de ses terres dans son patrimoine privé, selon l'administration, ces terres ne peuvent donner lieu à aucune déduction de loyer (*BOI-BA-BASE-20-30-30, 9 janv. 2013, § 1*) et l'exploitant ne peut déduire des résultats de son exploitation les charges foncières qui incombent normalement au propriétaire et qui se rapportent à ces terres (taxes foncières sur les propriétés non bâties, intérêts d'emprunts...). Il est cependant admis qu'il puisse être déduits un cinquième de la part communale de la taxe foncière des propriétés non bâties, la moitié de la taxe pour frais de chambre d'agriculture ainsi que la totalité de la cotisation pour le financement du budget annexe des prestations sociales agricoles (*BOI-BA-BASE-20-30-30, 9 janv. 2013, § 30*). Cette position est constante : *Rép. min. n° 53346 à M. Jacquard : JOAN, 5 mars 2001, p. 1394 ; Dr. fisc. 2001, n° 24, act. 100127. – Rép. min. n° 30357 à M. Cherpion : JOAN, 16 nov. 2004, p. 9012*.

101. – Terres non inscrites à l'actif du bilan de l'exploitation : position jurisprudentielle – Alignant sa jurisprudence sur la position retenue en matière de bénéfices industriels et commerciaux (*CE, 8e et 9e ss-sect., 8 juill. 1998, n° 164657, M. Messonnier : Dr. fisc. 1998, n° 42, comm. 896*) et de bénéfices non commerciaux (*CE, 10e et 9e ss-sect., 11 avr. 2008, n° 287808, M. et Mme Roche et n° 300302, Mme Huynh*

Kinh : *Dr. fisc.* 2008, n° 22, *comm.* 351, *concl.* C. Verot, *note Th. Schmitt* ; *RJF* 7/2008, n° 813), le Conseil d'État juge que l'exploitant qui a opté pour le maintien de ses terres dans son patrimoine privé comme l'autorise l'article 38 sexdecies D de l'annexe III du Code général des impôts est "en droit de comprendre dans les charges de celle-ci des sommes correspondant au loyer normal de ses terres" (*CE, 8e et 3e ss-sect., 26 sept. 2011, n° 340246, min. c/ M. Blestel* : *Dr. fisc.* 2012, n° 24, *act.* 334. – *CE, 8e et 3e ss-sect., 26 sept. 2011, n° 340247, min. c/ Legendre* : *RJF* 12/2011, n° 1291). Selon les conclusions du rapporteur public Nathalie Escaut, cette déductibilité n'est pas subordonnée, comme en matière de bénéfices non commerciaux, à la justification du versement effectif des loyers déduits. Cette exigence est en effet, en matière de bénéfices non commerciaux, spécifiquement justifiée par le système de comptabilité de caisse qui implique que ne sont déductibles que les charges effectivement acquittées au titre de l'année d'imposition (*concl. Mme Escaut* : *BDCF* 12/2011, n° 137). Les loyers déduits doivent en revanche être déclarés par l'exploitant au titre des revenus fonciers.

102. – Cultures interstitielles sur terrains reboisés – Les terres qui ont fait l'objet d'un reboisement ne se rattachent pas à l'activité de l'exploitant agricole mais à son activité forestière, de telle sorte que ces terres ne peuvent être inscrites à l'actif du bilan, y compris lorsque l'exploitant agricole y pratique des cultures interstitielles. Les charges foncières relatives à ces surfaces ne sont donc pas déductibles des résultats soumis au régime du bénéfice réel. En revanche, les dépenses d'exploitations afférentes aux cultures interstitielles sont déductibles, à l'exclusion de celles qui se rapportent directement ou indirectement à l'exploitation forestière (*BOI-BA-BASE-20-30-50, 7 oct. 2013, § 30*). Cette analyse, qui résulte du fait que l'administration considère que le forfait spécialement prévu en matière sylvicole (*CGI, art. 76*) couvre même les hypothèses dans lesquelles l'exploitant est par ailleurs soumis au régime réel pour son activité agricole non forestière, n'est pas conforme la jurisprudence. Le Conseil d'État a ainsi jugé que les plus-values générées par la cession de bois doivent être qualifiées et taxées en tant que plus-values professionnelles lorsque les recettes agricoles et forestières excèdent ensemble le seuil du forfait de l'article 69 du CGI (*CE, 9e et 7e ss.-sect., 20 mars 1991, n° 75 287, M. A. Sarazin* : *Dr. fisc.* 1993, n° 39, *comm.* 1777).

2° Immeubles bâtis

103. – Bâtiments d'exploitation – Les bâtiments d'exploitation sont, lorsqu'ils sont utilisés pour les besoins de l'exploitation, obligatoirement inscrits à l'actif (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D, I*). En conséquence, toutes les charges afférentes à ces bâtiments sont admises en déduction qu'il s'agisse de charges locatives ou de charges qui incombent en principe au propriétaire. En revanche, les charges supportées à raison de bâtiments d'exploitation inscrits à l'actif du bilan, mais non utilisés pour l'exploitation (par exemple donnés en location à un tiers) ne sont en principe pas déductibles du résultat fiscal (*CGI, art. 155, II, 2°*).

104. – Maison d'habitation de l'exploitant – La maison de l'exploitant n'est pas, en principe, inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation. Mais si certaines pièces de cette maison sont affectées à l'exploitation, les charges locatives afférentes à ces pièces peuvent venir en diminution du bénéfice réel. Si la maison d'habitation dont l'exploitant est propriétaire fait partie de l'exploitation et ne présente pas le caractère d'une maison de maître, elle peut être inscrite à l'actif (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D, I*). Dans ce cas, la valeur locative réelle de la maison doit être comprise dans les bénéfices agricoles déterminés selon le régime réel d'imposition et l'exploitant peut déduire toutes les charges qui s'y rapportent (*BOI-BA-BASE-20-30-30, 9 janv. 2013, § 4. – JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 325-10, n° 112 et s. ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 120*). Dans tous les cas, il appartient à l'exploitant de justifier du principe de la déductibilité de ces charges c'est-à-dire d'établir que l'habitation répond aux deux conditions posées par l'article 38 sexdecies D de l'annexe III du Code général des impôts (*CAA Bordeaux, 8 nov. 2007, n° 04BX01616*). Certains auteurs considèrent cependant que les dispositions relatives à la neutralisation des effets de la théorie du bilan pourraient remettre en cause les effets fiscaux de l'option pour l'inscription de la maison d'habitation de l'exploitant (*JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 82, n° 102 et 103 par Th. Schmitt*).

105. – Maison d'habitation utilisée pour les besoins de l'exploitation – La maison d'habitation qu'a fait construire un exploitant à proximité de l'un des deux domaines qu'il exploitait et qu'il a donné à bail à l'un de ses salariés, plus particulièrement chargé d'assurer sur place la direction de cette partie de l'exploitation, ne peut être qualifiée de maison de "maître". Elle doit être regardée comme un immeuble utilisé pour les besoins de l'exploitation et être inscrite au bilan de l'exploitation. Par conséquent, les charges y afférentes peuvent être déduites des résultats imposables de l'exploitant (*CE, 8e et 9e ss.-sect., 17 juin 1996, n° 119554, n° 119554, M. Burteau : Dr. fisc. 1996, n° 31, comm. 1021*).

B. - Immeubles pris à bail

106. – Principe – Les agriculteurs sont admis à déduire, dans les conditions de droit commun, les loyers et fermages qu'ils versent aux propriétaires des biens utilisés pour les besoins de l'exploitation. En cas de fermage excédant la valeur locative réelle du domaine agricole pris à ferme, l'administration peut, sur le fondement de l'acte anormal, réduire à due concurrence les charges déductibles.

107. – Fermages payés en nature – Dans l'hypothèse où le preneur s'acquitte des fermages en nature, il peut :

- soit comprendre dans ses charges, la valeur au prix de revient des produits cédés au bailleur. Mais cette somme doit alors être ajoutée aux résultats de l'exercice ;
- soit s'abstenir de comptabiliser ces sommes tant en recettes qu'en dépenses. La charge correspondant au paiement des fermages en nature est alors constatée par diminution du stock de sortie (*BOI-BA-BASE-20-30-30, 9 janv. 2013, § 60*).

108. – Part du fermage correspondant à la mise à disposition de la maison d'habitation – Si la maison d'habitation occupée par l'exploitant ne fait pas partie intégrante de l'exploitation ou présente les caractéristiques d'une maison de maître, le loyer correspondant doit être considéré comme une dépense personnelle et distrait du montant des fermages déductibles (*BOI-BA-BASE-20-30-30, 9 janv. 2013, § 50*). À ce titre, présente le caractère d'une "maison de maître", dont le loyer ne peut être déduit au titre des charges d'exploitation, la résidence du fermier qui compte neuf pièces principales et dont la surface habitable est de 286 m². La circonstance qu'une pièce de cette habitation servirait parfois à la réception des clients et que d'autres pièces seraient occasionnellement utilisées pour loger des vendangeurs ne suffit pas à conférer à cette maison le caractère d'un local à usage professionnel (*TA Dijon, 7 avr. 1987, n° 3659 : Dr. fisc. 1987, n° 28, comm. 1306*).

109. – Charges accessoires – En sus des loyers, le preneur peut aussi déduire les dépenses suivantes qui pèsent en principe sur le bailleur, mais dont il supporte la charge :

- une fraction de la taxe foncière sur les propriétés non bâties arrêtée par accord des parties. À défaut d'un tel accord, cette fraction est fixée à 20 % (*C. rur. et pêche marit., art. L. 415-3, al. 3. – V. sur le paiement d'une part de la taxe foncière par le preneur, JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 1261, n° 83 et s.*) ;
- la moitié de la taxe pour chambre d'agriculture (*C. rur. pêche marit., art. L. 514-1. – JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 84, n° 102 et 103, par Th. Schmitt*) ;
- les frais occasionnés par un remembrement payés à un tiers par un preneur en l'acquit du bailleur en exécution d'une clause expresse du bail, elles sont considérées comme un supplément de loyer déductible dans les conditions de droit commun (*BOI-BA-BASE-20-30-10, 9 janv. 2013, § 26*).

110. – Immeubles en usufruit – Le Conseil d'État a jugé que les sommes qu'un exploitant a versées au propriétaire d'une ferme en contrepartie de l'acquisition de l'usufruit de la propriété relèvent d'une gestion normale et sont déductibles des résultats "dès lors que le transfert de l'usufruit, qui a procuré un droit réel demeuré dans le patrimoine privé, n'a pas augmenté l'actif de l'entreprise agricole, a permis d'exploiter la

ferme et que le montant des versements n'a pas excédé les charges qu'aurait supportées le preneur d'un bail à ferme" (CE, 8e et 9e ss-sect., 29 oct. 1986, n° 38244 : Dr. fisc. 1987, n° 10, comm. 473). Cette solution, qui n'était pas exempte de contrariété de motifs (voir sur ce point les observations à la RJF 12/1988, n° 1083), est aujourd'hui caduque. Le Conseil d'État a en effet jugé ultérieurement que l'usufruit de biens professionnels constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé affecté par nature à l'exercice de la profession, de telle sorte que les sommes en cause, nonobstant le fait qu'elles avaient été réglées par fraction, auraient dues être immobilisées (CE, 3e et 8e ss-sect., 19 févr. 2003, n° 229373, M. Tornay : Dr. fisc. 2003, n° 28, comm. 524).

111. – Droits d'entrée et pas-de-porte – Alors même que les pas-de-porte et droits d'entrée sont en principe prohibés par l'article L. 411-74 du Code rural et de la pêche maritime, il peut arriver que des agriculteurs acceptent néanmoins de verser à leur prédécesseur, propriétaire exploitant ou preneur sortant, une somme dépassant nettement la valeur des biens d'exploitation éventuellement acquis par eux (bâtiments, cheptel mort ou vif, récoltes en terre, fumures, etc.). La somme qui excède la contrepartie de l'entrée dans l'actif d'immobilisations ou d'éléments de stocks constitue un "droit d'entrée" ou un "pas-de-porte" et pourra être prise en compte pour le calcul des bénéfices imposables du preneur si l'exploitant est en mesure de justifier de manière précise et détaillée de son versement (BOI-BA-BASE-20-30-30, 9 janv. 2013, § 70). Le traitement fiscal de ces sommes varie selon l'identité du créancier.

112. – Droits d'entrée versés au propriétaire – Le droit d'entrée versé au propriétaire est considéré comme un supplément de loyer. Le preneur pourra le déduire de ses bénéfices agricoles. La déduction devant néanmoins être répartie sur toute la durée du bail. Le propriétaire devra quant à lui comprendre le droit d'entrée dans ses revenus fonciers de l'année au cours de laquelle il a été encaissé (BOI-BA-BASE-20-30-30, 9 janv. 2013, § 80). Pour atténuer les effets de la progressivité de l'impôt sur le revenu, il lui sera cependant loisible d'opter pour le mécanisme de l'article 163-0 A du Code général des impôts relatif aux revenus exceptionnels (BOI-BA-BASE-20-30-30, 9 janv. 2013, § 90).

113. – Pas-de-porte versé au preneur sortant – Le pas-de-porte versé au preneur sortant est considéré comme un élément d'actif. Le preneur entrant peut donc le faire figurer à l'actif de son bilan mais ne peut l'amortir (BOI-BA-BASE-20-30-30, 9 janv. 2013, § 80). Le fermier sortant constatera de son côté une plus-value (BOI-BA-BASE-20-30-30, 9 janv. 2013, § 90). Ce traitement fiscal est *a fortiori* applicable au pas-de-porte que le titulaire d'un bail cessible hors du cadre familial (C. rur. pêche marit., art. L. 418, 5) peut légalement négocier auprès du preneur cessionnaire (C. rur. pêche marit., art. L. 418-5).

IV. - Charges de personnel

A. - Rémunération du personnel salarié non dirigeant

114. – Salaires en espèce – Toutes les sommes versées au personnel salarié à titre d'appointements, salaires ou indemnités sont déductibles, à condition qu'elles correspondent à un travail réel, qu'elles donnent lieu à un versement effectif et qu'elles ne soient pas exagérées. En outre, l'exploitant doit être en mesure de justifier du paiement des sommes dont il demande la déduction (livre de paie, bulletins de salaires,...) (BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 1). De manière générale, la déductibilité des salaires versés dépend du respect des conditions fixées en matière de bénéfices industriels et commerciaux (V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 236-20).

115. – Justification des salaires versés – S'il appartient à l'exploitant de justifier du paiement des salaires déduits, la jurisprudence tenait compte des usages de la profession en matière de preuve du versement des salaires. Le juge admettait en effet la déductibilité de versements en faveur de saisonniers alors même que les sommes ne figuraient pas sur l'état récapitulatif annuel des salaires (CE, 6 janv. 1986, n° 40030 : Dr.

fisc. 1986, n° 16-17, comm. 844). La jurisprudence exigeait néanmoins une identification claire des bénéficiaires ainsi que du travail réellement effectué (*CE, 31 oct. 1984, n° 40788 : Dr. fisc. 1985, n° 7, comm. 288*). Néanmoins, les insuffisances constatées dans la déclaration prévue à l'article 87 du CGI ne sont plus sanctionnées par la non déductibilité des sommes concernées, mais par l'application de l'amende prévue à l'article 1736, III du Code général des impôts.

116. – Salaires versés au stagiaire dans le cadre du stage prévu par le plan de professionnalisation personnalisé – Les indemnités versées au stagiaire pendant le stage d'application en exploitation agricole préalable à l'installation des jeunes agriculteurs (*C. rur. pêche marit., art. D. 343-4*) ont le caractère de revenus imposables dans la catégorie des traitements et salaires (*BOI-RSA-CHAMP-10-20-30, 12 sept. 2013, § 70*). Elles sont déductibles pour leur montant réel du bénéfice agricole du maître-exploitant soumis à un régime réel d'imposition (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 20*).

117. – Frais de main-d'œuvre supplémentaires exposés par un président du conseil d'administration d'une coopérative – Lorsqu'un exploitant, président du conseil d'administration d'une coopérative agricole supporte, des frais de main d'œuvre pour suppléer à ses absences, les salaires ne sont pas déductibles des bénéfices non commerciaux perçus au titre de ses fonctions, mais des bénéfices agricoles de son exploitation (*CE, 17 mai 1989, n° 63487 : Dr. fisc. 1989, n° 50, comm. 2386, concl. Mme M. Liébert-Champagne*).

118. – Aide financière au titre des services à la personne – L'aide financière, mentionnée à l'article L. 7233-4 du Code du travail, attribuée aux salariés de l'exploitation agricole au titre des services à la personne, constitue une charge déductible du résultat imposable (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 1*). Cette déductibilité est admise sous réserve du respect du plafond fixé à l'article D. 7233-8 du Code du travail (1830 € par année civile à la date de rédaction du présent fascicule).

119. – Avantages en nature – Comme en matière de bénéfices industriels et commerciaux, les avantages en nature (nourriture, logements...) sont déductibles du résultat imposable. Pour autant, lorsque ces avantages sont alloués sous la forme de produits de l'exploitation, l'agriculteur doit procéder comme pour les fermages en nature, à savoir : – soit comprendre la valeur de ces produits à la fois en recettes et en dépenses ; – soit s'abstenir de les comptabiliser (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 10*).

B. - Rémunération de l'exploitant et des membres de sa famille

1° Rémunération de l'exploitant individuel

120. – Déductibilité de la rémunération de l'exploitant individuel – La rémunération que s'alloue l'exploitant individuel en rémunération de son travail ne constitue pas une charge déductible de l'exploitation et n'est donc pas admise en déduction (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10-10, 12 sept. 2012, § 40*). Il en est de même lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une entreprise individuelle à responsabilité limitée qui, depuis la loi de finances rectificatives du 29 juillet 2011 (*L. n° 2011-900 : JO 30 juill. 2011 ; Dr. fisc. 2011, n° 30-34*), est imposable de plein droit à l'impôt sur le revenu dans les mêmes conditions que les entreprises individuelles (*BOI-BIC-CHAMP-70-30, 12 sept. 2012, § 100*).

121. – Aide financière au titre des services à la personne allouée à l'exploitant individuel – À condition que tous les salariés de l'exploitation (s'il y en a) en bénéficient, l'exploitant individuel peut, en application des dispositions de l'article L. 17233-5 du Code du travail, s'allouer une aide financière au titre des services à la personne. Comme la rémunération de l'exploitant, les sommes concernées ne sont en principe pas déductibles du résultat de l'entreprise individuelle. Toutefois, dès lors que l'article L. 7233-7 du Code du travail prévoit que cette aide est exonérée d'impôt sur le revenu sous réserve du plafond fixé à l'article D. 7233-8 du Code du travail, l'administration admet en pratique que le bénéfice imposable de l'exploitant individuel soit minoré de l'aide financière qu'il s'est attribuée. En revanche, cette déduction ne doit pas

conduire à faire naître un déficit, ni même à augmenter le déficit de l'exercice (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 40*).

2° Rémunération des membres de sociétés de personnes

122. – Les rémunérations perçues par les associés de fait et les membres de sociétés de personnes ou de groupements qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés ne sont pas déductibles (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 120*).

3° Salaire du conjoint de l'exploitant individuel et du conjoint d'un associé d'une société de personnes

123. – Choix du statut du conjoint – La loi d'orientation agricole du 5 janvier 2006 (*L. n° 2006-11, 5 janv. 2006, art. 21 : JO 6 janv. 2006*) a rendu obligatoire le choix d'un statut pour le conjoint des chefs d'exploitation (*C. rur. pêche marit., art. L. 321-5*). Ce dernier peut choisir entre le statut de conjoint collaborateur, de chef d'exploitation ou bien de salarié de l'exploitation. Le régime fiscal de sa rémunération dépendra bien évidemment du choix effectué. Les règles qui suivent s'appliquent à la rémunération du conjoint salarié.

124. – Salaire du conjoint de l'exploitant individuel marié sous un régime exclusif de communauté – Le salaire versé au conjoint qui participe effectivement à l'exercice de la profession est déductible en totalité lorsque les époux sont mariés sous un régime exclusif de communauté (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 50*).

125. – Salaire du conjoint de l'exploitant individuel marié sous un régime de communauté ou sous le régime de participation aux acquêts – La déduction est ici encadrée par les dispositions de l'article 154, I du Code général des impôts. Il convient pour qu'elle soit admise que le conjoint participe effectivement à l'activité de l'exploitation et que le salaire ait donné lieu au versement des cotisations de sécurité sociale, des cotisations d'allocation familiales et des autres prélèvements en vigueur. Ces conditions étant remplies, le montant déductible varie suivant que l'exploitant est adhérent ou non d'un centre de gestion agréé :

- pour les exploitants non adhérents, la déduction est limitée à 13 800 € ;
- pour les exploitants adhérents, la déduction est intégralement admise (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 50 et 60 ; BOI-BIC-CHG-40-50-10*).

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

125 à 127 . - Salaire du conjoint de l'exploitant

Déduction intégrale du salaire du conjoint. - L'article 60 de la loi de finances pour 2019 a supprimé le plafond de déduction du salaire du conjoint de l'exploitant marié sous un régime de communauté qui n'est pas adhérent d'un OGA (*L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 60 : Dr. fisc. 2019, n° 1-2, comm. 15*).

Ainsi, que l'exploitant soit ou non adhérent d'un OGA, le salaire qu'il verse à son conjoint sera intégralement déductible, dès lors que celui-ci participe effectivement à l'exercice de la profession et que son salaire a donné lieu au versement des cotisations sociales en vigueur (*CGI, art. 154, I, al. 1 modifié et al. 2 supprimé*), et ce, quel que soit le régime matrimonial des époux.

À défaut de disposition expresse dans le texte, cette mesure s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2018 (*L. fin. 2019, art. 1er, II, 1°*).

Remarque : L'article 69 de la loi de finances pour 2015 avait supprimé la possibilité de déduire l'intégralité du salaire du conjoint de l'exploitant ou de l'associé d'une société de personnes dont bénéficiaient les

adhérents d'un OGA (*CGI, art. 154, I, al. 2 supprimé*) à compter du 1er janvier 2016 (*L. fin. 2015, art. 80, II*) ou pour les exercices clos à compter de cette date (*L. fin. 2015, n° 2014-1654, 29 déc. 2014 : Dr. fisc. 2015, n° 1-2, comm. 36*). Le régime de déduction est ainsi aligné sur celui des exploitants non adhérents (*CGI, art. 154, I, al. 1er*).

Parallèlement, la limite de déduction du salaire du conjoint de l'exploitant avait été portée de 13 800 € à 17 500 € (*CGI, art. 154, I, al. 1er modifié*).

L'article 37, III de la loi de finances rectificative pour 2015 a abrogé, à compter du 31 décembre 2015 (lendemain de la publication de la loi au JO), l'article 69 de la loi de finances pour 2015 (*L. n° 2014-1654, 29 déc. 2014, art. 69 abrogé. – CGI, art. 154, I, al. 2 : Dr. fisc. 2016, n° 1, comm. 45*). Celui-ci n'a donc en pratique pas trouvé à s'appliquer, et le dispositif de déduction intégrale est rétabli dans les conditions qui s'appliquaient auparavant.

126. – Salaire du conjoint de l'exploitant individuel – Durée d'activité. – La limite prévue à l'article 154, I du Code général des impôts est une limite annuelle. Elle doit donc être ajustée au prorata de la durée d'exercice de son activité dans l'entreprise lorsque l'intéressé n'y a travaillé qu'une partie de l'année, ainsi qu'en cas de création ou de cessation d'activité en cours d'année (*BOI-RSA-CHAMP-10-40-40, § 60*).

127. – Salaire du conjoint de l'exploitant individuel – Tableau récapitulatif

Situation au regard de l'adhésion à un CGA	Régime matrimonial	
	Régime communautaire	Régime exclusif de communauté
Non-adhérents	Déduction plafonnée à 13 800 €	Déduction intégrale
Adhérents	Déduction intégrale	Déduction intégrale

128. – Salaire du conjoint d'un associé d'une société de personnes – La déduction du salaire versé au conjoint d'un associé d'une société de personnes se fait sous les mêmes conditions et les mêmes limites que celles prévues par l'article 154, I du CGI pour le conjoint de l'exploitant individuel (*CGI, art. 154, II*). Pour une même société, ces conditions et limites sont appréciées et appliquées distinctement à la rémunération allouée au conjoint de chaque associé (*V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 347, par A. Arnaud-Emery ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 190*).

4° Salaire versé aux autres membres de la famille de l'exploitant individuel ou de l'associé d'une société de personnes

129. – Déductibilité de principe – Les salaires versés aux autres membres de la famille de l'exploitant sont déductibles, sauf s'il existe en réalité une société de fait entre les intéressés et l'exploitant individuel (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 90*). Les sommes versées aux membres de la famille des associés de sociétés de personnes ou de groupements qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés sont déductibles sans limitation de montant (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 120*).

130. – Avantages en nature concédés à un enfant mineur – Les agriculteurs qui emploient leurs enfants mineurs et ne leur versent aucun salaire en argent ne peuvent déduire de leurs bénéfices les frais nécessités par l'entretien et la nourriture de ces enfants. Ces frais résultent, en effet, de l'obligation naturelle d'assistance à laquelle l'exploitant est tenu envers ses enfants mineurs et ne constituent en aucun cas une charge

d'exploitation (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 90*).

131. – Avantages en nature concédés à enfant majeur – À l'inverse, les avantages en nature concédés à un enfant majeur travaillant dans l'exploitation ne relèvent pas de l'obligation alimentaire. Ces avantages en nature ne peuvent donc faire l'objet d'une réduction du revenu global à titre de pension alimentaire (*Rép. A. Kerguéris, 1^{er} déc. 1986, n° 8274 : Dr. Fisc. 1987, n° 8, comm. 318*).

5° Rémunération allouée aux associés d'exploitation

132. – Rémunération des associés d'exploitation – Un statut spécial est prévu par l'article L. 321-6 du Code rural et de la pêche maritime pour les personnes non salariées âgées de dix-huit ans révolus et de moins de trente-cinq ans qui, descendant, frère, sœur ou allié aux mêmes degrés du chef d'exploitation agricole ou de son conjoint, ont pour activité principale la participation à la mise en valeur de l'exploitation. Le chef d'exploitation et l'associé d'exploitation peuvent adhérer à une convention-type prévue à l'article L. 321-7 du Code rural et de la pêche maritime fixant, dans chaque département, les droits et les obligations respectifs des associés d'exploitation et des chefs d'exploitation. Cette convention prévoit en particulier un intéressement aux résultats de l'exploitation. Selon l'article L. 321-9 du Code rural et de la pêche maritime, en cas de dénonciation ou à défaut d'existence d'une telle convention, l'intéressement dû aux associés d'exploitation prend la forme d'une allocation dont le montant est fixé pour l'ensemble du territoire, par accord entre les organisations professionnelles, et homologué, après avis de l'assemblée permanente des chambres d'agriculture par arrêté interministériel.

133. – Traitement fiscal de l'intéressement des associés d'exploitation – Le régime fiscal de cet intéressement est déterminé par l'article 77 A du Code général des impôts qui prévoit sa soumission au régime des articles 83 et 158 du Code général des impôts. La détermination du revenu imposable au nom de l'associé d'exploitation bénéficiaire est donc faite selon les règles de la catégorie des traitements et salaires (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 160*). L'exploitant débiteur de cet intéressement est en droit de le prendre en compte pour la détermination de son bénéfice imposable. Il convient cependant que les sommes allouées correspondent à un travail réel, que leur montant ne soit pas exagéré, et que l'exploitant puisse justifier de leur versement (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 100. – CAA Douai, 3 févr. 2000, n° 96-1337 : RJF 11/2000, n° 1269*). Il a par ailleurs été jugé que lorsque l'exploitant est soumis à un régime réel d'imposition, "l'intéressement dont bénéficie l'associé d'exploitation représente une quote-part du résultat d'exploitation qui n'est déductible du bénéfice imposable qu'à hauteur de ce résultat" (*CAA Douai, 3 févr. 2000, n° 96-1337, Lartigues : RJF 11/2000, n° 1269*). La déduction de l'intéressement de l'associé d'exploitation ne peut donc conduire à la formation d'un déficit.

6° Contrat de travail à salaire différé

134. – Déduction du salaire différé en cas de paiement anticipé (C. rur. pêche marit., art. L. 321-13) – En application de l'article L. 321-13 du Code rural et de la pêche maritime, les descendants d'un exploitant agricole qui, âgés de plus de 18 ans, participent directement à l'exploitation sans être associés aux bénéfices ni aux pertes et qui ne reçoivent pas de salaire en argent en contrepartie de leur collaboration sont réputés bénéficiaires d'un contrat de travail à salaire différé. Ce dispositif est étendu, sous conditions, au conjoint du descendant (*C. rur. pêche marit., art. L. 321-15*). Aux termes de l'article L. 321-17 du Code rural et de la pêche maritime, le bénéficiaire pourra revendiquer, sur la succession de son ascendant et avant tout partage, le bénéfice de sa créance différée. Toutefois, l'exploitant peut, de son vivant, remplir le bénéficiaire de ses droits de créances, notamment lors d'une donation-partage. Dans ce dernier cas, si l'exploitant débiteur de la créance de salaire différé est soumis à un régime réel d'imposition, la fraction du salaire différé correspondant aux droits acquis par l'aide familial depuis le passage du forfait au réel est admise en déduction du bénéfice imposable. Le montant de cette déduction est égal à la différence entre le salaire différé effectivement versé et le montant de la créance acquise par l'aide familial à la date du passage sous

le régime réel (*Rép. min. M. Griod, n° 468 : JO Sénat, 5 févr. 1982, p. 550 ; Dr. fisc. 1982, n° 17-18, comm. 982*).

135. – Situation du bénéficiaire – L'article 26 de la loi de finances pour 2014, n° 2013-1278 du 29 déc. 2013 a supprimé l'exonération prévue à l'article 81, 3° du Code général des impôts qui prévoyait que les sommes attribuées à l'héritier d'un exploitant agricole au titre d'un contrat de travail à salaire différé étaient affranchies de l'impôt sur le revenu que le règlement des sommes soit intervenu après le décès de l'exploitant ou du vivant de ce dernier, lors d'une donation-partage ou à toute autre occasion. Cette suppression prive *ipso facto* de toute portée la réponse ministérielle par laquelle l'administration avait admis d'appliquer l'exonération au salaire différé du conjoint du descendant de l'exploitant agricole (*Rép. Froment, n° 9560 : JOAN 4 avr. 1994, p. 1655*). Il en résulte que les sommes versées au titre d'un salaire différé à l'héritier d'un exploitant ou à son conjoint, pour une collaboration sans rémunération ayant pris fin après le 30 juin 2014, sont désormais taxables à l'impôt sur le revenu selon les règles applicables à la catégorie des traitements et salaires (*BOI-RSA-CHAMP-20-50-50, 6 mars 2014, § 20*). Les sommes en question pourront, pour limiter les effets de la progressivité de l'impôt sur le revenu, bénéficier, sur option, du mécanisme du quotient prévu à l'article 163-0 A du Code général des impôts en faveur des revenus différés.

C. - Charges sociales

1° Charges sociales du personnel salarié

136. – Déductibilité totale des cotisations – Les charges sociales supportées par l'exploitant au titre de son personnel salarié sont normalement déductibles qu'il s'agisse des cotisations versées aux régimes de base ou complémentaires. Il en est ainsi des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraite, du régime complémentaire de retraite et de prévoyance des cadres (Agirc), du régime complémentaire de retraite et de prévoyance des salariés non cadres (Unirs), de l'ensemble des cotisations versées aux autres régimes des non-cadres affiliés à l'Arrco et aux régimes d'assurance chômage. Elles sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel elles sont effectivement engagées (*BOI-BIC-CHG-40-40-40, 12 sept. 2012, § 1*).

2° Charges sociales de l'exploitant

a) Principes généraux

137. – Déductibilité totale des cotisations obligatoires – En application des dispositions combinées des articles 72 et 154 bis du CGI, les cotisations dues en qualité de professionnels non salariés agricoles par les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole et les associés de sociétés de personnes, au titre des régimes obligatoires, de base ou complémentaires, d'allocations familiales, d'assurance vieillesse, invalidité, décès, maladie et maternité, sont déductibles sans limitation pour la détermination des bénéfices agricoles imposables. Il en est ainsi des cotisations versées au titre du chef d'exploitation, des aides familiaux et des conjoints collaborateurs (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 140*).

138. – Primes versées dans le cadre de contrats d'assurance à adhésion facultative – Les exploitants peuvent souscrire librement toutes assurances complémentaires auprès des organismes de mutualité agricoles ou de tous autres organismes d'assurance. Ces cotisations ne sont admises en déduction du bénéfice agricole que si le régime a pour objet la couverture de risques spécifiquement professionnels. Dans le cas des contrats qui ne garantissent pas exclusivement des risques présentant un caractère professionnel, la déduction de la fraction des primes destinée à couvrir des risques professionnels ne peut être admise que si cette fraction est nettement individualisée (*Rép. min. Cabanel, n° 1851 : JO Sénat 1er nov. 1984, p. 1749*).

139. – Cotisation de solidarité – En application de l'article L. 731-23 et D. 731-34 du Code rural et de la pêche maritime, les personnes qui dirigent une exploitation ou une entreprise agricole dont l'importance est inférieure à la moitié de la surface minimum d'installation et supérieure à 1/8 de cette surface, sont redevables d'une cotisation de solidarité calculée en pourcentage de leurs revenus professionnels ou, à défaut, de manière forfaitaire. Cette cotisation est déductible du bénéfice imposable des exploitants soumis au régime réel d'imposition (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 140*).

140. – Exercice d'imputation des cotisations sociales de l'exploitant individuel – Les cotisations sont en principe déductibles du résultat de l'exercice qui couvre la période au titre de laquelle elles sont dues, que leur calcul s'opère selon la moyenne triennale ou que l'exploitant ait opté pour l'assiette annuelle. En présence d'un exercice décalé, si la période au titre de laquelle les cotisations sont dues correspond à plusieurs exercices, les cotisations sont déductibles des résultats de chacun des exercices concernés en fonction d'une répartition *prorata temporis* : par exemple, dans l'hypothèse d'une date de clôture fixée au 31 mai, les cotisations déductibles au titre de l'exercice 2013-2014 seront égales à 7/12e des cotisations dues au titre de 2013 augmentés de 5/12e des cotisations dues au titre de 2014 (*Rép. min. Dutreil, n° 20415 : JOAN 12 avr. 1999, p. 2205*).

141. – Cotisations sociales acquittées par une société de personnes relevant des articles 8 et 8 ter du CGI – Les cotisations sociales personnelles d'un associé qui exerce au sein d'une société relevant des articles 8 et 8 ter du CGI ne sont pas déductibles du résultat fiscal de celle-ci. Elles constituent, si elles sont prises en charge par la société, un complément de rémunération. Elles doivent donc être ajoutées à la quote-part des bénéfices imposables revenant à l'associé concerné (*Rép. min. Sallé, n° 37 000 : JOAN 11 mai 1981, p. 2012*).

142. – Rachat de cotisations au régime obligatoire d'assurance-vieillesse – Le Code rural et de la pêche maritime ouvre aux exploitants agricoles la possibilité de racheter des cotisations au régime d'assurance vieillesse obligatoire pour des périodes pendant lesquelles ils ont cotisé en qualité de conjoint (*C. rur. pêche marit., art. L. 732-35*), ont participé aux travaux de l'exploitation en tant qu'aide familial (*C. rur. pêche marit., art. L. 732-35-1*) ou bien effectuaient des études supérieures (*C. rur. pêche marit., art. L. 732-27-1*). Les cotisations ainsi rachetées peuvent être déduites des bénéfices agricoles de l'exercice au cours duquel elles sont versées sans limitation de montant. Lorsque les dites cotisations font l'objet d'un paiement échelonné, la déduction est opérée au titre des exercices de paiement de chacune des échéances (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 200 et 210*). Si l'exploitant n'est plus en activité au moment du rachat, les cotisations sont déduites de son revenu global (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 190*).

143. – Régularisation de cotisations arriérées opérée par un exploitant agricole pour des périodes d'activités antérieures en tant que salarié ou apprenti – Lorsqu'un professionnel non salarié agricole régularise, dans les conditions prévues à l'article R. 351-11 du Code de la sécurité sociale, les cotisations arriérées au titre d'une période d'activité salariée antérieure ou d'une période d'apprentissage accomplie avant le 1er juillet 1972, ces régularisations ne peuvent être admises en déduction de son bénéfice agricole imposable sur le fondement des articles 72 et 154 bis du Code général des impôts. En effet, il s'agit de régularisations de cotisations dues au titre du régime des salariés agricoles et non d'un rachat de cotisations en faveur du régime des professionnels non salariés agricoles. En revanche, ces régularisations de cotisations au régime obligatoire de sécurité sociale des salariés agricoles sont déductibles à l'impôt sur le revenu pour la détermination du revenu global conformément au 4° du II de l'article 156 du CGI (*Res. n° 2009/8 : BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 320*).

b) Cotisations versées au titre de contrats facultatifs d'assurance de groupe

144. – Plafond de déductibilité (CGI, art. 154 bis-0 A) – Les cotisations versées par le chef d'exploitation exerçant à titre individuel au titre d'un contrat d'assurance de groupe souscrit en vue de la constitution d'une

retraite complémentaire versée sous la forme de rente viagère (*C. assur., art. 141-1° et s.*) sont, selon l'article 154 bis-0 A du Code général des impôts, déductibles des bénéfices imposables de l'exercice au cours duquel elles ont été payées dans une limite égale au plus élevé des deux montants qui suivent : « – a) 10 % de la fraction du revenu professionnel imposable qui n'excède pas huit fois le montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du Code de la sécurité sociale, auxquels s'ajoutent 15 % supplémentaires sur la fraction de ce revenu comprise entre une fois et huit fois le montant annuel précité. (...)– b) ou 10 % du montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du Code de la sécurité sociale ».

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

144 . - Plafond de déductibilité des cotisations sociales

Les cotisations versées par les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole au titre des contrats d'assurance de groupe (dit contrat « Madelin ») souscrits au titre d'un régime complémentaire vieillesse, sont déductibles du revenu professionnel imposable dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

- 10 % de la fraction du revenu professionnel imposable qui n'excède pas huit fois le plafond annuel de la Sécurité sociale, auxquels s'ajoutent 15 % supplémentaires sur la fraction de ce revenu comprise entre une fois et huit fois ce plafond, soit entre 40 524 € et 324 192 € pour 2019 ;
- 10 % du plafond annuel de la Sécurité sociale soit 4 052 € en 2019 (*CGI, art. 154 bis-0 A*).

145. – Tableau récapitulatif de la déductibilité des cotisations versées au titre de contrats facultatifs d'assurance de groupe (CGI, art. 154 bis-0 A) :

Niveau de bénéfices agricoles imposables	Limite de déduction
Inférieur à une fois le plafond annuel de la sécurité sociale	10 % du plafond annuel de la sécurité sociale
BA < 37 548 € pour 2014	3 755 € pour 2014
Compris entre une fois le plafond annuel de la sécurité sociale et 8 fois ce même plafond	10 % du bénéfice imposable + 15 % × (bénéfice imposable – plafond annuel de la sécurité sociale)
37 548 € < BA < 300 384 € pour 2014	Fonction du BA
Au-delà de 8 fois le plafond annuel de la sécurité sociale	10 % × 8 fois le plafond annuel de la sécurité sociale + 15 % × 7 fois le plafond annuel de la sécurité sociale
BA > 300 384 € pour 2014	69 464 € pour 2014

146. – Exemple de déduction (CGI, art. 154 bis-0 A) – Exemples extraits du BOFiP (BOI-BA-BASE-20-30-40-20, 12 sept. 2012, § 350) : *Exemple 1* : Un chef d'exploitation agricole dont l'exercice comptable est clos le 31 décembre a souscrit un contrat pour lui-même. Le bénéfice imposable de l'exercice clos le 31 décembre 2014 avant déduction des cotisations versées au titre des contrats d'assurance de groupe s'établit à 43 220 €. La limite de déduction de ces cotisations s'établit à 5 173 €, soit 10 % × 43 220 € + 15 % × (43 220 - 37 548). Si les cotisations versées sont inférieures à ce montant, elles sont donc déductibles en totalité. Dans le cas contraire, leur déduction est limitée à 5 173 €. *Exemple 2* : Un chef d'exploitation dont l'exercice comptable est clos le 31 décembre a souscrit un contrat pour lui-même. Le bénéfice imposable de

l'exercice clos le 31 décembre 2014 avant déduction des cotisations versées au titre des contrats d'assurance de groupe s'établit à 15 000 €. Le revenu professionnel étant inférieur au plafond de la sécurité sociale, la limite de déduction de ces cotisations s'établit à 10 % de ce plafond, soit au cas particulier 3 755 € pour l'année 2014. Si les cotisations versées sont inférieures à ce montant, elles sont donc déductibles en totalité. Dans le cas contraire, leur déduction est limitée à 3 755 €.

147. – Majoration du plafond de déductibilité en cas de souscription au profit du conjoint (CGI, art. 154 bis-0 A) – Les exploitants individuels peuvent souscrire un contrat d'assurance de groupe au profit de leur conjoint ou des membres de leur famille qui vivent sur l'exploitation et ne sont pas affiliés à un régime légal ou réglementaire de retraite. Cette souscription est aussi possible en faveur du conjoint qui a opté pour le statut de conjoint collaborateur (*BOI-BA-BASE-20-30-40-20, 12 sept. 2012, § 60 à 80*). Lorsque tel est le cas, les cotisations versées viennent en déduction des bénéfices agricoles imposables, le cas échéant en sus de celles déduites au titre du contrat souscrit en faveur de l'exploitant. Pour autant leur déductibilité est limitée, pour chacune de ces personnes, au tiers du plafond de déduction prévu pour les cotisations du chef d'exploitation (*CGI, art. 154 bis-0 A, III*).

148. – Majoration du plafond de déductibilité en cas de souscription au profit du conjoint (CGI, art. 154 bis-0 A) – Exemples. – Exemples extraits du BOFiP (*BOI-BA-BASE-20-30-40-20, 12 sept. 2012, § 350*) : **Exemple 1** : Un chef d'exploitation agricole dont l'exercice comptable est clos le 31 décembre a souscrit un contrat pour lui-même, un contrat pour son conjoint et un contrat pour sa fille, participant tous deux à l'exploitation. Le bénéfice imposable de l'exercice clos le 31 décembre 2014 avant déduction des cotisations versées au titre des contrats d'assurance de groupe s'établit à 43 220 €. La limite de déduction des cotisations du chef d'exploitation s'établit à 5 173 € ainsi qu'indiqué dans l'exemple ci-dessus au n° 146. La limite de déduction des cotisations versées au titre de chaque contrat souscrit par le chef d'exploitation en faveur de son conjoint ou des membres de sa famille participant à l'exploitation s'établit à 1 724 €, soit un tiers de la limite prévue pour les cotisations du chef d'exploitation. Si les cotisations versées au titre de chacun de ces derniers contrats sont inférieures à ce montant, elles sont donc déductibles en totalité. Dans le cas contraire, leur déduction est limitée à 1 724 € pour chaque contrat. **Exemple 2** : Le même chef d'exploitation n'a pas souscrit de contrat pour lui-même mais seulement un contrat au profit de son conjoint participant à l'exploitation. La limite de déduction des cotisations versées au titre du contrat souscrit en faveur de son conjoint participant à l'exploitation s'établit à 1 724 €, soit un tiers de la limite prévue pour les cotisations du chef d'exploitation, tel qu'indiqué dans l'exemple 1. Si les cotisations versées au titre de ce contrat sont inférieures à ce montant, elles sont donc déductibles en totalité. Dans le cas contraire, leur déduction est limitée à 1 724 €.

149. – Plafond de sécurité sociale pris en compte pour apprécier le plafond de déductibilité des cotisations (CGI, art. 154 bis-0 A) – Le plafond annuel de la sécurité sociale pris en compte est celui qui est applicable au premier janvier de l'année au cours de laquelle l'exercice comptable de déduction est clos, quelle que soit la date de paiement des cotisations au cours de celui-ci (*BOI-BA-BASE-20-30-40-20, 12 sept. 2012, § 310*).

150. – Plafond de déductibilité des cotisations en cas d'abondement à un PERCO (CGI, art. 154 bis-0 A) – Les sommes versées par l'entreprise au plan d'épargne collectif défini aux articles L. 3334-1 et L. 3334-16 du Code du travail viennent en diminution de la limite de déduction calculée comme décrit au n° 145. Ces sommes sont elles-mêmes déductibles du bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu (*CGI, art. 237 ter*).

151. – Bénéfices pris en compte pour apprécier le plafond de déductibilité (CGI, art. 154 bis-0 A) – L'article 41 DN bis de l'annexe III du Code général des impôts précise que le bénéfice imposable retenu pour la détermination des limites de déduction des cotisations déductibles au titre de l'article 154 bis-0 A s'entend du bénéfice imposable avant déduction de ces mêmes cotisations. Le bénéfice à retenir pour la

détermination des limites de déduction est majoré, le cas échéant, des exonérations prévues aux articles 44 sexies à 44 nonies du CGI, 44 terdecies et quindecies du CGI et des abattements prévus aux articles 44 quaterdecies et 73 B du CGI. En revanche, ce bénéfice n'est pas majoré des déductions pour investissement ou pour aléas éventuellement pratiquées. Il n'est également pas tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme réalisées au cours de l'exercice. Le bénéfice ainsi déterminé ne doit en outre pas être minoré des déficits antérieurs reportables, en application du I de l'article 156 du CGI, sur le revenu global ou sur les revenus de même catégorie pour la détermination de l'impôt sur le revenu (*BOI-BA-BASE-20-30-40-20, 12 sept. 2012, § 270*).

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

151 . - Bénéfices pris en compte pour apprécier le plafond de déductibilité

Le bénéfice imposable retenu pour la détermination des limites de déduction des cotisations déductibles au titre de l'article 154 bis-0 A s'entend du bénéfice imposable avant déduction de ces mêmes cotisations majoré, le cas échéant, des exonérations prévues aux articles 44 sexies à 44 nonies du CGI, 44 terdecies à 44 septedecies du CGI et des abattements prévus aux articles 44 quaterdecies et 73 B du CGI.

152. – Période prise en compte pour apprécier le plafond de déductibilité (CGI, art. 154 bis-0 A) –

Enfin, lorsque l'exploitant est imposé selon la règle de la moyenne triennale, le bénéfice qui est retenu est celui de l'exercice clos au cours de l'année et non celui qui résulte de l'application de cette moyenne. Lorsqu'aucun exercice n'est clos au cours de l'année civile, la limite de déduction doit être appréciée en tenant compte du résultat provisoire arrêté au 31 décembre de cette même année (*BOI-BA-BASE-20-30-40-20, 12 sept. 2012, § 260*).

153. – Conditions de déductibilité des cotisations (CGI, art. 154 bis-0 A) –

La déduction de ces cotisations est subordonnée à la justification par le chef d'exploitation de la régularité de sa situation vis-à-vis des régimes d'assurance vieillesse obligatoires (*CGI, art. 154 bis-0 A*) : l'adhérent doit, pour se faire, produire annuellement une attestation du paiement de ses cotisations au groupement souscripteur du contrat et au service des impôts (*BOI-BA-BASE-20-30-40-20, 12 sept. 2012, § 150 et 160*).

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

153 . - Conditions de déductibilité des cotisations : allègement des justificatifs

À titre de simplification, l'article 93 de la loi de finances pour 2018 a supprimé l'obligation de justifier de la régularité de la situation vis-à-vis des régimes d'assurance retraite obligatoires (*CGI, art. 154 bis-0 A, II abrogé*). En effet, la souscription d'un contrat d'assurance retraite complémentaire facultatif est déjà conditionnée par la justification, auprès de l'organisme d'assurance concerné, de la régularité de la situation de l'exploitant à l'égard des régimes de retraite obligatoire (*C. assur., art. L. 144-1*). L'obligation fiscale est donc surabondante, l'information pouvant facilement être obtenue par les services fiscaux dans le cadre des échanges de renseignements avec les agents des organismes sociaux.

Cette abrogation s'applique à compter de l'impôt sur les revenus de 2017, soit au titre des déclarations de résultats ou de revenus déposées en 2018 (*L. fin. 2018, n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 93 : Dr. fisc. 2018, n° 3, comm. 84*).

154. – Déductibilité des cotisations versées par un associé exploitant au titre de contrats facultatifs d'assurance de groupe (CGI, art. 154 bis-0) – En cas d'exploitation collective de droit ou de fait (société de personnes, indivision), les membres non salariés de l'exploitation collective qui participent effectivement aux travaux, tels que les associés de sociétés civiles, les associés exploitants d'entreprises agricoles à responsabilité limitée (EARL) ou les indivisaires, ont la qualité de chef d'exploitation au regard du régime d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés agricoles et sont personnellement assujettis à ce régime d'assurance vieillesse. Ils peuvent de ce fait souscrire un contrat d'assurance de groupe. Les limites de déduction des cotisations s'apprécient distinctement au niveau de chaque associé (*BOI-BA-BASE-20-30-40-20, 12 sept. 2012, § 40*). Lorsque l'exploitant est l'associé d'une société de personnes ou d'un groupement qui acquitte pour lui ses cotisations personnelles, celles-ci doivent être rapportées au résultat et ajoutées à la quote-part de résultat revenant à l'associé qui les déduit ensuite de cette même quote-part dans le respect du plafond de déductibilité exposé à propos des exploitants individuels (*BOI-BA-BASE-20-30-40-20, 12 sept. 2012, § 290*).

155. – Déductibilité des cotisations versées au titre de contrats facultatifs d'assurance de groupe (CGI, art. 154 bis-0) – Précisions administratives. – L'administration admet que ces contrats puissent comporter une contre-assurance décès, en cas de décès de l'assuré avant l'âge auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite, sans que cela ne remette en cause le principe de la déductibilité des cotisations. Ils peuvent aussi prévoir une faculté de rachat en cas d'invalidité de 2e et 3e catégories prévues à l'article L. 241-3 du Code la sécurité sociale ou en cas de cessation d'activité faisant suite à un jugement de liquidation judiciaire. S'agissant d'une tolérance administrative, les conditions décrites par le BOFiP sont d'application strictes et conditionnent la déductibilité des cotisations correspondantes (voir pour plus de précisions, *BOI-BA-BASE-20-30-40-20, 12 sept. 2012, § 100, 200 et 240*).

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

155-1 (à créer) . - Cotisations versées au titre des plans d'épargne retraite

Les versements volontaires effectués sur des plans d'épargne retraite (PER) instaurés en application de la Loi Pacte du 22 mai 2019 et mentionnés aux articles L. 224-13 et L. 224-28 du Code monétaire et financier, à l'exception de la part de ces versements correspondant aux garanties complémentaires prévues aux 4° à 6° de l'article L. 142-3 du code des assurances, sont déductibles dans les conditions prévues pour les versements sur les contrats Madelin agricole à l'article 154 bis-0 A du CGI (*CGI, art. 154 bis-0 A, I modifié*).

c) À-valoir sur cotisations N+1

156. – Déductibilité de l'à-valoir sur les cotisations sociales exigibles l'année suivante – Les exploitants soumis à un régime réel d'imposition peuvent minorer leur résultat imposable en dérogeant aux principes généraux d'imputation des cotisations sociales. L'article L. 72 F du Code général des impôts (*rédaction issue de l'article 88 de la loi de finances pour 2012, n° 2011-1977 : JO 29 déc. 2011 ; Dr. fisc. 2012, n° 1, comm. 23*) les autorise ainsi, sur option, à déduire de manière anticipée du résultat d'un exercice une partie des cotisations qui ne seront appelées qu'au cours de l'exercice suivant. La déduction de cet à-valoir est soumise à des conditions différentes selon qu'il a fait ou non l'objet d'un paiement au cours de l'exercice.

157. – À-valoir versé au cours de l'exercice de déduction (CGI, art. 72 F, al. 1) – En application de l'article L. 731-22-1 du Code rural et de la pêche maritime, les chefs d'exploitation soumis au régime réel d'imposition peuvent demander, à la MSA, à verser un à-valoir sur le montant des cotisations exigibles

l'année suivante en complément des cotisations appelées au titre de l'année en cours. Cet à-valoir ne peut excéder 50 % du montant des dernières cotisations appelées. Il est déductible du résultat de l'exercice au cours duquel il est versé (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 310*).

158. – À-valoir versé après la clôture de l'exercice de déduction (CGI, art. 72 F, al. 2) – L'à-valoir défini à l'article L. 731-22-1 du Code rural et de la pêche maritime peut être déduit du résultat d'un exercice alors même qu'il ne serait versé qu'après sa clôture si deux conditions sont cumulativement remplies : le résultat de l'exercice de déduction doit être en hausse de 20 % par rapport à l'exercice précédent et le versement doit être effectué dans les six mois de la clôture, au plus tard à la date du dépôt de la déclaration de résultats. Ce dispositif, applicable depuis le 1er janvier 2013, permet non seulement à l'exploitant d'attendre de connaître les résultats réels de son exercice pour décider de l'opportunité d'anticiper la déduction de cotisations, mais aussi de pouvoir bénéficier de ce mécanisme de lissage alors même qu'il ne disposerait pas de la trésorerie nécessaire à la clôture de l'exercice. Ce qui peut être le cas si la vente des récoltes de l'exercice n'intervient qu'après cette clôture.

d) Cotisations des exploitants pluriactifs

159. – Affiliation unique – Lorsqu'une personne exerce simultanément une activité non salariée agricole et une activité non salariée non agricole, l'article L. 171-3 du Code de la sécurité sociale prévoit une affiliation unique au seul régime de son activité principale. Est considérée comme activité principale celle à laquelle la personne a consacré au cours de l'année civile précédente la part la plus importante de son temps de travail et qui lui a procuré le revenu professionnel le plus élevé pour la détermination des assiettes de la contribution sociale sur les revenus d'activité et de remplacement (*C. sec. soc, art. L. 136-3 et L. 136-4*) ou, à défaut, au regard du montant respectif des recettes professionnelles prises en compte pour déterminer lesdits revenus.

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

159 . - Cotisations des exploitants pluri-actifs

Les assurés qui exercent simultanément une activité non salariée agricole et une activité non salariée non agricole sont affiliés à un seul régime (celui de leur **activité la plus ancienne** , sauf option contraire de l'assuré) (*CSS, art. L. 171-3*).

160. – Ventilation des cotisations – Dans le cas où l'activité agricole non salariée serait l'activité principale et conformément au principe selon lequel les charges admises en déduction du résultat professionnel sont celles qui sont exposées dans l'intérêt de l'entreprise, l'administration considère que les cotisations versées au titre du régime d'assurance maladie des exploitants agricoles doivent faire l'objet d'une répartition en vue de leur imputation sur les bénéfices agricoles. À titre de règle pratique, elle indique que cette répartition doit être effectuée au prorata du montant du chiffre d'affaires hors taxes de chacune des activités. Il en résulte que seule la quote-part des cotisations afférentes à l'activité agricole pourra être admise en déduction des bénéfices agricoles imposables. Selon nous, cette règle ne devrait pas trouver à s'appliquer lorsque l'exploitant a opté pour la globalisation de ses activités commerciales accessoires au titre des articles 75 et/ou 75 A du CGI. De manière symétrique d'ailleurs, dans le cas où l'activité agricole n'est que l'extension d'une activité commerciale de telle sorte que les résultats des deux activités doivent être taxés ensemble dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux conformément aux dispositions du 1° de l'article 155 du Code général des impôts, le BOFiP admet que les cotisations sociales acquittées par l'exploitant puissent être déduites pour le tout de ces bénéfices (*BOI-BA-BASE-20-30-40-20, 12 sept. 2012*,

§ 330 et s.).

3° Charges sociales du conjoint de l'exploitant individuel ou des conjoints de membres de sociétés de personnes

161. – Déductibilité totale des charges sociales du conjoint salarié – Les charges sociales du conjoint de l'exploitant individuel ou des conjoints de membres de sociétés de personnes sont admises en totalité au titre des charges déductibles des bénéficiaires agricoles même lorsque le salaire correspondant n'est pas intégralement déductible (*BOI-BIC-CHG-40-50-10*, 27 mai 2013, § 240).

V. - Frais financiers

162. – Déductibilité des frais financiers – Principes généraux. – Comme en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux, les frais financiers (agio et frais bancaires) et les intérêts dus à des tiers sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable dès lors que la dette a été contractée pour les besoins et dans l'intérêt de l'exploitation. Pour l'ensemble de ces règles, on se reportera à la présentation qui en est faite au *BOI-BIC-CHG-50*, 12 septembre 2012 (*V. également JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 236-70 et 236-75*). Ne seront présentées ici que les règles qui s'appliquent spécifiquement ou de manière particulièrement fréquente en matière de bénéficiaires agricoles.

163. – Frais financiers engendrés par les prélèvements de l'exploitant individuel – La jurisprudence considère que si l'exploitation a dû recourir au financement externe parce que l'exploitant a trop prélevé sur la trésorerie, celle-ci supporte des frais financiers étrangers à son exploitation. En conséquence, les charges financières figurant au passif de l'exploitation doivent être soustraites des charges déductibles en proportion des soldes débiteurs du compte personnel de l'exploitant. Sont indifférents le fait que l'emprunt ait effectivement servi à financer des dépenses professionnelles et que le solde du compte de l'exploitant ait été créditeur au moment où le prêt a été contracté (*CE*, 9^e et 8^e ss-sect., 13 nov. 1998, n° 143 728, *M. Guehenneuc* : *Dr. fisc.* 1999, n° 43, *comm.* 780. – Plus spécialement en matière agricole *CE*, 7^e et 8^e ss-sect., 9 mars 1983, n° 25355 : *Dr. fisc.* 1983, n° 40, *comm.* 1848. *concl. Schricke* ; *RJF* 5/1983, n° 647). La fraction non déductible est calculée en multipliant le montant des charges financières engagées par le rapport du solde débiteur moyen annuel du compte de l'exploitant au montant moyen des prêts et avances de l'exercice (pour des exemples de calcul, voir *BOI-BIC-CHG-50-40*, 12 sept. 2012, § 20). La doctrine administrative admet que puisse être substitué au solde débiteur moyen annuel du compte de l'exploitant, le montant moyen annuel des prélèvements nets de l'exploitant si ce dernier est inférieur.

164. – Frais financiers engendrés par les prélèvements des associés d'une société civile agricole – De la même façon, les frais financiers supportés par une société relevant de l'article 8 du Code général des impôts à raison des prélèvements excessifs des associés ne peuvent être regardés comme engagés dans l'intérêt de l'entreprise (*CE*, 7^e 8^e et 9^e ss-sect., 31 mars 1978, n° 2233 : *Dr. fisc.* 1978, n° 26, *comm.* 1069 ; *Dr. fisc.* 1979, n° 7, *comm.* 273, *concl. P. Rivière*). La déductibilité de ces frais doit cependant être appréciée au regard du solde global de l'ensemble des comptes courants des associés. Le fait que le compte courant d'un ou plusieurs associés présente un solde débiteur ne peut être regardé comme la cause des emprunts et découverts bancaires contractés par la société lorsque le solde est compensé par la situation débitrice des comptes courants des autres associés (*CAA Paris*, 2^e ch., 25 juill. 1997, n° 95PA02927, *Mme de Moustier* : *Dr. fisc.* 1998, n° 29, *comm.* 659. – *CAA Nancy*, 2^e ch., 11 févr. 1999, n° 95NC02069). Lorsque la société réintègre les charges financières excédentaires et ajoute lesdits frais à la quote-part de résultat de l'associé titulaire du compte courant débiteur, l'administration fiscale admet qu'il n'y a pas lieu de procéder en plus au rehaussement du résultat de la société à hauteur des intérêts que celle-ci s'est abstenue de réclamer à l'associé débiteur (*Lettre à la FNSEA* n° 249 9200, 17 sept. 2001 : *Dictionnaire permanent, Bénéficiaires agricoles*, 359, 2°).

164 . - Limitation de la déductibilité des charges financières d'une EARL en cas de solde négatif de compte courant d'associé

Il ressort de l'article 38, 2 et de l'article 39, 1 du CGI que les charges financières supportées durant l'exercice ne sont au nombre des charges déductibles qu'à la condition d'avoir été effectivement exposées dans l'intérêt de l'entreprise.

Par suite, lorsque, dans une exploitation agricole à responsabilité limitée, le solde du compte courant d'associé de l'exploitant devient débiteur, ce qui signifie que celui-ci alimente sa trésorerie personnelle au détriment de celle de l'entreprise, les prélèvements ainsi effectués ne peuvent, dans cette mesure, au cas où figure au passif du bilan de l'entreprise une dette correspondant à des emprunts ou des découverts bancaires générateurs de frais financiers, qu'être assortis de la prise en charge personnelle, par l'exploitant, d'une quote-part appropriée de ces frais, laquelle doit, par suite, être soustraite des charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable en vertu du 1 de l'article 39 du CGI. Cette quote-part est égale au rapport entre le solde débiteur moyen du compte courant d'associé de l'exploitant et le montant moyen des emprunts, découverts bancaires et autres sources de financement de l'entreprise génératrices de frais financiers, sans qu'il y ait lieu de tenir compte des autres dettes de l'entreprise, qui ne donnent pas lieu à rémunération de sa part (*CE, 8e et 3e ch., 8 déc. 2017, n° 407128 : Dr. fisc. 2017, n° 50, act. 666*).

165. – Intérêts d'un emprunt contracté pour financer des améliorations permanentes et temporaires

– Les intérêts d'emprunts contractés pour payer les travaux d'améliorations permanentes sont déductibles des bénéfices agricoles si les terres et les améliorations permanentes sont inscrites à l'actif de l'exploitation (*BOI-BA-BASE-20-30-50, 7 oct. 2013, § 1*). Les frais financiers relatifs aux plantations et améliorations foncières temporaires sont déductibles des bénéfices agricoles quand bien même l'exploitant aurait opté pour le maintien de ses terres dans son patrimoine privé.

166. – Intérêts d'un emprunt contracté par le preneur à bail – Les intérêts d'emprunts contractés par le preneur à bail d'une exploitation agricole pour effectuer des dépenses de transformation d'un bâtiment agricole, qui n'ont pas pour objet de transformer sa destination, peuvent être pris en compte pour la détermination des bénéfices agricoles (*Rép. min. Boisseau, n° 29321 : JOAN 21 déc. 1987, p. 6869 ; Dr. fisc. 1988, n° 8, comm. 363*).

167. – Intérêts d'un emprunt contracté pour payer une soulte à des copartageants – Un exploitant soumis au régime du bénéfice réel peut, sous réserve que les biens qu'il a reçus en donation-partage soient inscrits à l'actif de son bilan, déduire de son bénéfice imposable les intérêts de l'emprunt contracté pour désintéresser les autres héritiers (*Rép. min. Caillavet, n° 732 : JO Sénat, 21 nov. 1981, p. 2956*).

168. – Intérêts d'un emprunt souscrit pour acquérir des parts de sociétés de personnes ou des biens ensuite apportés en société – Conformément aux dispositions de l'article 151 nonies, I du Code général des impôts, les droits ou parts détenus par un contribuable dans une société dont les bénéfices sont soumis, en application de l'article 8 du Code général des impôts, en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles et dans laquelle il exerce son activité professionnelle, sont considérés comme des éléments d'actif. Par conséquent, les frais et intérêts d'emprunt contractés pour l'achat de ces parts sociales ou pour l'achat de biens qui ont ensuite été apportés à la société, sont imputables sur la part des bénéfices sociaux lui revenant. Il en est aussi ainsi des frais d'acte et d'enregistrement correspondant (*BOI-BA-BASE-20-30-50, 7 oct. 2013, § 10. – CE, 3e et 8e ss-sect., 13 juill. 2007, n° 287364 : RJF 11/1987, n° 1275*).

169. – Intérêts d'un emprunt souscrit pour acquérir des biens ayant fait l'objet d'un apport en jouissance à un GAEC – Compte tenu du statut spécial des GAEC, l'associé qui apporte un bien en jouissance à un tel groupement (*C. rur. pêche marit., art. L. 323-8*) est admis à déduire de sa part dans les bénéfices sociaux, les dépenses afférentes à son acquisition qui restent à sa charge (frais d'acte, frais financiers et autres charges incombant au propriétaire) qui auraient été déductibles s'il avait continué à exploiter personnellement le bien considéré (*BOI-BA-BASE-20-30-50, 7 oct. 2013, § 10*).

VI. - Frais et charges divers

I° Charges déductibles

170. – Petit matériel et outillage – La mesure de tempérament qui autorise la déduction immédiate des dépenses d'acquisition de biens amortissables de faible valeur en matière de bénéfices industriels et commerciaux, s'applique dans les mêmes conditions et selon les mêmes limites aux agriculteurs imposés selon un régime réel d'imposition. Les entreprises agricoles peuvent donc comprendre en charges le prix d'acquisition des petits matériels et outillages et des matériels et mobiliers de bureau d'une valeur unitaire hors taxes n'excédant pas 500 € (*BOI-BA-BASE-20-30-50, 7 oct. 2013, § 70*).

171. – Frais de constitution de société – Les frais de constitution d'une société sont déductibles des bénéfices agricoles de la société, soit immédiatement en charge de l'exercice de leur engagement, soit de manière échelonnée sur une période maximale de cinq ans suivant un plan d'amortissement linéaire (*V. BOI-BIC-CHG-20-30-20, 12 sept. 2012, § 20 et s.*). Les dépenses de cette nature payées avant que la société ne soit soumise à un régime réel d'imposition sont réputées avoir été prises en compte pour la détermination du bénéfice forfaitaire et ne peuvent être à nouveau admises en déduction des résultats ultérieurs. Cette dernière précision ne concerne pratiquement plus que les GAEC, les sociétés agricoles créées depuis le 1er janvier 1997 étant immédiatement soumises au régime réel d'imposition (*BOI-BA-BASE-20-30-50, 7 oct. 2013, § 80*).

172. – Frais de drainage – Alors que les dépenses occasionnées par des travaux de drainage doivent être immobilisées et amorties (*Cf. supra n° 23*), les dépenses d'entretien et de fonctionnement d'un réseau de drainage constituent des frais généraux immédiatement déductibles des résultats pour les exploitations soumises au régime réel d'imposition (*BOI-BA-BASE-20-30-50, 7 oct. 2013, § 90*).

173. – Prélèvement communautaire dans le secteur du lait et des produits laitiers – L'art. 78 du règlement européen n° 1234/2007 du Conseil du 22 octobre 2007, dit "OMC unique", prévoit un prélèvement qui sanctionne le dépassement du quota laitier national. Ce prélèvement recouvré par FranceAgrimer (*C. rur. pêche marit., art. D. 654-39*) est dû par tout producteur qui effectue des ventes directes en dépassement de son quota individuel attribué par FranceAgrimer (*C. rur. pêche marit., art. D. 654-67*). L'administration admet que ce prélèvement est déductible des bénéfices agricoles, alors même qu'il constitue une sanction pécuniaire pour contravention à des dispositions légales dont la déduction est en principe prohibée par les dispositions du 2 de l'article 39 du Code général des impôts (*BOI-BA-20-30-50, 7 oct. 2013, § 50*). Cette analyse avait été étendue à la taxe fiscale affectée dans le secteur laitier créée par l'article 25 de la loi de finances rectificative pour 2005, n° 2005-1720 du 30 décembre 2005, au profit de l'établissement national des produits de l'agriculture et de la mer. Cette taxe fiscale qui sanctionnait le dépassement du quota individuel, indépendamment de tout dépassement du quota national, a été supprimée par l'article 39 de loi de finances pour 2013, n° 2012-1509 du 29 décembre 2012, pour faire suite à une procédure d'infraction engagée par la Commission européenne (*Rép. min. Le Fur, n° 9462 : JOAN 22 janv. 2013, p. 789*). La tolérance administrative visée au § 60 du BOI-BA-BASE-20-30-50 du 7 octobre 2013 n'a donc plus de portée.

174. – SICA – Participation aux pertes. – Les pertes résultant d'un cautionnement accordé à une société d'intérêt collectif agricole (*V. JCl. Rural, V° Sociétés, fasc. 56 et 58, par G. Gourlay et H. Azarian*) par ses administrateurs présentent pour les intéressés le caractère de charges déductibles lorsque l'engagement de caution entre dans le cadre d'une gestion normale de leurs exploitations ou est effectué dans l'intérêt immédiat de celles-ci. Sous la même réserve, les sociétaires non administrateurs sont également autorisés à déduire de leurs bénéfices les versements bénévoles consentis à la société (*BOI-BA-BASE-20-30-50, 7 oct. 2013, § 40*).

175. – Frais de déplacement – Les associés de sociétés de personnes peuvent imputer sur la partie des bénéfices sociaux imposables en leur nom les frais qu'ils supportent personnellement pour l'acquisition ou la conservation de leur revenu professionnel et qui ne sont pas pris en charge par la société. À ce titre, les frais exposés par l'associé pour se rendre de son domicile à son lieu de travail habituel entrent dans cette catégorie (*BOI-BA-BASE-20-30-50, 7 oct. 2013, § 1*).

176. – Frais de prothèse dentaire ou auditive – Les dépenses d'appareillage et de prothèse ont normalement le caractère de dépenses personnelles. Toutefois, dans des situations très exceptionnelles, pour tenir compte des conditions d'emploi imposées aux titulaires de bénéfices agricoles dont les fonctions exigent un contact direct et permanent avec le public, les frais de prothèse dentaire ou auditive peuvent, à concurrence de la moitié de la fraction des dépenses d'acquisition et d'entretien qui reste définitivement à la charge du contribuable après remboursement par la sécurité sociale, par une mutuelle ou par tout autre organisme de prévoyance, être regardés comme ayant un caractère professionnel, étant précisé que l'exercice des fonctions doit être effectif (*BOI-BA-BASE-20-30-50, 7 oct. 2013, § 100*).

177. – Droits de mutation à titre gratuit – Les droits de mutation à titre gratuit dus par un héritier ou donataire au titre de la transmission d'une entreprise individuelle sur les biens qui ont, par nature, un caractère professionnel constituent une charge déductible de ses revenus professionnels. Il en est ainsi que ces droits fassent l'objet d'un paiement immédiat ou d'un paiement différé et fractionné et sans qu'il soit exigé un quelconque engagement de poursuivre l'activité (*CE, 3e et 8e ss-sect., 19 févr. 2003, n° 229373, M. Tornay : Dr. fisc. 2003, n° 11, comm. 67 : à propos de droits acquittés en tant qu'usufruitier sur les biens du conjoint décédé*). L'exploitant a cependant la possibilité d'opter pour l'incorporation de ces droits au coût d'acquisition des immobilisations et pour leur amortissement sur la durée d'utilisation des biens (*CGI, ann. III, art. 38 quinquies*). Même si les terres ne sont pas des biens professionnels par nature puisque l'exploitant peut décider de les maintenir dans son patrimoine privé, leur inscription à l'actif par le donataire ou les héritiers devrait permettre la déduction de ces droits dès leur exigibilité.

2° Charges non déductibles

178. – Exploitants forestiers – Cultures interstitielles. – Lorsqu'un exploitant soumis au régime réel d'imposition pratique des cultures interstitielles sur des terres ayant fait l'objet d'un reboisement, les dépenses d'exploitation afférentes à ces cultures sont déductibles à l'exclusion des charges se rapportant directement ou indirectement à l'exploitation forestière qui sont couvertes par le forfait forestier de l'article 70 du Code général des impôts (*BOI-BA-BASE-20-30-50, 7 oct. 2013, § 30 ; V. une critique de cette position au n° 102*).

179. – Frais afférents à un voilier – Dès lors qu'il n'est pas établi que l'appellation portée sur un bateau engagé dans des compétitions de voile était de nature à promouvoir la vente des vins produits par la société civile agricole et que le bateau était exclusivement ou principalement destiné à servir de support publicitaire pour les produits de ladite société, les frais afférents à ce bateau ne peuvent être regardés comme engagés dans l'intérêt de l'entreprise. Ils ne sont pas déductibles (*CAA Bordeaux, 3e ch., 4 juill. 1996, n° 93-1419, M. Saturnay : Dr. fisc. 1997, n° 6, comm. 120, concl. R. Bousquet*).

180. – Frais d'expertise judiciaire – Les frais de l'expertise ordonnée par un tribunal de grande instance à la demande d'un membre d'une indivision afin d'établir les comptes de l'exploitation, ayant été engagés en raison seulement de la carence des gestionnaires de l'exploitation dans leur obligation de reddition des comptes aux autres coindivisaires, n'ont pas le caractère de charges déductibles des bénéfices de l'exploitation (*CE, 9e et 8e ss-sect., 29 nov. 1989, n° 67288, Mme Baudrand : RJF 1/1990, n° 46*).

181. – Frais de documentation – Si le journal "Ouest France" diffuse certaines informations agricoles, il n'est pas un journal professionnel nécessaire à la gestion d'une exploitation agricole. Par suite, les frais d'abonnement à ce journal ne sont pas déductibles (*CE, 17 oct. 1990, n° 76191 : Dr. fisc. 1992, n° 4, comm. 76*).

VII. - Déduction des charges. Dispositions spécifiques aux exploitants soumis au régime simplifié d'imposition

182. – Déduction des frais généraux accessoires – La justification des frais généraux accessoires (pourboires, frais de parking, de documentation, menus frais de réception...) payés en espèce n'est pas exigée dans la limite de 1°/° du chiffre d'affaires réalisé hors taxes et d'un minimum de 152 € (*CGI, art. 74, d. – V JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 330, par Fl. Roemer ou JCl. Rural Fiscalité agricole, fasc. 155*).

183. – Déduction des frais de carburant – Les frais relatifs aux carburants consommés lors des déplacements professionnels de l'exploitant individuel peuvent être enregistrés forfaitairement d'après un barème publié chaque année (*CGI, art. 74, c. – V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 330, par Fl. Roemer préc.*).

Bibliographie

M.-P. Madignier

Fiscalité agricole et viticole approfondie, 2e édition : Litec Fiscal, LexisNexis, 2008