



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 89 DU 21 OCTOBRE 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 E-7-09

INSTRUCTION DU 16 OCTOBRE 2009

ELARGISSEMENT DE LA NOTION DE BÉNÉFICIAIRES AGRICOLES AUX ACTIVITÉS DE MISE À DISPOSITION
DE DROITS À PAIEMENT UNIQUE

(C.G.I., art. 63, 69 E et 72 D quater)

NOR : ECE L 09 10048 J

Bureau B 1

ECONOMIE GÉNÉRALE DE LA MESURE

Le I de l'article 61 de la loi de finances rectificative pour 2007 (n° 2007-1824 du 25 décembre 2007) qualifie de bénéficiaires agricoles les revenus qui proviennent de la mise à disposition de droits à paiement unique.

La présente instruction commente cette nouvelle disposition et apporte des précisions sur l'assiette imposable et le régime d'imposition de ces revenus.

•

- 1 -

21 octobre 2009

3 507089 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
DE LA FONCTION PUBLIQUE
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

INTRODUCTION

1. La réforme de la politique agricole commune intervenue en 2003 a modifié de manière substantielle le régime d'aides directes en faveur des agriculteurs. Ainsi, le règlement (CE) n° 1782/2003 modifié du Conseil du 29 septembre 2003, établissant des règles communes pour les régimes de soutien direct dans le cadre de la politique agricole commune et établissant certains régimes de soutien en faveur des agriculteurs (cf. JOCE n° L. 270 du 21 octobre 2003)¹, a introduit un nouveau régime de paiement unique. Ce régime, dont la première application en France est intervenue en 2006, se traduit par l'attribution aux exploitants agricoles de droits à paiement unique (DPU) représentatifs d'une aide au revenu versée annuellement.
2. En application de l'article 46 du règlement précité, est autorisé le bail ou toute autre transaction similaire de droits au paiement « à condition que le transfert des droits au paiement s'accompagne du transfert d'un nombre équivalent d'hectares admissibles au bénéfice de l'aide ».
3. L'article 61 de la loi de finances rectificative pour 2007 qualifie de bénéficiaires agricoles les revenus qui proviennent de la mise à disposition des DPU.
4. Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.
5. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts.

CHAPITRE 1 : ELARGISSEMENT DE LA NOTION DE BENEFICIAIRES AGRICOLES AUX REVENUS PROVENANT DE LA MISE A DISPOSITION DE DROITS A PAIEMENT UNIQUE (DPU)

Section 1 : Exploitants concernés

6. Constituent des bénéficiaires agricoles les revenus issus de la mise à disposition de DPU par des exploitants soumis à l'impôt sur le revenu. Les exploitants qui relèvent de l'impôt sur les sociétés et qui mettent à disposition leurs DPU ne sont pas concernés par ces nouvelles dispositions.
7. Pour la mise en œuvre de ces nouvelles dispositions, il n'est pas nécessaire que l'exploitant exerce une activité agricole au sens de l'article 63 autre que la mise à disposition de DPU.

Section 2 : DPU concernés

8. Les dispositions de l'article 61 de la loi de finances rectificative pour 2007 s'appliquent aux seules aides directes correspondant aux DPU attribués dans le cadre du régime de paiement unique prévu au titre III du règlement (CE) n° 1782/2003 modifié précité. Ce régime d'aides est fondé sur l'activation de droits qualifiés de DPU. Les DPU, qui ont été calculés sur une base historique à partir des aides perçues en 2000, 2001 et 2002, peuvent être de trois types :

- les « DPU normaux » fondés sur la superficie, visés à l'article 43 du règlement (CE) n° 1782/2003 déjà cité ;
- les « DPU spéciaux », mentionnés à l'article 47 du même règlement, attribués aux éleveurs déclarant pas ou peu de terres au titre de la période de référence 2000-2002 ;
- les « DPU jachères », visés à l'article 53 du même règlement, alloués en fonction du nombre d'hectares mis en jachère obligatoire au cours de la période de référence 2000-2002.

Sont dans le champ du présent dispositif les aides directes attribuées du fait de la mise à disposition de ces trois types de DPU.

En revanche, les aides mentionnées au titre IV du règlement (CE) n° 1782/2003 déjà cité, qui demeurent couplées à la production, ne sont pas concernées par le nouveau dispositif. Il s'agit notamment des aides aux cultures (grandes cultures, blés durs, protéagineux, riz, pommes de terre féculières, cultures énergétiques, ...), des primes à la vache allaitante, à l'abattage et à la viande ovine.

¹ Complété par le règlement (CE) n° 795/2004 de la Commission du 21 avril 2004 portant modalités d'application du régime de paiement unique.

Section 2 : La mise à disposition de DPU

9. Les DPU peuvent être mis à disposition à titre onéreux ou à titre gratuit. Lorsqu'ils sont mis à disposition à titre gratuit, leur titulaire doit en principe déclarer dans son revenu imposable la valeur locative des DPU. Dans un souci de simplification, il est toutefois admis que l'exploitant ne déclare pas de tels revenus à la condition de ne pas faire état des charges correspondantes.

CHAPITRE 2 : MODALITES D'IMPOSITION

10. L'imposition dans la catégorie des bénéfices agricoles des revenus retirés de la mise à disposition de DPU s'applique de plein droit pour la détermination des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007. Les revenus imposables sont déterminés dans les conditions prévues pour tous les bénéfices agricoles, à l'exclusion, dans certains cas, du bénéfice des déductions pour investissement ou pour aléas.

Les bénéfices ainsi réalisés relèvent de droit du régime réel d'imposition, simplifié ou normal.

Section 1 : Qualification des revenus issus de la mise à disposition de DPU

11. Les revenus issus de la mise à disposition de DPU sont qualifiés, de droit, de bénéfices agricoles. Par conséquent, les DPU eux-mêmes constituent des éléments d'actifs immobilisés professionnels et sont nécessairement inscrits à un bilan fiscal d'exploitation, dont ils constituent le cas échéant le seul élément.

12. Lorsque les terres sont inscrites au bilan d'exploitation, les revenus provenant de la location des terres sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles.

13. En revanche, lorsque les terres, notamment celles auxquelles sont attachées les DPU, sont maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant, les revenus que procure la location de ces terres relèvent de la catégorie des revenus fonciers alors même que les revenus provenant des DPU constituent des bénéfices agricoles.

Section 2 : Exclusion du bénéfice de la déduction pour investissement et de la déduction pour aléas

14. Les exploitants titulaires de revenus provenant de la mise à disposition de DPU ne peuvent pratiquer sur leurs bénéfices les déductions pour investissement ou pour aléas prévus respectivement aux articles 72 D et 72 D bis lorsqu'ils n'exercent aucune des activités mentionnées au premier, deuxième, troisième ou quatrième alinéa de l'article 63.

Ainsi lorsque l'exploitant perçoit des revenus agricoles uniquement du fait de la mise à disposition de DPU, ses bénéfices ne peuvent donner lieu à l'application des déductions pour investissement ou pour aléas. En revanche, si l'exploitant exerce, en plus de la mise à disposition de DPU, une activité agricole telle que définie aux premier, deuxième, troisième ou quatrième alinéas de l'article 63, les déductions pour aléas ou pour investissement peuvent être pratiquées.

Section 3 : Régime d'imposition applicable

15. L'article 69 E du CGI prévoit que les exploitants qui mettent à disposition des DPU sont soumis obligatoirement à un régime réel d'imposition (régime réel normal ou simplifié). Cette règle vaut aussi bien pour les exploitants personnes physiques, que pour les sociétés ou groupements (y compris les groupements agricoles d'exploitation en commun).

Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble des revenus considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole² et non aux seuls revenus résultant de la mise à disposition de DPU. Ainsi, l'exploitant agricole qui relevait du régime forfaitaire agricole et qui met à disposition des DPU relève, pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, d'un régime réel d'imposition des bénéfices agricoles pour l'ensemble des revenus tirés de son exploitation.

16. Les obligations déclaratives sont celles attachées à la nature du régime réel applicable.

Section 4 : Conséquences de l'exercice de location de DPU à titre unique

17. Lorsqu'un exploitant cesse d'exercer toute activité agricole au sens des cinq premiers alinéas de l'article 63 et n'exerce plus qu'une activité de mise à disposition de DPU, accompagné, le cas échéant, d'une location de terres agricoles dans le cadre d'un contrat de fermage, cet événement constitue une cessation partielle d'entreprise au sens de l'article 201.

18. La cession ou cessation partielle d'entreprise produit, en principe, les mêmes effets que la cession ou cessation totale. L'imposition porte uniquement sur les éléments afférents à l'établissement cédé ou fermé, ou à la branche d'activité cédée ou abandonnée. Les modalités déclaratives exposées dans la doctrine administrative 4 A 633 n° 42 sont applicables.

19. Toutefois, les plus-values à court terme réalisées lors de la cessation partielle d'activité sont susceptibles de bénéficier des dispositions de l'article 39 quaterdecies. De même, il n'est pas mis fin aux étalements, pratiqués en application de cet article, en cours à la date de cessation partielle.

En outre, il est rappelé, s'agissant du régime de la moyenne triennale prévu à l'article 75-0 B, que la cessation partielle d'activité ne met pas un terme aux effets de l'option. Il sera par ailleurs admis de ne pas appliquer, dans cette situation, le mécanisme de taxation au taux marginal d'imposition de l'excédent du bénéfice agricole sur la moyenne triennale. Bien entendu, dans ce cas le dispositif de neutralisation de la double imposition prévu au n° 34 de la doctrine administrative 5 E 432 n'est pas applicable.

20. Lorsque l'exploitant, mettant à disposition des DPU, donne également en location des terres agricoles dans le cadre d'un contrat de fermage, les plus-values latentes afférentes à ces terres ne font pas l'objet d'une imposition à la date de cessation partielle si elles restent inscrites au bilan pour leur valeur d'origine.

21. S'agissant des plus-values réalisées après la date de cessation partielle, il est précisé que la seule activité de mise à disposition de DPU, accompagnée ou non de la location de terres agricoles, n'est pas considérée comme exercée à titre professionnel au sens du I de l'article 151 septies.

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR

22. La présente mesure s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



² Lorsque les revenus tirés de la location des terres, notamment de celles auxquelles sont rattachés les DPU, relèvent de la catégorie des revenus fonciers du fait du maintien des terres concernées dans le patrimoine privé de l'exploitant (cf. n° 13), ces revenus sont susceptibles de relever du régime forfaitaire dit du « micro-foncier » prévu à l'article 32 du CGI.

Annexe : Article 61 de la loi de finances rectificative pour 2007 (Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007)

Article 61

I. — 1. L'article 63 du code général des impôts est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Sont considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole les revenus qui proviennent de la mise à disposition de droits à paiement unique, créés en application du règlement (CE) n° 1782/2003 du Conseil du 29 septembre 2003, établissant des règles communes pour les régimes de soutien direct dans le cadre de la politique agricole commune et établissant certains régimes de soutien en faveur des agriculteurs et modifiant les règlements (CEE) n° 2019/93, (CE) n° 1452/2001, (CE) n° 1453/2001, (CE) n° 1454/2001, (CE) n° 1868/94, (CE) n° 1251/1999, (CE) n° 1254/1999, (CE) n° 1673/2000, (CEE) n° 2358/71 et (CE) n° 2529/2001. »

2. Dans l'article 69 E du même code, le mot : « ou » est supprimé et, après le mot : « cinquième », sont insérés les mots : « ou sixième ».

3. Après l'article 72 D ter du même code, il est inséré un article 72 D quater ainsi rédigé :

« Art. 72 D quater. - Les bénéfices des exploitants titulaires de revenus mentionnés au cinquième ou sixième alinéa de l'article 63 ne peuvent donner lieu aux déductions prévues aux articles 72 D et 72 D bis lorsque ces exploitants n'exercent aucune des activités mentionnées au premier, deuxième, troisième ou quatrième alinéa de l'article 63. »

II. — Le I s'applique pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.