

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 E-1-05

N° 8 du 12 JANVIER 2005

ELARGISSEMENT DE LA NOTION DE BÉNÉFICIAIRES AGRICOLES AUX ACTIVITÉS DE PRÉPARATION ET D'ENTRAÎNEMENT DES ÉQUIDES DOMESTIQUES EN VUE DE LEUR EXPLOITATION. MODALITÉS DE CHANGEMENT DE MODE D'IMPOSITION.

(C.G.I., art. 63)

NOR : ECO F 04 20177 D

Bureau C 2

P R E S E N T A T I O N

Jusqu'à présent le régime fiscal des activités équestres reposait sur la distinction entre les activités d'élevage, qui relevaient de plein droit des bénéficiaires agricoles, et les autres activités qui relevaient selon le cas soit des bénéficiaires non commerciaux soit des bénéficiaires industriels et commerciaux.

Désormais le régime fiscal des entreprises ou exploitations intervenant dans le secteur équestre est harmonisé. Ainsi, l'ensemble des revenus provenant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle, sont soumis au régime des bénéficiaires agricoles.

Par ailleurs, les modalités d'inscription de certains chevaux en immobilisation sont assouplies.

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions.

•

SOMMAIRE

| | |
|--|-----------|
| INTRODUCTION | 1 |
| 1. Situation antérieure | 3 |
| 2. Situation nouvelle | 6 |
| CHAPITRE 1 : ELARGISSEMENT DE LA NOTION DE BENEFICES AGRICOLES | 8 |
| Section 1 : Activités réputées agricoles | 9 |
| Section 2 : Activités non agricoles | 15 |
| Section 3 : Pluriactivité | 22 |
| CHAPITRE 2 : MODALITES DE CHANGEMENT DU MODE D'IMPOSITION | 23 |
| Section 1 : Passage des bénéfices non commerciaux aux bénéfices agricoles | 24 |
| 1. Détermination du régime d'imposition applicable | 25 |
| 2. Période d'imposition | 32 |
| 3. Evaluation des immobilisations | 34 |
| 4. Evaluation des stocks | 41 |
| 5. Détermination du résultat en faisant état des créances acquises et des dépenses engagées | 46 |
| 6. Moyenne triennale | 51 |
| 7. Appréciation des conditions d'exonération des plus-values | 52 |
| 8. Déficits reportables | 56 |
| 9. Incidence sur la situation des adhérents d'organismes agréés | 57 |

| | |
|--|-----------|
| Section 2 : Passage des bénéfices industriels et commerciaux aux bénéfices agricoles | 59 |
| Section 3 : Passage du régime forfaitaire à un régime réel d'imposition des bénéfices agricoles | 63 |
| CHAPITRE 3 : ASSOULISSEMENT DES CONDITIONS D'INSCRIPTION EN IMMOBILISATION DES CHEVAUX DE COURSE | 64 |
| A. CHEVAUX ASSIMILES A DES IMMOBILISATIONS AMORTISSABLES | 65 |
| B. CHEVAUX COMPRIS DANS LES STOCKS | 69 |
| CHAPITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR | 70 |

INTRODUCTION

1. Jusqu'à présent le régime fiscal des activités équestres reposait sur la distinction entre les activités d'élevage, qui relevaient de plein droit des bénéfices agricoles, et les autres activités qui relevaient selon le cas soit des bénéfices non commerciaux (activités de dressage ou d'enseignement de l'équitation) soit des bénéfices industriels et commerciaux (prise en pension, location de chevaux).

2. Désormais le régime fiscal des entreprises ou exploitations intervenant dans le secteur équestre est harmonisé. Ainsi, l'ensemble des revenus provenant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle, sont soumis au régime des bénéfices agricoles¹.

1. Situation antérieure

3. Bénéfices agricoles. Le premier alinéa de l'article 63 du CGI considère comme bénéfice de l'exploitation agricole, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus qui proviennent de l'exploitation de biens ruraux. Ceux-ci s'entendent, d'une manière générale, des profits résultant de la culture et de l'élevage, c'est-à-dire d'opérations qui s'inscrivent dans le cycle biologique de la croissance des végétaux ou des animaux. Tel est le cas de l'activité d'élevage des chevaux.

4. Bénéfices non commerciaux. L'activité d'entraîneur de chevaux se caractérise principalement par la mise en œuvre d'un art ou d'une science dès lors qu'elle consiste à donner une « éducation » à un animal. Elle relève normalement, à ce titre, comme l'ensemble des activités éducatives, de la catégorie des bénéfices non commerciaux (CGI, art. 92).

Il a toutefois été admis que les entraîneurs-éleveurs (avec sol ou sans sol) de chevaux de courses puissent opter pour les bénéfices agricoles pour l'ensemble des revenus retirés de leur activité dès lors que 30 % des chevaux qu'ils entraînent sont issus de leur élevage ou ont été acquis ou loués par eux avant l'âge de deux ans au sens de la réglementation des courses ou avant l'âge de trois ans pour ceux qui n'ont jamais couru à la date de leur acquisition ou de leur prise en location. Cette mesure est applicable depuis l'imposition des revenus de 2000 (BOI 5 G-5-00, 5 E-4-00 et 5 E-4-01).

Les autres entraîneurs qui ne répondent pas à ces conditions sont imposables, en principe, dans la seule catégorie des bénéfices non commerciaux. Toutefois, les recettes tirées de l'entraînement de chevaux de course provenant exclusivement de l'élevage du contribuable peuvent être imposées dans la catégorie des bénéfices agricoles lorsque ces recettes présentent un caractère accessoire par rapport à l'activité agricole au sens de l'article 75 du CGI, c'est-à-dire lorsqu'elles représentent moins de 30 % des recettes issues de l'activité d'élevage et n'excèdent pas 30 000 €. Les entraîneurs non éleveurs, principalement les entraîneurs publics, sont eux aussi imposables, en principe, dans la seule catégorie des bénéfices non commerciaux, y compris sous certaines conditions, pour leurs activités connexes ou accessoires.

5. Bénéfices industriels et commerciaux. Les exploitants de centres équestres sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux lorsqu'ils se bornent à louer des chevaux au public. S'ils enseignent l'équitation, ils relèvent des bénéfices non commerciaux, à moins que l'activité d'enseignement demeure accessoire à la location de chevaux. Dans ce cas, l'activité de nature non commerciale exercée à titre accessoire à l'activité commerciale doit être prise en compte dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux lorsque les conditions d'application de l'article 155 du CGI sont réunies.

2. Situation nouvelle

6. Désormais le régime fiscal des entreprises ou exploitations intervenant dans le secteur équestre est harmonisé. Ainsi, l'ensemble des revenus provenant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle sont soumis au régime des bénéfices agricoles.

7. Les précisions apportées par la DB 5 E 1112, n°s 78 et 79 et 5 E 64, n°s 1 à 19, ainsi que par les instructions administratives 5 G-5-00 et 5 E 4-00 sont rapportées.

¹ La présente instruction tient compte de la rédaction de l'article 63 du CGI issue de l'article 22 de la loi de finances pour 2004, modifié par l'article 10 du projet de loi relatif au développement des territoires ruraux.

CHAPITRE 1 : ELARGISSEMENT DE LA NOTION DE BENEFICES AGRICOLES

8. Constituent des bénéfiques agricoles les revenus des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle.

Ces dispositions ne visent que les bénéfiques d'une exploitation agricole soumise à l'impôt sur le revenu. Les exploitants qui exercent une activité équestre et qui relèvent de l'impôt sur les sociétés ne sont pas concernés par ces nouvelles dispositions. Il en est notamment ainsi de certains centres équestres exploités sous la forme d'une société de capitaux ou d'une association.

Par ailleurs, seuls les équidés domestiques sont visés par les nouvelles dispositions, c'est-à-dire, les chevaux, poneys, mules, mulets, bardots et ânes à l'exclusion des zèbres.

Section 1 : Activités réputées agricoles

9. Éleveurs avec sol. Les revenus tirés d'une activité d'élevage de chevaux restent, bien entendu, imposables dans la catégorie des bénéfiques agricoles en application du premier aliéna de l'article 63 du CGI.

Il s'agit notamment des revenus retirés de la vente de chevaux issus de l'élevage, des activités liées à la reproduction de ces chevaux (vente des saillies notamment) et des redevances de mise en location de carrière de ces chevaux.

Il s'agit également des primes encaissées, dans la généralité des courses, par les éleveurs de chevaux gagnants ou placés, même s'ils ne leur appartiennent plus, ainsi que des gains de course des chevaux exploités. En effet, les éleveurs de chevaux de course exercent une profession agricole, même lorsqu'ils engagent leurs chevaux dans des épreuves hippiques, soit directement, soit en ayant recours à un entraîneur public ou particulier.

Il s'agit enfin des revenus retirés des activités d'enseignement exercées avec les chevaux exploités ou de la location de ces chevaux pour la promenade ou le tourisme (avec ou sans accompagnement).

10. Dresseurs. Les revenus tirés d'une activité de dressage relèvent désormais de la catégorie des bénéfiques agricoles à l'exclusion de ceux tirés du dressage pour le spectacle (voir n° 19.). Le dressage comprend notamment :

- le débouillage qui comporte le travail à la longe, le sanglage, l'habitude de la selle, un début de travail monté aux trois allures (pas, trot, galop) ;

- le dressage proprement dit, aux trois allures, départs et arrêts, allongements et ralentissements d'allure, voltes et travail en cercle et sur piste.

Les gains de course de ces chevaux ainsi que les prises en pension de chevaux connexes au dressage sont imposés dans la catégorie des bénéfiques agricoles.

11. Entraîneurs. Les revenus tirés d'une activité d'entraînement de chevaux, par un contribuable éleveur ou non éleveur, relèvent désormais de la catégorie des bénéfiques agricoles.

Il s'agit notamment des revenus retirés de la vente de chevaux entraînés, des activités liées à la reproduction de ces chevaux, des gains de course de ces chevaux et des redevances de mise en location de carrière de chevaux perçus par un entraîneur. Il s'agit également des revenus retirés des activités d'enseignement exercées avec les chevaux entraînés ou de la location de ces chevaux pour la promenade ou le tourisme (avec ou sans accompagnement).

L'imposition des revenus retirés par un entraîneur dans la catégorie des bénéfiques agricoles n'est subordonnée à aucune condition particulière. Ainsi, les entraîneurs publics, les éleveurs entraîneurs et les cavaliers professionnels préparant et entraînant des chevaux de sport à la compétition équestre relèvent de la catégorie des bénéfiques agricoles. En revanche, les entraîneurs particuliers, qui sont liés au propriétaire qui les emploie par un contrat de travail, continuent de relever de la catégorie des traitements et salaires.

La mesure d'assouplissement prise en faveur de certains entraîneurs-éleveurs de chevaux de courses devient sans objet (BOI 5 G-5-00 et 5 E-4-00).

12. Prise en pension et gardiennage. La préparation consiste à porter le cheval au meilleur de sa forme pour le jour de la course ou de la compétition équestre. Il en résulte la nécessité de loger l'animal dans de bonnes conditions d'hygiène, de contrôler son alimentation et de veiller sur son état sanitaire. Il s'ensuit que l'ensemble de l'activité de prise en pension de chevaux relève de la catégorie des bénéfices agricoles (prise en pension de chevaux au pré, en box ou en stabulation).

Il s'agit notamment de la prise en pension de chevaux exercée dans le cadre d'un centre équestre et de la prise en pension inhérente à l'activité de préparation et d'entraînement des chevaux. Dans l'hypothèse où la prise en pension de chevaux ne s'inscrit pas dans le prolongement de l'exploitation d'un centre équestre ou d'une activité d'entraîneur (simple gardiennage ; prise en pension se situant hors du cycle de l'élevage et de la compétition), les revenus provenant de l'activité sont également imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles.

13. Situation des centres équestres. Les nouvelles dispositions conduisent à reconnaître le caractère agricole aux revenus qu'un centre équestre retire des activités de préparation en vue de la participation du cheval à une compétition, de la mise à disposition du cheval à l'usage d'un cavalier ou d'un apprenti cavalier pour l'enseignement ainsi que des activités sportives et de loisirs. Il en est de même des recettes provenant des prestations de dressage, des ventes de chevaux, des commissions sur ventes de chevaux, des ventes de fumier ou des revenus de la location de chevaux pour la promenade ou le tourisme.

En revanche, les prestations de nature commerciale telles que la vente d'objets spécifiques à la pratique du sport équestre, la vente de denrées alimentaires, les prestations de transport, l'hébergement et la restauration des cavaliers continuent à être imposées dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

14. Exploitation des chevaux de travail. Les revenus retirés de l'utilisation de chevaux pour le débardage du bois, la traction hippomobile et le travail à façon (entretien des vignes par exemple) relèvent de la catégorie des bénéfices agricoles.

Section 2 : Activités non agricoles

15. Éleveurs sans sol. Les éleveurs sans sol s'entendent des propriétaires qui font l'acquisition d'une ou de plusieurs poulinières qu'ils mettent en pension dans un haras. Les poulains qui viennent à naître ultérieurement sont alors, soit conservés par le propriétaire pour être mis à l'entraînement, soit vendus. Dans cette situation, l'activité exercée a, depuis l'origine, un caractère non commercial.

Il est toutefois rappelé que lorsque l'éleveur sans sol, se borne à confier son cheval à un entraîneur sans exercer aucune diligence en vue de s'aménager une source de revenus, les gains de course qu'il réalise ainsi que les primes qui lui reviennent du fait de sa qualité d'éleveur du cheval, n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu et ses pertes ne peuvent faire l'objet d'aucune imputation. A cet égard, les précisions apportées par l'instruction administrative du 21 mai 2002 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 5 G-6-02 demeurent applicables.

16. Propriétaires non-éleveurs non-entraîneurs. Lorsqu'un propriétaire, dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé, laisse à un tiers, en plaçant par exemple ses chevaux en pension, le soin de les entraîner, la vente de ces chevaux et les prix gagnés par les chevaux qu'il détient relèvent des bénéfices non commerciaux.

Il est toutefois rappelé que lorsque le propriétaire d'un cheval de course non-éleveur, se borne à confier son cheval à un entraîneur sans exercer aucune diligence en vue de s'aménager une source de revenus, les gains de course qu'il réalise, n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu et ses pertes ne peuvent faire l'objet d'aucune imputation. A cet égard, les précisions apportées par l'instruction administrative du 21 mai 2002 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 5 G-6-02 demeurent applicables.

Par ailleurs, sous réserve des dispositions propres aux bénéfices retirés d'une activité industrielle, commerciale, agricole ou non commerciale, la plus-value dégagée lors de la vente d'un cheval relève du régime d'imposition des plus-values sur biens meubles réalisées par les particuliers (CGI, art. 150 UA).

17. Propriétaires louant la carrière d'un cheval. Le propriétaire d'un cheval de course peut, par un contrat de « location de carrière » confier à un entraîneur le soin de faire courir ce cheval. L'entraîneur prend à sa charge l'entraînement et les frais de pension et perçoit, en contrepartie, les gains de course (allocations, prix, primes, etc.). Il en reverse au propriétaire une fraction fixée par le contrat.

Ce contrat constitue une location de bien meuble dont les profits constituent en principe, pour le propriétaire, des bénéfices industriels et commerciaux. Toutefois, lorsqu'ils sont réalisés par un propriétaire non-éleveur non-entraîneur ou par un éleveur sans sol, ces profits doivent être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Les profits tirés de la location de la carrière d'un cheval de course par un exploitant agricole au sens de l'article 63 du CGI dans sa nouvelle rédaction, soumis à un régime réel d'imposition, sont considérés comme des gains de course soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles (voir n° 9. et 11.).

18. Enseignants d'équitation. L'enseignement de l'équitation (monitorat, instructorat et professorat) exercé à titre indépendant hors exploitation d'un centre équestre demeure une activité non commerciale (activité d'enseignement de l'équitation sans fourniture de cavalerie). Il s'agit également des accompagnateurs de tourisme équestre. Lorsqu'il existe un lien de subordination, le professeur d'équitation est imposable dans la catégorie des traitements et salaires.

Les revenus qu'un centre équestre retire de l'enseignement de l'équitation relèvent de la catégorie des bénéfices agricoles (voir n° 13.). Il en est de même des activités d'enseignement exercées par l'éleveur avec les chevaux de l'élevage que ceux-ci soient issus ou non de l'exploitation (activité exercée avec fourniture de la cavalerie) (voir n° 9.).

19. Activités de spectacle. Le législateur a expressément exclu les activités liées au spectacle de la catégorie des bénéfices agricoles quand bien même elles conduiraient à préparer ou entraîner des équidés domestiques. La circonstance que ces activités soient exercées par un éleveur de chevaux ou par un entraîneur n'a pas pour effet de les soumettre à la catégorie des bénéfices agricoles.

Il s'agit notamment des activités de cirque ou des activités de dressage en vue de la réalisation de films.

20. Activité de ventes diverses, de prestations de transport, d'hébergement et de restauration. Ces prestations demeurent soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (voir n° 13.).

21. Entraîneurs particuliers. Les entraîneurs particuliers continuent de relever de la catégorie des traitements et salaires (voir n° 11.).

Section 3 : Pluriactivité

22. La situation des exploitants qui, au sein de la même exploitation, exercent une activité dont les résultats sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles et une activité dont les résultats sont, en principe, imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et/ou des bénéfices non commerciaux appelle les observations suivantes :

- les activités de nature commerciale ou non commerciale exercées à titre accessoire à l'activité agricole peuvent être prises en compte au titre de l'activité agricole dans les conditions prévues à l'article 75 du CGI ;

- les activités de nature agricole ou non commerciale exercées à titre accessoire à l'activité commerciale doivent être prises en compte au titre de l'activité commerciale dans les conditions prévues par l'article 155 du CGI ;

- les activités de nature agricole ou commerciale exercées à titre accessoire à l'activité non commerciale peuvent être prises en compte au titre de l'activité non commerciale lorsque d'une part, le contribuable accepte d'être imposé sous une cote unique à ce titre pour l'ensemble de ces revenus et, d'autre part, les opérations accessoires à caractère agricole ou commercial sont directement liées à l'exercice d'une activité non commerciale et constituent le prolongement de cette dernière.

CHAPITRE 2 : MODALITES DE CHANGEMENT DU MODE D'IMPOSITION

23. L'imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles des revenus retirés des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation n'est pas optionnelle. Elle s'applique de plein droit aux exploitants exerçant l'une et/ou l'autre de ces activités pour la détermination des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004.

Les bénéfices réalisés par les entreprises équestres placées sous un régime réel d'imposition (simplifié ou normal) sont déterminés et imposés dans les conditions fixées pour la généralité des agriculteurs. Le II de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI prévoit toutefois des modalités particulières d'inscription des chevaux à l'actif immobilisé (voir infra, n° 64. et s.).

Section 1 : Passage des bénéfices non commerciaux aux bénéfices agricoles

24. Les plus-values latentes incluses dans l'actif social, les bénéfices en sursis d'imposition sous réserve des provisions pour hausse de prix et les profits non encore imposés sur les stocks des contribuables ne font pas l'objet d'une imposition lors du changement de mode d'imposition à la condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables.

En particulier, aucune augmentation ne doit être apportée à la valeur comptable des divers éléments formant l'actif de l'entreprise et les postes correspondant à des bénéfices en sursis d'imposition doivent être repris sans changement.

1. Détermination du régime d'imposition applicable

25. Les exploitants qui exercent une activité de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle, sont soumis à un régime réel d'imposition en application du nouvel article 69 E du CGI.

a) Application d'un régime réel d'imposition

26. Activité visée au premier alinéa de l'article 63 du CGI. Le forfait des exploitants agricoles qui exercent une activité d'élevage de chevaux peut être dénoncé par l'administration.

En effet, le forfait collectif peut être dénoncé par l'administration lorsque le contribuable se livre à des cultures spéciales qui ne donnent pas lieu, pour la région considérée, à une tarification forfaitaire particulière et qui figurent sur une liste dressée par arrêté. Tel est le cas pour les exploitants qui exercent une activité d'élevage de chevaux de course (CGI, ann. IV, art. 4 N). La dénonciation concerne l'ensemble des activités agricoles exercées par le contribuable (voir pour plus de précisions la DB 5 E 2112, n°s 16 et s.).

27. Activité visée au dernier alinéa de l'article 63 du CGI. Le nouvel article 69 E du CGI prévoit que les exploitants qui exercent une activité de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle, sont soumis obligatoirement à un régime réel d'imposition (régime réel normal ou simplifié). Cette règle s'applique aussi bien aux exploitants personnes physiques qu'aux sociétés ou groupements (y compris les groupements agricoles d'exploitation en commun).

Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble de l'activité exercée par l'exploitant et non à la seule activité de préparation ou d'entraînement des équidés en vue de leur exploitation. Ainsi, l'exploitant agricole qui relevait du régime forfaitaire agricole et qui exerçait pour partie une activité d'entraîneur soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux relève, pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, d'un régime réel d'imposition des bénéfices agricoles pour l'ensemble des revenus tirés de son exploitation.

Elles s'appliquent à l'ensemble des exploitants concernés sans qu'il y ait lieu de tenir compte du régime d'imposition applicable au titre de l'exercice précédent celui au titre duquel les nouvelles dispositions de l'article 63 du CGI sont applicables : régime déclaratif spécial ou régime de la déclaration contrôlée pour les contribuables qui relèvent des bénéfices non commerciaux ; régime des micro-entreprises ou régime réel d'imposition pour les contribuables qui relèvent des bénéfices industriels et commerciaux.

b) Détermination du régime réel d'imposition applicable

28. Limite du régime simplifié d'imposition. Le régime simplifié d'imposition des bénéfices agricoles s'applique de plein droit aux exploitants dont la moyenne des recettes des deux années civiles précédentes n'excède pas 350 000 €. En cas de dépassement de la limite de 350 000 €, les exploitants sont soumis de plein droit au régime réel normal d'imposition à compter du premier exercice suivant la période biennale de référence (BOI 5 E-1-04).

29. Recettes encaissées. Cette limite s'apprécie en tenant compte des recettes encaissées au cours de la période biennale de référence, même si elles ont été imposées selon le régime des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices industriels et commerciaux.

Dès lors que les activités visées aux n°s **9.** à **14.** sont réputées agricoles, les recettes encaissées au titre de ces activités sont à retenir pour la détermination du régime d'imposition applicable. Ainsi, il y a lieu notamment de retenir les recettes procurées par la vente de chevaux qui ne figurent pas à un compte d'immobilisations, les gains de courses, les primes encaissées par les éleveurs, les redevances de mise en location de carrière de chevaux, les recettes tirées de la location de chevaux de selle ainsi que celles de la prise en pension de chevaux appartenant à d'autres propriétaires.

30. Règle du quintuplement applicable aux élevages à façon. Le V de l'article 69 du CGI prévoit que pour la détermination du régime d'imposition applicable, les recettes provenant d'opérations d'élevage ou de culture portant sur des animaux ou des produits appartenant à des tiers sont multipliées par cinq.

Il est admis de ne pas appliquer cette disposition dans le cas de l'élevage par un tiers d'équidés domestiques (prise en pension de chevaux appartenant à des particuliers ou à des organismes, utilisés par leur propriétaire ou par un tiers).

31. Option pour le régime réel normal. L'option pour le régime réel normal doit être formulée avant le 1^{er} mai de la première année à laquelle elle s'applique (CGI, art. 69-IV). La loi de finances rectificative pour 2004 a toutefois modifié les modalités d'option en prévoyant, qu'à compter du 1^{er} janvier 2005, elle doit être exercée dans le délai de dépôt de la déclaration de l'exercice précédant celui au titre duquel elle s'applique. Ainsi :

- les exploitants dont l'exercice coïncide avec l'année civile doivent formuler leur option avant le 1^{er} mai 2004. Il est toutefois admis que les exploitants qui désirent opter pour le régime réel normal dès leur premier exercice d'activité imposé dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, peuvent exercer cette option jusqu'au 15 février 2005 ;

- les exploitants dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile doivent formuler leur option avant le 1^{er} mai de l'année au cours de laquelle intervient la clôture du premier exercice concerné par l'option. Exemple : un exploitant clôture son exercice le 30 juin. Pour être imposé selon le régime réel normal au titre de l'exercice 1^{er} juillet 2004 – 30 juin 2005, il doit formuler son option avant la date de dépôt de la déclaration de l'exercice 2003-2004, en 2005.

2. Période d'imposition

32. Principes. L'article 73 du CGI fixe à douze mois la durée de l'exercice comptable des exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition, sans que cet exercice soit nécessairement aligné sur l'année civile. Ce principe comporte toutefois quatre exceptions (DB 5 E 2321, n°s 8 à 18 ; BOI 5 E 11-01) :

- les exploitants qui passent du forfait ou du régime transitoire à un régime de bénéfice réel peuvent clôturer leur premier exercice soumis à ce régime avant le 31 décembre ;

- les exploitants soumis à un régime de bénéfice réel qui opèrent une reconversion d'activité par suite d'un changement très important de production sont autorisés à clôturer un exercice d'une durée différente de douze mois au cours de l'année civile qui suit la constatation de la reconversion ou au cours de l'année suivante ;

- les exploitants soumis à un régime de bénéfice réel lorsqu'ils ont clôturé à une même date les cinq exercices qui précèdent ;

- les exploitants soumis à un régime de bénéfice réel dès le début de leur activité peuvent clôturer leur premier exercice durant l'année civile du début de leur activité ou l'année suivante.

33. Exception. Il est admis que les contribuables qui changent de mode d'imposition en application de l'article 22 de la loi de finances pour 2004 peuvent clôturer leur premier exercice soumis à un régime réel d'imposition des bénéficiaires agricoles durant l'année 2004 ou 2005.

Quelle que soit la date de clôture de son premier exercice, l'exploitant ne peut ensuite modifier celle-ci en vertu de l'exception visée ci-dessus, qu'après avoir clôturé à une même date cinq exercices dont les résultats sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires agricoles.

3. Evaluation des immobilisations

34. L'application du régime des bénéficiaires agricoles affecte la définition du patrimoine professionnel du contribuable, les règles propres aux titulaires de bénéficiaires non commerciaux (voir DB 5 G 2112, n°s 4 à 11, édition à jour au 15 décembre 1995) cessant de s'appliquer.

a) Définition des immobilisations

35. Pour l'inscription de leurs immobilisations au bilan d'ouverture, les exploitants qui exercent une activité mentionnée au dernier alinéa de l'article 63 du CGI doivent se conformer aux règles générales définies dans la documentation administrative 5 E 3213 à laquelle il convient de se reporter.

Notamment, les immeubles bâtis ou non bâtis utilisés pour les besoins de l'exploitation et appartenant à l'exploitant sont obligatoirement inscrits à l'actif du bilan, sous réserve de l'option par le contribuable de la conservation des terres dans son patrimoine privé (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D-I ; voir DB 5 E 3212, n° 2 et s sur la notion d'immeubles affectés à l'exploitation).

36. Le II de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI prévoit que certains chevaux peuvent être inscrits à l'actif immobilisé d'un exploitant soumis à un régime réel d'imposition (voir pour plus de précisions, n° 64. et s.).

37. Dans le cas où le contribuable reprend dans son patrimoine privé, lors du changement du régime d'imposition, certains biens figurant à l'actif du bilan de l'activité imposée selon le régime des bénéficiaires industriels et commerciaux, la plus-value constatée à cette occasion est imposable sous réserve des dispositions de l'article 151 septies du CGI (appréciation selon les modalités prévues en faveur des titulaires de bénéficiaires industriels et commerciaux).

b) Immobilisations non amortissables

38. D'une manière générale, les immobilisations non amortissables doivent être inscrites au bilan initial pour leur valeur d'origine. Cette règle concerne essentiellement les terres, quelle que soit leur date d'acquisition, sous réserve de l'option pour leur conservation dans le patrimoine privé.

c) Immobilisations amortissables

39. Evaluation des immobilisations. Les immobilisations amortissables, telles les chevaux ou les immeubles bâtis qui figuraient sur le registre des immobilisations et des amortissements du contribuable, doivent être inscrites à l'actif pour leur valeur d'origine, en distinguant, d'une part, cette valeur et d'autre part, les amortissements qui ont été pratiqués, tels qu'ils figuraient sur le registre précité.

Les biens qui ne figuraient pas sur ce registre sont inscrits à l'actif pour leur valeur vénale réelle à la date de cette inscription s'il s'agit d'immeubles. Il en est de même des éléments amortissables, autres que des immeubles, lorsqu'ils n'étaient pas déjà utilisés dans le cadre de l'activité non commerciale. Dans le cas contraire, ces derniers éléments doivent être inscrits au bilan pour leur prix de revient.

Dans le cas des chevaux nés sur l'exploitation, ce prix est apprécié à la date où les chevaux remplissaient les conditions pour être assimilés à des immobilisations.

40. Calcul des amortissements résiduels. Les immobilisations pour lesquelles un amortissement a déjà été pratiqué sous le régime des bénéficiaires non commerciaux continuent à être amorties pour la durée qui restait à courir au moment du passage du régime des bénéficiaires non commerciaux à celui des bénéficiaires agricoles.

Pour les autres immobilisations, le taux à retenir, tant pour le calcul des amortissements selon le système linéaire que ceux pratiqués selon le système dégressif lorsque les conditions prévues pour l'application de ce système sont remplies, doit être choisi en fonction de la durée d'utilisation du bien restant à courir à la date du passage du régime des bénéficiaires non commerciaux à celui des bénéficiaires agricoles.

S'agissant des immobilisations, autres que les immeubles, qui étaient utilisées dans le cadre de l'activité non commerciale, il est précisé que les amortissements irrégulièrement différés au regard des dispositions de l'article 39 B du CGI ne peuvent plus être admis en déduction des bénéfices imposables (DB 4 D 1321, n° 55).

4. Evaluation des stocks

41. Le bénéfice agricole imposable comprend notamment la variation de la valeur des stocks au cours de l'exercice. Par suite, les contribuables doivent valoriser leurs stocks dans le bilan d'ouverture de leur premier exercice d'imposition selon un régime de bénéfice agricole réel (normal ou simplifié).

D'une manière générale, les stocks d'un exploitant agricole comprennent les marchandises, les matières premières et fournitures consommables, les productions en cours, les produits intermédiaires, les produits finis, les produits résiduels et les emballages non destinés à être récupérés (pour plus de précisions, voir DB 5 E 3222, n°s 1 à 9 et 5 E 332, n° 5).

42. La valorisation des chevaux et des stocks appellent les précisions suivantes.

a) Chevaux

43. Sous réserve de l'option pour l'inscription de certains chevaux à un compte d'immobilisation (voir n° **65.**), l'ensemble des chevaux acquis ou nés sur l'exploitation doivent figurer dans les stocks.

Les chevaux qui figuraient au registre des immobilisations de l'exploitant sous le régime des bénéfices non commerciaux et que l'exploitant n'a pas la possibilité d'inscrire à un compte d'immobilisations ou ne souhaite pas inscrire à un tel compte dans le cadre de son activité agricole doivent être portés dans le stock initial du premier exercice relevant du régime des bénéfices agricoles, et doivent être enregistrés pour leur valeur nette comptable à la clôture du dernier exercice déterminé selon les règles des bénéfices non commerciaux.

Les animaux qui n'ont pas été vendus au cours du premier exercice d'imposition selon un régime réel de bénéfices agricoles doivent être évalués en fin d'exercice selon les règles de droit commun.

b) Stocks d'approvisionnement

44. Les fournitures achetées qui se trouvent en réserve lors du passage du régime des bénéfices non commerciaux à celui des bénéfices agricoles (produits vétérinaires, carburants, lubrifiants, combustibles et fournitures diverses telles que grillage, liens, etc.) et dont le coût d'acquisition a été déduit pour la détermination des bénéfices non commerciaux doivent être portées pour une valeur nulle aux comptes de stocks du bilan d'ouverture du premier exercice et des bilans ultérieurs.

c) Autres stocks

45. Les autres stocks sont évalués au prix de revient. Cette valeur ne peut excéder le cours du jour à la date d'ouverture de l'exercice. Toutefois, les dispositions prévues par l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI sont applicables en cas d'imposition au régime réel simplifié.

5. Détermination du résultat en faisant état des créances acquises et des dépenses engagées

46. Le passage du régime des bénéfices non commerciaux à celui des bénéfices agricoles oblige les entraîneurs éleveurs qui n'ont pas opté pour la détermination de leur résultat imposable en faisant état des créances acquises et des dépenses engagées dans les conditions prévues à l'article 93 A du CGI, à passer d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'engagement.

Les intéressés doivent en effet se conformer aux obligations comptables du régime du bénéfice réel normal ou du régime du bénéfice réel simplifié, selon le cas.

47. Les créances et les dettes nées sous le régime des bénéfices non commerciaux sont inscrites pour leur valeur à la date du changement de mode d'imposition.

48. Le contribuable doit effectuer certaines corrections extra-comptables lors du passage du régime des bénéfices non commerciaux au régime des bénéfices agricoles. Ces rectifications ont pour objet d'éviter l'absence de prise en compte ou la double prise en compte de produits ou de charges.

a) Encaissements ou paiements correspondant à des créances acquises ou à des dépenses engagées antérieurement à l'exercice ouvert au 1^{er} janvier 2004

49. Pour l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004 et, le cas échéant, les exercices suivants, le bénéfice à retenir, qui comprend l'excédent des créances acquises sur les dépenses engagées au cours de l'exercice d'imposition, est :

- augmenté des recettes encaissées au cours du même exercice et qui correspondent à des créances acquises au cours d'une année ou d'une période d'imposition antérieure à celle du changement du mode d'imposition et au titre de laquelle le bénéfice était déterminé en application de l'article 93 du CGI ;

- et diminué du montant des dépenses payées au cours de l'exercice considéré et qui correspondent à des dépenses engagées au cours d'une année ou d'une période d'imposition au titre de laquelle le bénéfice était déterminé en application de l'article 93 du CGI.

b) Avances, acomptes ou provisions encaissés ou acomptes sur dépenses payés antérieurement à l'exercice ouvert au 1^{er} janvier 2004 et correspondant à des créances acquises ou à des dépenses engagées postérieurement.

50. Les avances, acomptes ou provisions peuvent être encaissés au cours d'une année ou d'une période d'imposition antérieure à l'application du régime des bénéfices agricoles au titre de laquelle le bénéfice est déterminé en application de l'article 93 du CGI. Lorsque l'achèvement des prestations concernées ou la livraison des biens intervient au cours d'un exercice au titre duquel le bénéfice est déterminé en application des règles des bénéfices agricoles, ces avances, acomptes ou provisions sont déduits du produit de la prestation ou de la vente pour la détermination du résultat auquel ce produit doit être rattaché.

Les acomptes sur dépenses acquittés au cours d'une année ou d'une période d'imposition antérieure à l'application du régime des bénéfices agricoles et au titre de laquelle le bénéfice était déterminé en application de l'article 93 du CGI sont, lorsque les charges correspondantes acquièrent le caractère de dépenses engagées au cours d'un exercice au titre duquel le bénéfice est déterminé en application du régime des bénéfices agricoles, déduits des dépenses de ce dernier exercice.

6. Moyenne triennale

51. L'article 75-0B du CGI prévoit un mode d'imposition des bénéfices agricoles selon une moyenne triennale mobile afin d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt.

Il est rappelé que l'option pour le système de la moyenne triennale ne peut être exercée qu'à compter de la troisième année d'application d'un régime réel d'imposition des bénéfices agricoles (DB 5 E 432, n° 17 et s.).

7. Appréciation des conditions d'exonération des plus-values

52. L'article 151 septies du CGI prévoit, sous certaines conditions, une exonération des plus-values professionnelles réalisées par les exploitants agricoles qui exercent leur activité depuis plus de cinq ans et dont les recettes n'excèdent pas 250 000 €. Au-delà de cette limite, une exonération dégressive des plus-values est prévue lorsque les recettes sont comprises entre 250 000 € et 350 000 € (cf. BOI 5 E-X-04).

53. Condition tenant au montant des recettes. La limite d'exonération est appréciée en fonction de la moyenne des recettes encaissées au cours des deux années qui précèdent celle de la réalisation de la plus-value. Il n'est pas tenu compte, à la différence des titulaires de bénéfices industriels et commerciaux ou de bénéfices non-commerciaux, du montant des recettes de l'année de réalisation de la plus-value.

Il y a lieu, pour l'appréciation du franchissement des limites de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI, de tenir compte des recettes encaissées au cours de la période de référence quand bien même ces sommes ont été prises en compte pour la détermination du résultat des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices industriels et commerciaux.

54. Règle du quintuplement applicable aux élevages à façon. Il est admis de ne pas appliquer les dispositions prévues au V de l'article 69 (voir supra n° 30.) dans le cas de l'élevage par un tiers de chevaux de course ou de concours (prise en pension de chevaux appartenant à des tiers).

55. Condition tenant à la durée de l'activité. L'exonération prévue par l'article 151 septies du CGI est subordonnée à la condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans. Il est admis que le délai de cinq ans s'apprécie en tenant compte de la date du début de l'activité non commerciale.

8. Déficits reportables

56. Il est admis que les déficits constatés au titre d'une activité non commerciale exercée à titre non professionnelle, non utilisés à la date d'entrée en vigueur de l'article 22 de la loi de finances pour 2004, s'imputent sur les bénéfices agricoles, dans les mêmes conditions, notamment de durée, que s'ils provenaient d'une activité agricole.

9. Incidence sur la situation des adhérents d'organismes agréés

57. Les adhérents de centres de gestion et associations agréés peuvent bénéficier notamment d'un abattement sur leurs bénéfices imposables régulièrement déclarés et, le cas échéant, d'une réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion, à la condition d'avoir adhéré à cet organisme pendant toute la durée de l'exercice ou de l'année civile.

Bien que l'association agréée ne soit plus qualifiée pour gérer le dossier du contribuable imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles, il est admis que celui-ci ne perde pas pour autant le bénéfice des allègements fiscaux pour cette année d'adhésion au groupement non compétent.

58. Les professionnels du secteur équestre disposent d'un délai de trois mois à compter de la date à laquelle ils sont informés par leur organisme agréé du changement de mode d'imposition pour adhérer à un centre de gestion agréé agricole (DB 5 J-311).

Section 2 : Passage des bénéfices industriels et commerciaux aux bénéfices agricoles

59. Les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks des contribuables ne font pas l'objet d'une imposition lors du changement de mode d'imposition à la condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables.

En particulier, aucune augmentation ne doit être apportée à la valeur comptable des divers éléments formant l'actif de l'entreprise et les postes correspondant à des bénéfices en sursis d'imposition doivent être repris sans changement.

Les bénéfices en sursis d'imposition comprennent les provisions constituées en franchise d'impôt (provisions ordinaires ou spéciales qui peuvent être constituées en vertu de textes particuliers) ainsi que les plus-values dont l'imposition a été différée.

60. Les précisions apportées en cas de passage d'une imposition selon le régime des bénéfices non commerciaux à une imposition selon le régime des bénéfices agricoles sont applicables, mutatis mutandis, en cas de passage d'une imposition selon le régime des bénéfices industriels et commerciaux à une imposition selon le régime des bénéfices agricoles.

Par ailleurs, il est précisé que les exploitants agricoles ne peuvent pratiquer la provision pour hausse des prix prévue au 5° du 1 de l'article 39 du CGI. Dès lors, lorsqu'elles ont été constituées, ces provisions doivent être rapportées pour la détermination des résultats du premier exercice clos sous un régime de bénéfices agricoles.

61. Il est admis que les amortissements réputés différés s'imputent sur les bénéfices agricoles, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

62. Le régime des entreprises nouvelles, mentionné à l'article 44 sexies du CGI, prévoit un allègement de l'impôt sur les bénéfices pour les entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale et, sous certaines conditions, une activité non commerciale. Les activités agricoles sont exclues de l'application du dispositif.

Le passage de l'imposition des activités équestres de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux à la catégorie des bénéfices agricoles devrait mettre fin à l'application du régime d'allègement à compter de la date de changement du mode d'imposition, soit pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.

Il est toutefois admis que le régime d'allègement sur les bénéfices prévu à l'article 44 sexies du CGI cesse de s'appliquer pour les seules créations des activités équestres intervenues à compter de la date de publication de la présente instruction.

Section 3 : Passage du régime forfaitaire à un régime réel d'imposition des bénéficiaires agricoles

63. Les règles applicables en cas de passage du régime forfaitaire à un régime réel d'imposition des bénéficiaires agricoles sont décrites aux n°s 66 à 86 de l'instruction du 15 janvier 2002 (BOI 5 E-1-02).

CHAPITRE 3 : ASSOULISSEMENT DES CONDITIONS D'INSCRIPTION EN IMMOBILISATION DES CHEVAUX DE COURSE

64. Le II de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI établit une distinction entre :

- les chevaux 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, âgés de deux ans au moins au sens de la réglementation des courses, qui peuvent être considérés comme des immobilisations amortissables (A) ;

- les autres chevaux qui sont obligatoirement compris dans les stocks (B).

A. CHEVAUX ASSIMILÉS À DES IMMOBILISATIONS AMORTISSABLES

65. Le II de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI prévoit que peuvent être inscrits à l'actif immobilisé d'un exploitant soumis à un régime réel d'imposition (normal ou simplifié) :

- les chevaux utilisés comme animaux de trait ou affectés exclusivement à la reproduction. La production de certificats de saillie permet d'établir qu'un cheval est effectivement affecté 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, âgés de deux ans au moins au sens de la réglementation des courses.

Lorsque l'exploitant est assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée, l'application de cette disposition est subordonnée à la condition qu'il exerce le même choix pour l'établissement de cette taxe. Bien entendu, le contribuable peut renoncer à la possibilité de considérer certains éléments de son écurie comme des immobilisations amortissables. L'inscription à un compte d'immobilisations est une simple faculté qui s'exerce animal par animal.

66. Au sens de la réglementation des courses, l'âge des chevaux de course est compté par année civile, quelle que soit leur date de naissance dans l'année. Ils ont donc « un an » dès le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de leur naissance, remarque étant faite que les naissances ont lieu, en général, au cours du premier semestre. Un poulain de « deux ans » est en réalité âgé de 18 à 23 mois.

La date d'entrée au haras est indépendante de l'âge des étalons et des pouliches. Elle varie en fonction des qualités démontrées par les chevaux sur les champs de course et de leur spécialité (trot, galop, obstacles).

67. Toutefois, il était admis que les exploitants inscrivent les chevaux de course ou de concours mis à l'entraînement à un compte d'immobilisations dès le 1^{er} juillet de l'année qui suit celle de leur naissance (DB 5 E 3213, n° 39 ; DB 5 E 64, n°s 6 à 10 ; BOI 5 E 1-02, n° 62).

68. Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, les éleveurs sont autorisés à inscrire le cheval en immobilisation dès le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de sa naissance (chevaux âgés de six mois à un an). La validité de l'immobilisation comptable de l'animal est subordonnée au strict respect de trois conditions cumulatives :

- le cheval doit avoir subi un entraînement effectif ;

- le cheval doit avoir été reconnu apte à poursuivre l'entraînement ;

- le cheval doit être conservé par son propriétaire jusqu'au 1^{er} juillet de son année de yearling.

En conséquence, la mesure mentionnée au n° 67. est rapportée.

B. CHEVAUX COMPRIS DANS LES STOCKS

- 69.** Les chevaux non immobilisés sont obligatoirement compris dans les stocks. Il s'agit, en particulier :
- de chevaux qui ne disposent pas des aptitudes requises pour être mis à l'entraînement et sont conservés dans l'exploitation en attendant d'être vendus comme chevaux de selle ou de boucherie ;
 - de hongres qui, après leur carrière sportive, retournent dans l'exploitation.

CHAPITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR

70. Les nouvelles dispositions ainsi que la mesure de tempérament prévue au n° **68.** de la présente instruction s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.

Ainsi pour les exploitants précédemment imposés dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux ou les exploitants précédemment imposés dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux dont l'exercice coïncide avec l'année civile, les nouvelles dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2004.

La Directrice de la Législation fiscale
Marie-Christine LEPETIT