



Liberté • Égalité • Fraternité  
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**5 E-5-06**

N° 82 du 17 MAI 2006

BENEFICES AGRICOLES. IMPOSITION DES REVENUS EXCEPTIONNELS. DISPOSITIF D'ETALEMENT ET DE LISSAGE  
ART. 56 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2003 (LOI N° 2003-1312 DU 30 DECEMBRE 2003). ART. 49 DE  
LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2005 (LOI N° 2005-1720 DU 30 DECEMBRE 2005).

(C.G.I., art. 75-0 A)

NOR : BUD F 06 20433 J

Bureau C 2

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

L'article 49 de la loi de finances rectificative pour 2005 aménage certaines mesures destinées à tenir compte de l'irrégularité des revenus agricoles, pour la détermination des bénéfices agricoles imposables à l'impôt sur le revenu.

a - Le système du quotient agricole (CGI, art. 75-0 A), le système de blocage des stocks à rotation lente (CGI, art. 72 B et 72 B bis) et le régime d'étalement et de lissage de certaines indemnités d'abattage des animaux (CGI, art. 75-0 D) sont supprimés.

Le sursis d'imposition spécifique aux profits latents réalisés durant la période de blocage des stocks mis en place par l'article 56 de la loi de finances rectificative pour 2003 est également supprimé (CGI, art. 202 ter).

b - Un nouveau dispositif, codifié sous l'article 75-0 A du CGI, est mis en place. Il prend la forme d'une mesure d'étalement et de lissage. Ainsi, le revenu exceptionnel peut, sur option, être rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants. Le système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI est applicable au titre de chacun de ces exercices quel que soit le montant de la fraction. Ce double dispositif s'applique à deux types de revenus exceptionnels :

- un revenu exceptionnel défini comme une fraction du bénéfice ;
- un revenu exceptionnel défini en fonction de l'indemnité d'abattage des animaux.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

c - Les autres dispositifs de lissage restent inchangés, notamment la moyenne triennale prévue à l'article 75-0 B du CGI et les déductions pour investissement et pour aléas prévues aux articles 72 D et 72 D bis du CGI.

•

- 1 -

17 mai 2006

3 507082 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : S.D.N.C.

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

## Sommaire

---

<b>Introduction</b>	<b>1</b>
CHAPITRE 1 : SUPPRESSION DE CERTAINS DISPOSITIFS DE LISSAGE DES REVENUS EXCEPTIONNELS	<b>4</b>
<b>A. SYSTEME DU BLOCAGE DES STOCKS A ROTATION LENTE (CGI, ART. 72 B)</b>	<b>5</b>
<b>B. SURSIS D'IMPOSITION SPECIFIQUE AUX PROFITS LATENTS REALISES DURANT LA PERIODE DE BLOCAGE DES STOCKS (CGI, ART. 202 TER)</b>	<b>7</b>
<b>C. SYSTEME DU QUOTIENT (CGI, ART. 75-0 A DANS SA REDACTION ANTERIEURE AU 1<sup>ER</sup> JANVIER 2006)</b>	<b>10</b>
<b>D. SYSTEME D'ETALEMENT ET DE LISSAGE DES INDEMNITES PERÇUES EN CAS D'ABATTAGE DES TROUPEAUX POUR RAISONS SANITAIRES (CGI, ART. 75-0 D)</b>	<b>12</b>
CHAPITRE 2 : CREATION D'UN NOUVEAU DISPOSITIF D'ETALEMENT ET DE LISSAGE	<b>14</b>
<b>Section 1 : Personnes concernées</b>	<b>16</b>
<b>Section 2 : Définition des revenus exceptionnels</b>	<b>19</b>
<b>A. REVENU EXCEPTIONNEL DEFINI COMME UNE FRACTION DU BENEFICE</b>	<b>20</b>
1. Condition tenant à la nature du revenu exceptionnel	21
2. Conditions d'exploitation comparables	23
3. Condition de durée d'exercice de l'activité agricole	26
4. Condition de montant du bénéfice	27
<b>B. REVENU EXCEPTIONNEL DEFINI EN FONCTION DE L'INDEMNITE D'ABATTAGE DES ANIMAUX</b>	<b>37</b>
<b>Section 2 : Modalités d'étalement et de lissage du revenu exceptionnel</b>	<b>42</b>
<b>A. MECANISME D'ETALEMENT</b>	<b>43</b>
<b>B. MECANISME DE LISSAGE</b>	<b>47</b>
<b>C. CARACTERE OPTIONNEL</b>	<b>50</b>
<b>D. MAINTIEN DU DOUBLE DISPOSITIF</b>	<b>53</b>
<b>Annexe. Article 49 de la Loi de finances rectificative pour 2005</b>	

---

## Introduction

1. Compte tenu de l'irrégularité des revenus agricoles, divers mécanismes ont pour objet d'atténuer les effets de la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu.

2. Rappel des dispositions existantes. Jusqu'à présent, divers mécanismes tendent à répondre à cet objectif :

- le système du quotient agricole (CGI, art. 75-0 A du CGI) ;
- la moyenne triennale (CGI, art. 75-0 B du CGI) ;
- le régime d'étalement et de lissage des indemnités versées en cas d'abattage partiel ou total des troupeaux en application de la réglementation sanitaire (CGI, art. 75-0 D) ;
- le régime de blocage des stocks à rotation lente (CGI, art. 72 B) ;
- les déductions pour investissement et pour aléas (CGI, art. 72 D et 72 D bis).

3. Dispositions nouvelles. L'article 49 de la loi de finances rectificative pour 2005 aménage certaines de ces dispositions :

a - Le système du quotient agricole (CGI, art. 75-0 A), le système de blocage des stocks à rotation lente (CGI, art. 72 B et 72 B bis) et le régime d'étalement et de lissage de certaines indemnités d'abattage des animaux (CGI, art. 75-0 D) sont supprimés.

Le sursis d'imposition spécifique aux profits latents réalisés durant la période de blocage des stocks mis en place par l'article 56 de la loi de finances rectificative pour 2003 est également supprimé (CGI, art. 202 ter).

b - Un nouveau dispositif, codifié sous l'article 75-0 A du CGI, est mis en place. Il prend la forme d'une mesure d'étalement et de lissage. Ainsi, le revenu exceptionnel peut, sur option, être rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants. Le système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI est applicable au titre de chacun de ces exercices quel que soit le montant de la fraction. Ce double dispositif s'applique à deux types de revenus exceptionnels :

- un revenu exceptionnel défini comme une fraction du bénéfice : sa définition est proche de celle retenue pour l'application du système du quotient agricole prévu à l'article 75-0 A du CGI dans sa rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2005 ;

- un revenu exceptionnel défini en fonction de l'indemnité d'abattage des animaux : sa définition est identique à celle antérieurement applicable pour le bénéfice du dispositif d'étalement et de lissage prévu à l'article 75-0 D, aujourd'hui abrogé.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

c - Les autres dispositifs de lissage restent inchangés, notamment la moyenne triennale prévue à l'article 75-0 B du CGI et les déductions pour investissement et pour aléas prévues aux articles 72 D et 72 D bis du CGI.

### CHAPITRE 1 : SUPPRESSION DE CERTAINS DISPOSITIFS DE LISSAGE DES REVENUS EXCEPTIONNELS

4. Le système de blocage des stocks à rotation lente (CGI, art. 72 B et 72 B bis), le système du quotient agricole (CGI, art. 75-0 A) et le régime d'étalement et de lissage de certaines indemnités d'abattage des animaux (CGI, art. 75-0 D) sont supprimés.

En conséquence, les mesures techniques mentionnées au quatrième alinéa du I de l'article 72 D du CGI et au troisième alinéa du I de l'article 202 ter du CGI sont également supprimées.

#### **A. SYSTEME DU BLOCAGE DES STOCKS A ROTATION LENTE (CGI, ART. 72 B)**

5. En application de l'article 72 B du CGI, les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition (simplifié ou normal) pouvaient, sur option, comptabiliser leurs stocks de produits ou animaux jusqu'à la vente de ces biens, à la valeur déterminée à la clôture du premier exercice suivant celui au cours duquel ils ont été portés en stocks. Les dépenses d'entretien et de conservation de ces stocks engagées après cette date n'étaient pas prises en compte dans la valorisation des stocks et étaient donc immédiatement déductibles des bénéfices.

L'article 72 B bis du CGI ouvrait la possibilité d'opter pour l'évaluation des stocks qui bénéficient du système de blocage selon une moyenne triennale. Ainsi, les stocks pouvaient être bloqués à un montant égal à la moyenne de la valeur des stocks de l'exercice et des deux exercices précédents.

6. Ces mécanismes sont abrogés pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. Les options pour le système de blocage des stocks à rotation lente exercées avant le 31 décembre 2005 en application des articles 72 B et 72 B bis du CGI cessent de produire leurs effets à cette date par application de l'alinéa 2 du IV de l'article 49 de la loi de finances rectificative pour 2005. Elles entraînent donc la constatation d'un profit.

Le profit constaté à la clôture de l'exercice en cours à cette date (y compris donc les exercices calés sur l'année civile), afférent aux stocks qui ont bénéficié de ces dispositions, peut bénéficier, sur option expresse de l'exploitant, des nouvelles dispositions codifiées sous l'article 75-0 A du CGI. Ce dispositif d'étalement et de lissage s'applique y compris lorsque le résultat de l'exploitation est déficitaire ou ne remplit pas l'ensemble des conditions prévues aux 1 et 2 de l'article 75-0 A nouveau du CGI.

Il est toutefois admis que le profit constaté à la clôture de l'exercice en cours au 31 décembre 2005 puisse être effectivement imposé au titre de l'exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 (ou étalé et lissé au titre de ce même exercice). Dans cette situation, la totalité du résultat doit être extournée du résultat comptable dans le tableau de détermination du résultat fiscal de la société de l'exercice 2005, pour être réintégrée dans le cadre de l'exercice clos en 2006.

La déduction pour investissement ne peut pas être utilisée à cette occasion, dès lors que la variation de valeurs de stocks, dont le cycle de rotation est supérieur à un an, a pour origine un changement de méthode de valorisation de ces derniers.

#### **B. SURSIS D'IMPOSITION SPECIFIQUE AUX PROFITS LATENTS REALISES DURANT LA PERIODE DE BLOCAGE DES STOCKS (CGI, ART. 202 TER)**

7. L'option d'une société relevant du régime des sociétés de personnes pour l'impôt sur les sociétés ou sa transformation en société relevant de l'impôt sur les sociétés entraîne en principe les conséquences d'une cessation d'entreprise.

L'article 202 ter du CGI atténue ces conséquences et prévoit un sursis d'imposition des plus-values latentes et des bénéfices non encore imposés, lorsque le changement de régime fiscal s'effectue sans création d'une personne morale nouvelle, et à la double condition que la société n'apporte aucune modification à ses écritures comptables et que l'imposition des bénéfices en sursis d'imposition et des plus-values latentes demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable.

Jusqu'au 31 décembre 2003, ces dispositions ne s'appliquaient pas aux profits latents sur stocks. Le profit sur stocks imposé à cette occasion comprenait notamment la valeur des stocks acquise durant la période de blocage en application de l'article 72 B du CGI. Ce profit était imposé au barème de l'impôt sur le revenu.

8. L'article 56 de la loi de finances rectificative pour 2003 prévoit que lorsque les éléments en stocks ont bénéficié des dispositions prévues au I de l'article 72 B du CGI, le montant des frais engagés qui constituent des éléments du coût de production et qui n'ont pas majoré la valeur des stocks n'est pas pris en compte pour déterminer la valeur d'évaluation des stocks.

En d'autres termes, la mesure consiste à différer l'imposition du profit latent réalisé durant la période de blocage de la valeur des stocks jusqu'au jour de la cession des stocks. Ainsi, le profit résultant de l'écart entre la valeur des stocks à rotation lente évalués selon les modalités de l'article 72 B du CGI et leur coût de revient tel qu'il résulterait de l'application des dispositions du 3 de l'article 38 du CGI est placé en sursis d'imposition. En pratique, la fraction de la valeur des stocks qui n'est pas prise en compte exercice après exercice pour la détermination du résultat de l'exploitation imposée à l'impôt sur le revenu (c'est-à-dire les coûts de production), n'est pas non plus prise en compte pour déterminer la valeur des stocks à la clôture de l'exercice au cours duquel intervient le changement de régime fiscal. Ces dispositions sont applicables aux opérations réalisées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004.

Ainsi, l'option d'une société relevant des articles 8 à 8 ter du CGI pour l'impôt sur les sociétés ou sa transformation en société relevant de l'impôt sur les sociétés emporte, au regard de la valorisation des stocks qui ont bénéficié du dispositif prévu à l'article 72 B du CGI, les conséquences fiscales suivantes :

- le mécanisme de blocage de la valeur des stocks prend fin. Les règles de détermination de l'impôt sur les sociétés ne permettent pas de maintenir bloquée la valeur des stocks à rotation lente détenus par la société ;

- les stocks sont évalués, lors de la clôture du premier exercice dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés, à partir de la valeur pour laquelle ils étaient bloqués. La mesure consiste à ne pas prendre en compte, lors de l'évaluation des stocks qui s'effectue à la clôture de l'exercice de la transformation ou du changement de régime fiscal selon les principes prévus au 3 de l'article 38 du CGI, les frais engagés qui ont constitué des coûts de production pendant la période de blocage et qui n'ont donc pas été comptabilisés ;

- pour les exercices suivants, ils sont évalués dans les conditions de droit commun des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. La société évalue son stock selon les modalités prévues au 3 de l'article 38 du CGI uniquement en ce qui concerne les frais engagés depuis la date de la transformation ou du changement de régime fiscal.

Lors de la cession des stocks, l'imposition s'effectue dans les conditions habituelles : elle constate un profit sur stocks égal à la valeur vénale diminuée de la valeur figurant en comptabilité. Ce profit comprend nécessairement le profit latent réalisé durant la période de blocage de la valeur des stocks.

Le sursis spécifique aux stocks qui ont bénéficié du dispositif prévu à l'article 72 B du CGI se combine avec le sursis général mis en place par l'article 56 de la loi de finances rectificative pour 2003. Ce dernier permet en effet de différer l'imposition du profit sur stocks égal à la valeur vénale diminuée de la valeur figurant en comptabilité.

9. Le sursis spécifique aux stocks à rotation lente est abrogé pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. Les options exercées antérieurement pour le bénéfice du sursis d'imposition spécifique prévu au troisième alinéa du I de l'article 202 ter du CGI continuent toutefois à produire leurs effets.

#### **C. SYSTEME DU QUOTIENT (CGI, ART. 75-0 A DANS SA REDACTION ANTERIEURE AU 1<sup>ER</sup> JANVIER 2006)**

10. Les exploitants soumis à un régime réel d'imposition (simplifié ou normal) qui réalisent un bénéfice exceptionnel pouvaient demander l'application du système du quotient par cinq prévu à l'article 75-0 A du CGI.

Le mécanisme était applicable si le bénéfice de l'année considérée excédait à la fois 15 250 € et une fois et demie la moyenne des résultats des trois années précédentes à condition que les conditions d'exploitation soient restées comparables au cours des quatre années en cause. Le système du quotient s'appliquait à la fraction du bénéfice qui dépasse 15 250 € ou à la moyenne des résultats des trois années précédentes si elle est supérieure.

11. Ces dispositions sont abrogées pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

#### **D. SYSTEME D'ETALEMENT ET DE LISSAGE DES INDEMNITES PERÇUES EN CAS D'ABATTAGE DES TROUPEAUX POUR RAISONS SANITAIRES (CGI, ART. 75-0 D)**

12. L'article 75-0 D du CGI, prévoyait que, sur option des contribuables titulaires de bénéfices agricoles soumis à un régime réel d'imposition, le montant correspondant à la différence entre l'indemnité perçue en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires (ESB notamment) et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus pouvait être rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants.

Cet article prévoyait également que le système du quotient prévu par l'article 163-0 A du CGI était applicable au titre de chacun de ces exercices quel que soit le montant de la fraction imposée.

13. Ces dispositions sont abrogées pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

### **CHAPITRE 2 : CREATION D'UN NOUVEAU DISPOSITIF D'ETALEMENT ET DE LISSAGE**

14. Aux termes du nouvel article 75-0 A du CGI, le revenu exceptionnel d'un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition peut, sur option, être rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants. Le système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI est applicable au titre de chacun de ces exercices quel que soit le montant de la fraction.

Le revenu exceptionnel s'entend :

- soit, lorsque les conditions d'exploitation pendant l'exercice de réalisation du bénéfice sont comparables à celles des trois exercices précédents et que l'exploitant réalise un bénéfice supérieur à 25 000 € et excédant une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents, de la fraction de ce bénéfice qui dépasse 25 000 € ou cette moyenne si elle est supérieure ;

- soit du montant correspondant à la différence entre les indemnités prévues par l'article L. 221-2 du code rural et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus.

**15.** Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

### **Section 1 : Personnes concernées**

**16.** La mesure d'étalement et de lissage s'applique aux exploitants agricoles imposés selon un régime de bénéfice réel (normal ou simplifié) de plein droit ou sur option. Elle ne concerne pas les exploitants agricoles qui relèvent du régime forfaitaire d'imposition.

Cette condition s'apprécie au titre de l'exercice de réalisation du revenu exceptionnel. Il s'ensuit notamment que la mesure d'étalement et de lissage est applicable dès le premier exercice d'imposition selon un régime réel d'imposition (voir n° **35**. pour l'appréciation du caractère exceptionnel du revenu des exploitants précédemment soumis au régime forfaitaire d'imposition et n° **18**. pour la durée d'exercice de l'activité).

**17.** La mesure concerne les exploitants individuels ainsi que les associés de sociétés ou groupements agricoles soumis à l'impôt sur le revenu selon un régime réel d'imposition.

**18.** L'exploitant qui souhaite se prévaloir de la mesure d'étalement et de lissage du revenu exceptionnel défini en fonction d'une fraction du bénéfice doit avoir clôturé au moins quatre exercices (voir n° **26**.). Cette condition n'est pas applicable aux exploitants qui souhaitent se prévaloir de la mesure d'étalement et de lissage du revenu exceptionnel en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires.

### **Section 2 : Définition des revenus exceptionnels**

**19.** Le revenu exceptionnel qui ouvre droit au nouveau dispositif d'étalement et de lissage s'entend :

- soit de la fraction du bénéfice qui dépasse 25.000 € ou la moyenne des résultats des trois exercices précédents ;

- soit du montant correspondant à la différence entre les indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus.

Aucune disposition spécifique n'est prévue s'agissant du revenu exceptionnel résultant de la valorisation des stocks à rotation lente.

#### **A. REVENU EXCEPTIONNEL DEFINI COMME UNE FRACTION DU BENEFICE**

**20.** Le revenu exceptionnel ouvrant droit au nouveau dispositif peut s'entendre de la fraction du bénéfice qui dépasse 25.000 € ou la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

Ces dispositions s'appliquent lorsque les conditions d'exploitation pendant l'exercice de réalisation du bénéfice sont comparables à celles des trois exercices précédents et que l'exploitant réalise un bénéfice supérieur à 25.000 € et excédant une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents (CGI, art. 75-0 A 2 a).

Ainsi, le revenu exceptionnel doit être réalisé dans le cadre normal de l'activité agricole (1) et dans des conditions d'exploitation comparables à celles des trois années précédentes (2), ce qui suppose que l'exploitant ait clôturé au moins quatre exercices (3). Enfin, le bénéfice doit excéder simultanément une limite en valeur absolue et en valeur relative (4).

### 1. Condition tenant à la nature du revenu exceptionnel

**21. Revenus d'origine agricole.** A la différence du dispositif du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI qui ne concerne que les revenus non susceptibles d'être recueillis annuellement, le double dispositif prévu à l'article 75-0 A du CGI est réservé aux revenus normaux « courants », actuels ou à venir, tirés de l'exploitation agricole et susceptibles d'être perçus annuellement.

Au sens de l'article 75-0 A du CGI, le caractère exceptionnel des revenus provient donc de leur irrégularité d'une année sur l'autre. Cette irrégularité peut résulter soit d'une récolte exceptionnelle, soit d'une commercialisation particulièrement avantageuse, soit de tout autre événement d'origine climatique ou non, indépendant d'une action de l'exploitant.

Ainsi, le profit résultant de la cession, par un agriculteur, du produit de récoltes comprises dans un stock se rattache, quelle que soit son importance, à l'exercice normal de son activité professionnelle.

Les indemnités ne sont susceptibles de bénéficier du double dispositif prévu à l'article 75-0 A du CGI, toutes conditions étant par ailleurs remplies, que pour la partie de l'indemnité qui est destinée à compenser une perte de recettes telle que celle résultant de la destruction de récoltes ou de cheptel à la suite de la survenance d'un sinistre.

Ces dispositions s'appliquent par exemple aux exploitants qui perçoivent des sommes importantes (indemnités d'assurance, etc.) en un seul versement représentant plusieurs années de résultats.

**22. Autres revenus.** Les revenus procurés par des opérations qui n'entrent pas dans le cadre de la gestion de l'exploitation ne peuvent pas bénéficier des dispositions de l'article 75-0 A du CGI, même si les autres conditions posées sont remplies.

Il en est ainsi notamment du supplément de bénéfice résultant de la réintégration anticipée de tout ou partie de la déduction pour investissement ou de la déduction pour aléas, comme celui résultant de la réintégration des déductions de plus de cinq ou sept ans et non encore utilisées.

### 2. Conditions d'exploitation comparables

**23.** L'application du double dispositif se justifie si la réalisation de bénéfices importants résulte seulement de l'irrégularité inhérente aux revenus agricoles. Les exploitants qui modifient ou ont modifié leurs conditions d'exploitation pendant l'année de réalisation du bénéfice exceptionnel ou au cours des trois exercices précédents ne peuvent pas en principe bénéficier du nouveau système d'étalement et de lissage.

**24. Reconversion d'activité.** La condition d'exploitation comparable ne peut pas être considérée comme satisfaite en cas de reconversion d'activité par suite d'un changement très important de production.

Ainsi, l'exploitant qui est en mesure de se prévaloir des dispositions prévues au II de l'article 73 du CGI au titre d'un exercice (possibilité de modifier la date de clôture de l'exercice) ne peut pas bénéficier du dispositif d'étalement et de lissage au titre de l'exercice concerné ou au titre des trois exercices suivants. La circonstance que l'exploitant se soit prévalu de la possibilité de modifier sa date de clôture une fois tous les cinq exercices est en revanche sans incidence.

**25. Modification juridique.** La modification substantielle de la répartition des droits des associés dans les bénéfices comptables d'une société ou d'un groupement fait obstacle au bénéfice du dispositif d'étalement et de lissage au titre de l'exercice du changement ou au titre des trois exercices suivants.

### 3. Condition de durée d'exercice de l'activité agricole

**26.** Le système du quotient s'applique aux exploitants qui ont clôturé au moins quatre exercices. En effet, dès lors que le caractère exceptionnel du bénéfice d'un exercice est apprécié par rapport à la moyenne des revenus des trois exercices précédents, les nouveaux exploitants ne peuvent bénéficier du double dispositif qu'à compter de leur quatrième exercice d'activité.

**Exemple :** Création d'activité le 1<sup>er</sup> juin 2003. Clôture du premier exercice le 31 décembre 2003. Les exercices suivants sont alignés sur l'année civile. L'exploitant a opté pour le régime simplifié d'imposition dès le début de son activité. Lorsque le revenu exceptionnel est défini en fonction du bénéfice, le double dispositif est applicable pour la première fois au revenu exceptionnel réalisé au cours de l'exercice 2006. Si cet exploitant n'avait pas clôturé son exercice au 31 décembre de l'année, il aurait eu l'obligation de déposer une déclaration provisoire. Cette déclaration provisoire, dès lors qu'elle donne lieu à une imposition définitive, peut être considérée comme un exercice pour l'application de ces dispositions.

#### 4. Condition de montant du bénéfice

**27.** Le bénéfice doit excéder simultanément :

- une limite en valeur absolue fixée à 25 000 € ;
- une limite en valeur relative : une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

##### a) Seuil de déclenchement

**28.** Limite en valeur absolue. Le bénéfice exceptionnel doit être supérieur à 25 000 €. Cette limite est appréciée avant imputation des déficits agricoles.

**29.** Limite en valeur relative. Le bénéfice exceptionnel doit excéder une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

La circonstance que les exercices aient une durée inférieure à douze mois ou que l'exploitant était soumis pendant la période de référence au régime forfaitaire d'imposition est sans incidence pour l'application de ces dispositions.

##### b) Appréciation des limites

**30.** Bénéfices agricoles courants. Pour comparer le bénéfice exceptionnel avec les résultats des trois exercices précédents (bénéfices de l'exercice considéré et des trois exercices antérieurs), il doit être fait abstraction dans ces deux termes des bénéfices qui ne sont pas considérés comme des bénéfices agricoles courants. Ainsi, les revenus qui n'ouvrent pas droit à l'article 75-0 A du CGI (voir n° 22.) ne sont pris en compte, pour l'application de ces dispositions, ni pour l'exercice de réalisation du bénéfice exceptionnel, ni pour la période de référence.

Ainsi, par exemple, la comparaison du bénéfice exceptionnel avec la moyenne des résultats des trois exercices précédents prévue par l'article 75-0 A du CGI est effectuée en faisant abstraction - tant pour l'exercice de réalisation du bénéfice exceptionnel que pour la période de référence - des déductions pour investissement ou pour aléas pratiquées au cours de ces exercices ou des réintégrations, normales ou anticipées, de déductions antérieurement pratiquées.

**31.** Déficits agricoles. L'article 75-0 A du CGI prévoit expressément que les déficits sont retenus pour un montant nul. En outre, il prévoit de ne pas tenir compte des reports déficitaires.

S'agissant de la nature des déficits, aucune distinction ne doit être établie entre les déficits proprement dits et les amortissements réputés différés. Ces derniers ne sont donc pas à prendre en compte dans la comparaison entre le bénéfice exceptionnel avec les résultats des trois exercices précédents.

**32.** Bénéfice soumis à un taux proportionnel. L'article 75-0 A du CGI prévoit expressément ne pas tenir compte des bénéfices soumis à un taux proportionnel.

A l'inverse, les plus-values à court terme dont l'étalement est demandé en vertu de l'article 39 quaterdecies du CGI sont à retenir au titre des exercices auxquels elles sont rattachées pour chaque fraction considérée et non pour leur totalité sur le seul exercice au cours duquel elles ont été effectivement réalisées.

**33.** Exploitants gérant plusieurs exploitations ou détenant des parts. Pour les exploitants gérant plusieurs exploitations ou détenant des parts de sociétés ou groupements agricoles, il convient de tenir compte du revenu total imposable à leur nom, y compris leur quote-part du bénéfice social de ces sociétés ou groupements.

**34.** Adhérents des centres de gestion agréés. Pour apprécier si un exploitant, adhérent d'un centre de gestion agréé, peut bénéficier du double dispositif, il convient de tenir compte de ses bénéfices professionnels avant imputation, le cas échéant, de l'abattement de 20 % auquel son adhésion lui ouvre droit, tant pour l'année de réalisation du revenu exceptionnel que pour les trois années de référence. En effet, la prise en considération des revenus nets conduirait, dans certains cas, à défavoriser les adhérents des centres de gestion par rapport aux autres agriculteurs.

**35.** Exploitants précédemment au forfait. Il est tenu compte au titre de la période de référence d'éventuels résultats légalement déterminés selon le mode forfaitaire.

**36.** Pluralité d'exploitants dans le même foyer fiscal. Compte tenu de l'étroite communauté d'intérêts qui unit l'exploitant et les membres de sa famille, il convient, d'une manière générale de considérer qu'il y a une exploitation unique (voir DB 5 E 223, n°s 3 à 5) et de faire masse de l'ensemble des bénéfices agricoles de la famille pour déterminer si le double dispositif est applicable.



Si les exploitations ne constituent pas une exploitation unique, il convient d'examiner si les conditions posées par l'article 75-0 A du CGI sont remplies au titre de chaque exploitation.

## B. REVENU EXCEPTIONNEL DEFINI EN FONCTION DE L'INDEMNITE D'ABATTAGE DES ANIMAUX

**37.** Le revenu exceptionnel ouvrant droit au double dispositif peut également s'entendre du montant correspondant à la différence entre les indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus (CGI, art. 75-0 A 2 b).

**38.** Objet de l'indemnité. Le dispositif d'étalement et de lissage s'applique aux indemnités prévues par l'article L. 221-2 du code rural, c'est-à-dire aux indemnités versées en cas d'abattage de troupeaux réalisé dans le cadre de la lutte contre les maladies des animaux. Il s'agit notamment des indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux réalisé dans le cadre de la lutte contre l'encéphalopathie spongiforme bovine (ESB), la fièvre aphteuse, la brucellose ou la tuberculose. Aucune condition tenant au caractère total de l'abattage n'est exigée.

Il est par ailleurs admis d'appliquer ce double dispositif aux indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux ordonné en application de la réglementation sanitaire. Il s'agit par exemple d'indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux contaminés à la suite d'aléas environnementaux (dioxine, pesticides, métaux lourds, etc.).

En tout état de cause, le double dispositif est réservé aux indemnités versées en compensation de l'abattage d'animaux qui ne sont pas inscrits à un compte d'immobilisations.

**39.** Revenu exceptionnel déterminé par différence. Le revenu pouvant bénéficier du dispositif d'étalement et de lissage est déterminé par différence entre le montant de l'indemnité et la valeur en stock ou en compte d'achats de ces animaux.

Lorsque l'indemnité est attribuée au cours de l'exercice suivant celui de l'abattage du troupeau, la valeur des animaux abattus à prendre en compte pour le calcul de cette différence est par définition nulle.

**40.** Premier terme de la différence. Le premier terme de la différence est constitué par le montant de l'indemnité attribuée en compensation de l'abattage des animaux qui figuraient dans la comptabilité de l'exploitation à un compte de stock ou qui, ayant été acquis au cours de l'exercice, figuraient en compte d'achats. Ces indemnités peuvent être versées par l'Etat, les collectivités territoriales ou les autres personnes publiques. Il est par ailleurs admis de prendre en compte la part de l'indemnité se rapportant aux animaux nés sur l'exploitation au cours de l'exercice d'abattage et qui n'ont pas été inscrits à un compte d'immobilisations.

Lorsque l'indemnité compense la perte d'animaux qui ne sont pas inscrits à un compte d'immobilisations, le premier terme de la différence correspond à la totalité du montant de l'indemnité versée en compensation de l'abattage du troupeau de l'exploitation à risque.

Lorsque l'indemnité compense pour partie des animaux inscrits à un compte d'immobilisations (bovidés utilisés comme animaux de trait ou affectés exclusivement à la reproduction notamment), le premier terme de la différence correspond au montant de l'indemnité diminué de la part destinée à compenser la perte des animaux qui figuraient à un compte d'immobilisations. Cette dernière est soumise au régime des plus-values professionnelles dans les conditions de droit commun.

La date d'attribution de l'indemnité s'entend de la date de la décision de l'administration à laquelle l'octroi de l'indemnité est certain dans son principe et dans son montant.

**41.** Second terme de la différence. Le second terme de la différence est constitué par la somme des valeurs en stock et en compte d'achats des animaux abattus.

La valeur en stock des animaux abattus s'entend de celle pour laquelle ces animaux figurent au bilan d'ouverture de l'exercice de leur abattage.

La valeur en compte d'achats des animaux abattus s'entend de celle pour laquelle les animaux acquis depuis le début de l'exercice de leur abattage et qui ne sont pas inscrits à un compte d'immobilisations figurent dans la comptabilité de l'exploitation. Il est fait abstraction dans le second terme de la différence de la valeur des animaux nés sur l'exploitation au cours de l'exercice d'abattage, dès lors que celle-ci ne figure pas en comptabilité.

## Section 2 : Modalités d'étalement et de lissage du revenu exceptionnel

**42.** Le revenu exceptionnel est rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants (A). L'imposition selon le régime du quotient par quatre est applicable au titre de chacun des exercices d'étalement quel que soit le montant de la fraction étalée (B).

### A. MECANISME D'ETALEMENT

**43.** Etalement sur sept exercices. Lorsque l'option est exercée, le montant du revenu exceptionnel est rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de l'attribution de l'indemnité et des six exercices suivants.

Les exploitants qui optent pour l'application de ce régime ne peuvent modifier ni la périodicité de la réintégration du montant de la différence, ni le montant des fractions de cette dernière réintégré lors de chaque exercice. La circonstance que les exercices aient une durée inférieure ou supérieure à douze mois, dans les conditions prévues par l'article 73 du CGI, est sans incidence pour l'application de ces dispositions.

**44.** Corrections extra-comptables. Au titre de l'exercice de réalisation du revenu exceptionnel, l'exploitant déduit extra-comptablement de son résultat comptable les six septièmes du montant de ce revenu. Corrélativement, il ajoute extra-comptablement au résultat comptable de chacun des six exercices suivants un septième de cette différence, qui vient ainsi majorer le bénéfice imposable ou diminuer le montant du déficit de l'exercice.

Lorsque le revenu exceptionnel est réalisé par une société ou un groupement soumis à l'impôt sur le revenu, chaque associé qui souhaite bénéficier du double dispositif déduit extra-comptablement de sa quote-part de résultat comptable les six septièmes du montant du revenu lui revenant.

**45.** Incidence sur la moyenne triennale. Pour les exploitants placés sous le régime de la moyenne triennale, chaque fraction du revenu exceptionnel défini en fonction de l'indemnité perçue en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires est comprise dans le bénéfice de l'année de son rattachement pour la détermination du bénéfice moyen (voir également n° 52.).

**46.** Incidence sur les déductions pour investissement et pour aléas. La déduction pour investissement et la déduction pour aléas prévues aux articles 72 D et 72 D bis du CGI sont, pour les exploitants individuels, calculées sur le bénéfice imposable de l'exercice compte tenu de la fraction du revenu exceptionnel rattachée. Il en est de même lorsque le revenu exceptionnel est réalisé par une société ou un groupement soumis à l'impôt sur le revenu.

### B. MECANISME DE LISSAGE

**47.** Application sans condition de montant. L'imposition selon le régime du quotient par quatre est applicable au titre de chacun des exercices d'étalement quel que soit le montant de la fraction étalée.

Ainsi, par dérogation à la règle générale prévue à l'article 163-0 A du CGI, le régime du quotient s'applique même si les fractions étalées de la différence n'excèdent pas la moyenne des revenus nets d'après lesquels le contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois années précédant celle de leur rattachement.

**48.** Application sur demande. L'imposition des revenus exceptionnels selon la règle du quotient est une faculté offerte au contribuable qui doit expressément en faire la demande. Celle-ci est formulée en remplissant les rubriques prévues à cet effet sur la déclaration annuelle des revenus. L'exploitant peut donc bénéficier du dispositif d'étalement sans demander le bénéfice du dispositif de lissage.

**49.** Application du système de lissage. Lorsque, après rattachement par septièmes du revenu exceptionnel, le résultat imposable des années d'étalement est bénéficiaire, l'application du système de lissage consiste :

- à isoler une fraction du bénéfice au plus égale au septième de ce revenu ;
- à diviser ce montant par quatre ;
- à ajouter le montant obtenu au revenu global de l'année considérée. Lorsque le revenu global est négatif, il est compensé à due concurrence avec ce montant et le système du quotient est ensuite appliqué à l'excédent éventuel ;
- à calculer l'impôt correspondant à la différence entre le montant des droits simples calculés par application du barème de l'impôt sur le revenu au total formé par le revenu global ainsi majoré et le montant des droits simples résultant de l'application de ce barème au seul revenu net global ordinaire ;

- à multiplier par quatre cette différence ;
- à ajouter le résultat ainsi obtenu au montant des droits simples résultant de l'application du barème de l'impôt sur le revenu au seul revenu net global ordinaire afin d'obtenir le montant total de l'impôt dû au titre de l'année considérée.

Par dérogation au principe ainsi exposé, l'article 163-0 A du CGI prévoit que le nombre diviseur/multiplicateur de quatre doit être réduit, s'il y a lieu, de manière qu'il ne puisse en aucun cas excéder le nombre d'années civiles écoulées depuis, soit la date d'échéance normale du revenu considéré, soit la date à laquelle le contribuable a acquis les biens ou exploitations ou a entrepris l'exercice de l'activité professionnelle génératrice dudit revenu. Toute année civile commencée est comptée pour une année entière.

Il est admis, à titre de simplification, de retenir pour l'ensemble du troupeau abattu le nombre diviseur/multiplicateur correspondant au plus ancien de ces événements.

### C. CARACTERE OPTIONNEL

**50. Option expresse.** Le double dispositif s'applique sur option expresse du contribuable. Cette option doit être formulée au plus tard dans le délai de déclaration des résultats du premier exercice auquel elle s'applique. Il est toutefois admis que cette demande puisse être présentée par voie de réclamation dans les délais légaux.

Elle est exercée au moyen d'une simple note rédigée sur papier libre, annexée à la déclaration des résultats. Cette note mentionne le montant du revenu exceptionnel. Elle précise selon le cas :

- les modalités de calcul de la fraction du bénéfice bénéficiant du double dispositif ;
- le montant total de l'indemnité attribuée ainsi que la fraction de ce montant qui se rapporte à des animaux inscrits en stock ou en compte d'achat ou à des animaux nés sur l'exploitation au cours de l'abattage et non immobilisés ainsi que la valeur de ces animaux telle qu'elle figure en comptabilité.

**51. Exploitation sous forme sociétaire.** L'option pour le double dispositif est exercée par chacun des associés de la société ou le groupement soumis à l'impôt sur le revenu et relevant d'un régime réel d'imposition.

**52. Non-cumul avec la moyenne triennale.** Lorsque l'exploitant a opté pour le mécanisme de la moyenne triennale mentionnée à l'article 75-0 B du CGI, il ne peut demander le bénéfice du double dispositif au titre du revenu exceptionnel défini comme une fraction du bénéfice.

En revanche, le dispositif d'étalement et de lissage peut se cumuler avec la moyenne triennale si le revenu exceptionnel est défini en fonction de l'indemnité perçue en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires.

### D. MAINTIEN DU DOUBLE DISPOSITIF

**53. Principe d'imposition immédiate des fractions.** La cessation d'activité, l'apport en société ou le décès du contribuable entraîne l'imposition immédiate des fractions qui auraient dû être réintégrées aux résultats des exercices postérieurs à celui de la survenance de ces événements, conformément aux dispositions de l'article 201 du CGI.

**54. Exceptions limitatives.** Le nouvel article 75-0 A du CGI prévoit toutefois expressément que l'apport d'une exploitation individuelle dans les conditions mentionnées au I de l'article 151 octies du CGI, à une société n'est toutefois pas considéré comme une cessation d'activité si la société bénéficiaire de l'apport s'engage à poursuivre l'application des dispositions d'étalement et de lissage, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, pour la fraction du revenu restant à imposer. Il en est de même de la transmission à titre gratuit d'une exploitation individuelle dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent le même engagement.

Dans ces situations, les fractions non encore imposées à la date de la transmission à titre gratuit ou de l'apport doivent être réintégrées aux résultats imposables des exercices ultérieurs du nouvel exploitant ou de la société bénéficiaire de l'apport dans les mêmes conditions que celles qui étaient applicables à l'ancien exploitant.

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la condition que le nouvel exploitant prenne l'engagement par écrit d'opérer ces réintégrations. En cas d'apport de l'exploitation à une société ou un groupement non passible de l'impôt sur les sociétés, cet engagement doit être pris conjointement par l'apporteur et la société ou le groupement bénéficiaire de l'apport et figurer dans l'acte d'apport ou de constitution de la société si elle intervient à cette occasion.

**55.** Passage réel/forfait. En cas de passage d'un régime réel d'imposition au régime du forfait, les fractions de la différence non encore imposées sont en principe comprises dans les résultats du dernier exercice imposé selon le mode réel. Il est toutefois admis que la mesure d'étalement continue à s'appliquer sous le régime du forfait. En pratique, l'exploitant ajoutera chaque année à son bénéfice forfaitaire, pendant la période restant à courir, un septième du montant du revenu exceptionnel.

Annoter : DB supprimée : 5 E 431 et 5 E 433  
BOI supprimés : 5 E-7-01 ; 5 E-14-01 et 5 E-4-02

La Directrice de la Législation fiscale  
Marie-Christine LEPETIT



## Annexe

### Article 49 de la Loi de finances rectificative pour 2005 (Loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005)

I. – L'article 75-0 A du code général des impôts est ainsi rédigé :

« *Art. 75-0 A.* – 1. Le revenu exceptionnel d'un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition peut, sur option, être rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants.

« Les dispositions de l'article 163-0 A sont applicables au titre de chacun de ces exercices quel que soit le montant de la fraction mentionnée au premier alinéa.

« 2. Pour l'application du 1, le revenu exceptionnel s'entend :

« *a.* Soit, lorsque les conditions d'exploitation pendant l'exercice de réalisation du bénéfice sont comparables à celles des trois exercices précédents et que l'exploitant réalise un bénéfice supérieur à 25 000 € et excédant une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents, de la fraction de ce bénéfice qui dépasse 25 000 € ou cette moyenne si elle est supérieure. Pour l'appréciation des bénéfices de l'exercice considéré et des trois exercices antérieurs, les déficits sont retenus pour un montant nul et il n'est pas tenu compte des bénéfices soumis à un taux proportionnel ainsi que des reports déficitaires ;

« *b.* Soit du montant correspondant à la différence entre les indemnités prévues par l'article L. 221-2 du code rural et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus.

« 3. En cas de cessation d'activité, la fraction du revenu mentionné au 2 restant à imposer est comprise dans le bénéfice imposable de l'exercice de cet événement.

« L'apport d'une exploitation individuelle, dans les conditions mentionnées au I de l'article 151 *octies*, à une société n'est pas considéré, pour l'application du premier alinéa, comme une cessation d'activité si la société bénéficiaire de l'apport s'engage à poursuivre l'application des dispositions prévues au 1, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, pour la fraction du revenu mentionné au 2 restant à imposer. Il en est de même de la transmission à titre gratuit d'une exploitation individuelle dans les conditions prévues à l'article 41 si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent le même engagement.

« 4. L'option prévue au 1 doit être formulée au plus tard dans le délai de déclaration des résultats du premier exercice auquel elle s'applique. »

II. – Le cinquième alinéa de l'article 75-0 B du même code est ainsi rédigé :

« Elle est exclusive de l'option prévue à l'article 75-0 A pour les revenus exceptionnels définis au *a* du 2 de cet article. »

III. – Les articles 72 B, 72 B *bis* et 75-0 D du même code sont abrogés et le quatrième alinéa du I de l'article 72 D et le troisième alinéa du I de l'article 202 *ter* du même code sont supprimés.

IV. – Dans le troisième alinéa du I de l'article L. 136-4 du code de la sécurité sociale, les mots : « au IV de l'article 72 B, à l'article 75-0 B et à l'article 75-0 D » sont remplacés par les mots : « à l'article 75-0 A et à l'article 75-0 B ».

V. – Les dispositions des I à IV s'appliquent pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 1er janvier 2006.

Les options exercées avant le 31 décembre 2005 en application des articles 72 B et 72 B *bis* du code général des impôts cessent de produire leurs effets à cette date. Le profit constaté à la clôture de l'exercice en cours à cette date, afférent aux stocks qui ont bénéficié de ces dispositions, peut bénéficier, sur option expresse de l'exploitant, des dispositions prévues au 1 de l'article 75-0 A du même code, quel que soit son montant.