

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 E-3-04

N° 133 du 18 AOÛT 2004

BENEFICES AGRICOLES. PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES DE CESSON D'ELEMENTS D'ACTIF. EXONERATION DES PLUS-VALUES NETTES REALISEES PAR LES PETITES ENTREPRISES. ART. 41 DE LA LOI POUR L'INITIATIVE ECONOMIQUE (LOI N° 2003-721 DU 1ER AOÛT 2003) ET ART. 10 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2004 (LOI N° 2003-1311 DU 30 DECEMBRE 2003)

(C.G.I., art. 151 septies)

NOR : ECO F 04 20143 J

Bureau C 2

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

L'article 41 de la loi pour l'initiative économique et l'article 10 de la loi de finances pour 2004 aménagent le régime d'exonération des plus-values professionnelles prévu à l'article 151 septies du code général des impôts. Ainsi :

- la limite d'exonération des plus-values professionnelles réalisées par les exploitants agricoles qui exercent leur activité depuis plus de cinq ans est relevée de 152 600 € à 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 € ;

- la condition tenant à la durée d'activité n'est pas requise lorsque les plus-values sont réalisées par un exploitant agricole à la suite d'une expropriation ;

- les cessions de terres à usage agricole ou forestier ou de terrains à bâtir, inscrits à l'actif, par des exploitants qui ne remplissent pas les conditions de l'exonération, sont en principe imposées selon le régime des plus-values professionnelles.

La première disposition s'applique pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2004. La deuxième et la troisième dispositions s'appliquent aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004.

La présente instruction a pour objet de commenter ces nouvelles mesures. Elle apporte en outre certaines précisions quant aux modalités d'appréciation de la limite d'exonération.

•

- 1 -

18 août 2004

3 507133P - 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 : ACTIS S.A.

Abonnement : 149 € TTC

Prix au N° : 3,50 € TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

Sommaire

CHAPITRE 1 : CONDITIONS DE L'EXONERATION	5
Section 1 : Condition tenant au montant des recettes	6
A. LIMITE D'EXONERATION	8
B. APPRECIATION DE LA LIMITE D'EXONERATION	12
Section 2 : Condition tenant à la durée de l'activité	30
A. PRINCIPE	31
B. EXCEPTION	34
Section 3 : Condition tenant à la nature du bien cédé	41
CHAPITRE 2 : PORTEE DE L'EXONERATION	44
Section 1 : Exceptions supprimées	47
A. TERRES A USAGE AGRICOLE OU FORESTIER	48
B. TERRAINS A BATIR	50
Section 2 : Exceptions maintenues	52
A. CESSION D'IMMEUBLES LOUES EN MEUBLE	53
B. CESSION DE TERRES AGRICOLES OU DE BATIMENTS D'EXPLOITATION	54

1. L'article 41 de la loi pour l'initiative économique (n° 2003-721 du 1^{er} août 2003) aménage le régime d'exonération des plus-values professionnelles prévu à l'article 151 septies du code général des impôts (CGI). Ainsi, la limite d'exonération des plus-values professionnelles réalisées par les exploitants agricoles qui exercent leur activité depuis plus de cinq ans est relevée de 152 600 € à 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 €.

Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2004.

2. Par ailleurs, l'article 10 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) prévoit que la condition tenant à la durée d'activité n'est pas requise pour le bénéfice de l'exonération des plus-values réalisées par un exploitant agricole à la suite d'une expropriation.

Ces dispositions s'appliquent aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004.

3. Enfin, malgré leur caractère de bénéficiaires professionnels, certaines plus-values sur cession d'éléments d'actif sont soumises aux règles de taxation applicables aux particuliers. Jusqu'à présent, il s'agissait, dans certaines situations particulières, des terres à usage agricole ou forestier, des terrains à bâtir et des immeubles loués en meublé. Il s'agissait également des terres ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole pour la fraction de la plus-value acquise avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle le montant des recettes a dépassé la limite du forfait (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies GA).

L'article 10 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) supprime ces dispositions particulières à l'exception de celles applicables aux immeubles loués en meublé et aux cessions de terres ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole.

Ces dispositions s'appliquent aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004.

4. Le tableau figurant en annexe I à la présente instruction renvoie, à titre indicatif, aux paragraphes de la documentation de base, des instructions administratives publiées antérieurement et de la présente instruction, qui sont applicables pour le bénéfice de l'exonération à compter du 1^{er} janvier 2004. Par ailleurs, une représentation schématique de l'article 151 septies du CGI figure en annexe II.

CHAPITRE 1 : CONDITIONS DE L'EXONERATION

5. L'exonération est subordonnée au respect des trois conditions cumulatives suivantes :

- la moyenne des recettes encaissées au cours de la période biennale de référence ne doit pas excéder un certain montant (section 1) ;
- l'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans (section 2) ;
- le bien cédé ne doit pas constituer un terrain à bâtir (section 3).

Section 1 : Condition tenant au montant des recettes

6. L'article 41 de la loi pour l'initiative économique prévoit une exonération totale ou dégressive des plus-values-professionnelles (A). Cette limite d'exonération est appréciée en tenant compte de la moyenne des recettes encaissées au cours des deux années qui précèdent celle de la réalisation de la plus-value nette (B).

7. Les nouvelles dispositions de l'article 151 septies du CGI s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2004.

A. LIMITE D'EXONERATION

8. Selon le montant de la moyenne des recettes de l'exploitant encaissées au cours de la période biennale de référence, la plus-value bénéficie d'une exonération totale ou dégressive.

1. Exonération totale

9. Les plus-values nettes, réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004, sont exonérées pour la totalité de leur montant lorsque la moyenne des recettes, toutes taxes comprises, encaissées au cours des deux années civiles précédentes n'excèdent pas 250 000 €, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

2. Exonération dégressive

10. Calcul du montant de la plus-value imposable. Au-delà du seuil de 250 000 €, il est instauré une exonération dégressive. Le montant imposable de la plus-value nette est déterminé en appliquant un taux fixé selon les modalités suivantes :

- lorsque le montant des recettes, toutes taxes comprises, est inférieur ou égal à 250 000 €, le taux est égal à 0 %. La plus-value est alors totalement exonérée ;

- lorsque le montant des recettes, toutes taxes comprises, est strictement supérieur à 250 000 € mais inférieur à 350 000 €, le taux est égal au rapport entre, d'une part, la différence entre le montant des recettes et 250 000 € et, d'autre part, 100 000 €. La plus-value est alors partiellement exonérée ;

- lorsque le montant des recettes, toutes taxes comprises, est supérieur ou égal à 350 000 €, le taux est égal à 100 %. La plus-value est alors totalement imposable.

11. Exemple. La moyenne des recettes d'un exploitant agricole au titre des années 2002 et 2003 est de 310 000 €. L'exploitation réalise, au cours de l'exercice clos en 2004, une plus-value de 15 000 €

Le montant imposable de la plus-value est égale à : $15\,000 \times [(310\,000 - 250\,000) / 100\,000] = 9\,000$ €
Le montant exonéré de la plus-value est donc de 6 000 €.

B. APPRECIATION DE LA LIMITE D'EXONERATION

12. La limite de l'exonération des plus-values prévue par l'article 151 septies du CGI 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 nette. Il convient toutefois de faire abstraction de certaines recettes.

L'instruction administrative du 18 juin 2001, publiée sous la référence 5 E-9-01, précise les recettes à prendre en compte et celles dont il est fait abstraction pour l'appréciation de cette limite. La présente instruction apporte les précisions suivantes.

1. Période de référence à retenir

13. Moyenne des deux années civiles. L'appréciation du franchissement de la limite d'exonération s'effectue en tenant compte de la moyenne des recettes encaissées au cours des deux années civiles qui précèdent celle de la réalisation de la plus-value (sur la date de réalisation de la plus-value, voir BOI 5 E-9-01, n° 31 et ci-après n° 15). Il n'est pas tenu compte, à la différence des titulaires de bénéfices industriels et commerciaux ou de bénéficiaires non-commerciaux, du montant des recettes de l'année de réalisation de la plus-value.

Cette règle s'applique aussi bien en cours d'activité qu'en cas de cession ou de cessation, l'article 202 bis du CGI n'étant pas applicable en matière de bénéfices agricoles (BOI 5 E-9-01, n° 30).

14. Cession d'éléments d'actif. Dès lors que le régime d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI s'applique aux plus-values nettes déterminées après compensation avec les moins-values de même nature, la moyenne des recettes des deux années civiles à retenir pour l'appréciation du franchissement de la limite de l'exonération est calculée en tenant compte des recettes encaissées au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice au cours duquel l'élément d'actif a été cédé (BOI 5 E-9-01 n° 31 et BOI 5 E-6-02, n° 6). Il en est de même en cas d'absence de moins-value constatée au cours de l'exercice.

En cas d'application de l'article 73 D du CGI, l'appréciation du franchissement de la limite s'effectue en tenant compte de la moyenne des recettes encaissées au cours des deux années civiles qui précèdent celle de la date de cession des parts.

15. Cession de parts. En cas de cession de parts non inscrites à l'actif d'une exploitation individuelle, il convient de retenir :

- lorsque l'associé ne cède qu'une partie des titres qu'il détient, la moyenne des recettes encaissées au cours des deux années civiles qui précèdent la date de la clôture de l'exercice social au cours duquel la cession est intervenue ;

- lorsque l'associé cède la totalité de ses titres, en une ou plusieurs fois au cours d'un même exercice, la moyenne des recettes encaissées au cours des deux années civiles qui précèdent la date de la dernière cession (BOI 5 E-6-02, n° 8). Il est précisé que cette règle s'applique également lorsque l'associé ne cède qu'une partie des titres qu'il détient mais cesse, à cette occasion, d'exercer une activité professionnelle au sein de cette société.

En cas de cession de parts inscrites à l'actif d'une exploitation individuelle, il convient de faire application des principes exposés supra au n° 14..

Ces dispositions n'ont aucune incidence sur la date de dépôt de la déclaration.

2. Recettes à prendre en compte

16. Il convient de retenir, pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération, l'ensemble des sommes effectivement encaissées par l'exploitant (BOI 5 E-9-01, n°s 3 à 18). Il paraît utile d'apporter les précisions suivantes.

17. Notion d'encaissement. Doivent être considérées comme encaissées au sens du II de l'article 151 septies du CGI, les paiements par compensation, les paiements par délégation et les échanges de céréales-semence. Dans ce dernier cas, le montant de la recette à prendre en compte correspond au prix de revient des céréales objets de l'échange¹.

En revanche, les abandons de créances, qui entraînent une variation d'actif constitutive d'un produit imposable, ne sont pas à retenir.

18. Nature des recettes. Il convient notamment de retenir :

- les soultes d'entraide ;
- les aides à l'implantation de couverts végétaux ;
- les remboursements perçus au titre du coût de remplacement d'un salarié en congé de maladie ;
- le remboursement de certains frais de prophylaxie qui constituent des charges déductibles.

3. Recettes dont il est fait abstraction

19. Pour l'appréciation du franchissement de la limite de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI, il est fait abstraction des recettes provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé (BOI 5 E-9-01, n°s 24 à 27). Il paraît utile d'apporter les précisions suivantes.

Pour bénéficier des mesures de tempérament exposées infra, il est rappelé que les exploitants doivent joindre à leur déclaration de résultat de l'exercice de réalisation de la plus-value, une note annexe mentionnant la nature et le détail des recettes encaissées au cours de la période biennale de référence dont il est fait abstraction.

20. Indemnité d'assurance. Il est précisé que les indemnités d'assurance ayant pour objet de compenser la perte d'un élément d'actif ne sont pas à prendre en compte pour l'appréciation du franchissement de cette limite. Il en est de même des indemnités destinées à couvrir des frais de réparation d'un élément d'actif qui constituent des immobilisations. Ces indemnités n'en demeurent pas moins un produit d'exploitation courant.

En revanche, il doit être tenu compte, pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération, des indemnités d'assurances versées à la suite d'une calamité frappant les récoltes (BOI 5 E-9-01, n° 9) ou les animaux sauf lorsque ces derniers sont immobilisés. Il en est de même des indemnités destinées à couvrir des frais de réparation d'un élément d'actif qui constituent des charges déductibles.

21. Indemnité d'expropriation. Il est admis que les indemnités versées dans le cadre d'une opération d'expropriation qui relèvent du régime des plus-values professionnelles ne soient pas prises en compte, que les plus-values soient ou non imposables (sur le régime fiscal des indemnités d'expropriation, notamment de l'indemnité d'éviction, voir BOI 5 E-3-01).

¹ Cette précision est également applicable pour la détermination du régime d'imposition.

Les indemnités qui restent imposables en tant que recettes de l'exploitation doivent bien entendu être prises en compte pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération. Il est toutefois admis que seule la fraction de l'indemnité destinée à compenser la perte de récolte de l'année de l'expropriation soit retenue pour l'appréciation du franchissement des seuils visés à l'article 151 septies du CGI (BOI 5 E-9-01, n° 13).

22. Indemnités d'éviction versées en contrepartie de la résiliation de son bail par le bailleur. Il est admis que les indemnités d'éviction perçues par un fermier à la suite de la résiliation de son bail par le bailleur ne soient pas prises en compte pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération. Le droit du fermier à la continuation de son bail rural constitue en effet un élément d'actif par nature de son exploitation agricole. En revanche, la fraction de l'indemnité qui a pour objet de couvrir des frais engagés par le fermier pour le transfert de son exploitation (frais de déménagement et de réinstallation, droits de mutation) ou de compenser la perte temporaire de recettes subies par celui-ci du fait de son éviction doit être retenue.

23. Subventions et primes d'équipement. Il est admis de faire abstraction des subventions et primes d'équipements pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération des plus-values (BOI 5 E-9-01, n° 25). Tel est également le cas de la dotation aux jeunes agriculteurs ou des aides perçues dans le cadre d'un contrat territorial d'exploitation dès lors qu'elles sont affectées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations.

24. Recettes diverses. Par ailleurs, il est admis de ne pas retenir pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération :

- les indemnités journalières versées en cas d'incapacité de travailler pour cause de maladie ou d'accident intervenu ou non dans le cadre de l'activité professionnelle de l'exploitant ;

- les remboursements de crédit de TVA et remboursements forfaitaires dont peuvent bénéficier les agriculteurs qui ne sont pas assujettis à la TVA (sur ce dernier point, la précision figurant au n° 7 du BOI 5 E-9-01 est rapportée) ;

- les dons de produits agricoles à des associations à but non lucratif ;

- les rabais, remises et ristournes d'ordre commercial (y compris notamment les ristournes sur approvisionnements accordées par les coopératives ; en revanche les ristournes accordées aux coopérateurs, qui constituent des compléments de prix, sont à retenir parmi les recettes à prendre en compte pour l'appréciation de la limite d'exonération) ;

- les escomptes ;

- les versements reçus dans le cadre d'un emprunt souscrit auprès d'un établissement bancaire ou de tiers ou dans le cadre des assurances invalidité.

4. Exploitant individuel par ailleurs membre d'une société ou d'un groupement relevant des bénéfices agricoles

25. Principe. Conformément aux dispositions de l'article 70 du CGI, le franchissement de la limite d'exonération des plus-values prévue par l'article 151 septies du même code s'apprécie en totalisant les recettes réalisées à titre personnel par l'associé et les recettes de la société ou du groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est membre, à proportion de ses droits (BOI 5 E-9-01, n°s 19 à 23 ; BOI 5 E-6-02).

26. Cession d'éléments d'actif. Lorsque les activités de l'exploitant et le cas échéant de son conjoint sont exercées dans le cadre d'une exploitation unique, il y a lieu, pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition, de totaliser les recettes de ces différentes activités. Il convient également de tenir compte, conformément à l'article 70 du CGI, de la quote-part de recettes réalisées par les sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont le conjoint de l'exploitant est membre, à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés et groupements.

Ce n'est que dans le cas où le conjoint d'un exploitant gère de manière autonome un domaine dont tous les éléments de l'actif lui appartiennent en propre que cette propriété peut être regardée comme constituant une exploitation distincte de celle de l'exploitant. Dans ce cas, la quote-part de recettes réalisées par les sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont le conjoint de l'exploitant est membre n'est pas prise en compte.

27. Cession de parts. En cas de cession de droits sociaux inscrits ou non à l'actif de l'entreprise individuelle, par deux époux associés exploitants, qui sont par ailleurs exploitants individuels au sein d'une exploitation unique, la limite d'exonération des plus-values s'apprécie en retenant, pour chaque conjoint, la totalité des recettes de l'exploitation individuelle ainsi que la quote-part des recettes de la société calculée en fonction de leurs droits respectifs dans les bénéfices comptables de la société.

Les mêmes règles sont applicables lorsque l'un des époux est associé non exploitant et que les parts sociales cédées sont inscrites ou non à l'actif de l'entreprise individuelle unique au sein de laquelle les deux époux exercent leur activité.

5. Pluralité d'entreprises

28. Définition. Il s'agit des exploitants qui, au sein de la même exploitation ou d'exploitations distinctes, exercent une activité dont les résultats sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles et une activité dont les résultats sont imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et/ou des bénéfices non commerciaux. Ne sont pas considérés comme exploitant personnellement plusieurs entreprises, au sens du IV de l'article 151 septies du CGI :

- les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition qui étendent leur activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux, lorsqu'il est tenu compte de ces résultats pour la détermination du bénéfice agricole en application des dispositions de l'article 75 du CGI ;

- les entreprises industrielles ou commerciales qui étendent leur activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices agricoles, lorsqu'il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux en application des dispositions de l'article 155 du CGI ;

- les titulaires de bénéfices non commerciaux qui étendent leur activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices agricoles, lorsqu'il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices non commerciaux. Cette mesure de tempérament est prévue 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 sont directement liées à l'exercice de l'activité libérale et constituent le prolongement de cette dernière.

Il n'est pas nécessaire que l'activité prédominante soit antérieure à l'activité accessoire.

29. Recettes à retenir. Le IV de l'article 151 septies du CGI prévoit que lorsque le contribuable exploite personnellement plusieurs entreprises, le montant des recettes à retenir est le montant total des recettes réalisées dans l'ensemble de ces entreprises.

La globalisation de ces recettes s'effectue toutefois par catégorie distincte de revenus pour les bénéfices industriels ou commerciaux, les bénéfices non commerciaux et les bénéfices agricoles.

Section 2 : Condition tenant à la durée de l'activité

30. 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 (A). Cette condition n'est pas requise lorsque les plus-values sont réalisées dans le cadre d'une activité agricole à la suite d'une expropriation (B).

A. PRINCIPE

31. Activité exercée depuis plus de cinq ans. Le délai de cinq ans auquel est subordonnée l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI est apprécié à partir du début de l'activité jusqu'à la clôture de l'exercice au titre duquel la plus-value nette est déterminée.

Il est précisé que l'exploitant est considéré comme poursuivant son activité agricole après la cessation, la cession ou la mise en location de son exploitation s'il conserve son stock en vue de sa commercialisation ou une activité agricole résiduelle.

S'il est soumis à un régime réel d'imposition, il peut maintenir les immeubles à l'actif de son bilan quand bien même ces derniers seraient donnés en location (que cette location précède ou non la cession ou la cessation). En revanche, s'il relève d'un régime forfaitaire, les biens qui ne sont plus affectés à l'activité agricole poursuivie ne font plus partie de l'actif immobilisé ce qui entraîne, le cas échéant, une imposition au titre des plus-values professionnelles.

32. Point de départ du délai de cinq ans. Le délai de cinq ans doit être décompté à partir du début d'activité, lequel s'entend de la date de création ou d'acquisition de l'exploitation agricole.

Il est toutefois admis, en cas de cession de parts par un associé exploitant ayant précédemment exercé une activité individuelle, que le délai de cinq ans soit décompté à partir du début de l'activité exercée à titre individuel. Cette mesure s'applique uniquement aux plus-values réalisées lors de la cession de parts de sociétés dans lesquelles l'associé exerce effectivement son activité professionnelle (sociétés ou groupements de toutes natures, y compris les GAEC).

Par ailleurs, il est admis, en cas de changement de chef d'exploitation à la tête d'une exploitation individuelle de caractère familial que le point de départ du délai de cinq ans pour le conjoint reprenneur se décompte à partir du début d'activité du conjoint ayant débuté le premier l'activité agricole.

33. Terme du délai de cinq ans. Le dernier jour du délai est constitué en principe par la date de la clôture de l'exercice au titre duquel la plus-value nette est déterminée. En cas de cession de parts sociales, le dernier jour du délai est constitué par :

- lorsque les parts sont inscrites à l'actif : la date de clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été cédées ;

- lorsque les parts ne sont pas inscrites à l'actif : la même date sauf dans le cas de la cession totale des titres en une ou plusieurs fois au cours du même exercice. Dans cette dernière hypothèse il convient de retenir la date de la dernière cession. Il en est de même lorsque l'associé ne cède qu'une partie des titres qu'il détient mais cesse, à cette occasion, d'exercer une activité professionnelle au sein de cette société.

Il est enfin précisé que le dernier jour du délai est constitué par la date de cession partielle ou totale des titres en cas d'application des dispositions de l'article 73 D du CGI.

B. EXCEPTION

34. Activité exercée depuis moins de cinq ans. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 prévoit que la condition de cinq ans n'est pas requise pour l'exonération des plus-values réalisées dans le cadre d'une activité agricole à la suite d'une expropriation (CGI, art. 151 septies-II). Bien entendu, les autres conditions applicables pour le bénéfice de l'exonération doivent être remplies (conditions tenant au montant des recettes et à la nature du bien cédé).

35. Plus-values réalisées à la suite d'une expropriation. Pour l'application de ces dispositions, sont présumées réalisées à la suite d'une expropriation, les plus-values nettes réalisées lors de l'exercice au cours duquel le transfert forcé de propriété est intervenu et lors de l'exercice suivant.

36. Expropriations concernées. Il n'y a pas lieu de distinguer, pour l'application de cette mesure selon que le transfert de propriété est fixé judiciairement ou résulte d'un accord amiable constaté dans un acte de cession, dans un traité d'adhésion à l'ordonnance d'expropriation ou dans un jugement de donné acte.

Il en est ainsi même lorsque la cession amiable est antérieure à la déclaration d'utilité publique dès lors que le bien cédé est inclus dans l'expropriation par une ordonnance de donné acte.

37. Nature du bien cédé. Aucune condition tenant à la nature du bien cédé n'est exigée. L'exonération s'applique donc aux plus-values réalisées lors de la cession d'éléments d'actif (terres, bâtiments, matériels, etc.) ou lors de la cession de parts de sociétés inscrites à l'actif ou détenues par un associé exploitant dans la société (CGI, art. 151 nonies). Elle ne s'applique pas en revanche aux terrains à bâtir (voir n° 42.).

38. Montant des recettes. La condition tenant au montant des recettes doit être satisfaite. Lorsque la date de clôture de l'exercice au cours duquel la cession se réalise intervient au cours des deux premières années d'activité de l'exploitant, il y a lieu, le cas échéant, pour l'appréciation de la moyenne des recettes réalisées au cours de la période biennale de référence, de retenir un montant de recettes nul pour la ou les années antérieures à la date de début d'activité.

39. Sort des moins-values nettes. L'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI s'applique aux plus-values nettes. Sur le sort des moins-values nettes, voir BOI 4 B-2-01, n° 6.

40. Entrée en vigueur. Ces nouvelles dispositions s'appliquent en principe aux cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004. Dans le cas où la date de clôture de l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, il y a donc lieu de distinguer pour la détermination de la plus-value selon que la cession est intervenue avant ou après le 1^{er} janvier 2004.

Il est toutefois admis, dans un souci de simplification, que les plus-values nettes constatées lors de l'exercice clos au cours de l'année 2004 bénéficient de ces dispositions lorsqu'elles ont été réalisées à la suite d'une expropriation.

Section 3 : Condition tenant à la nature du bien cédé

41. Exclusion des terrains à bâtir. La plus-value ne doit pas résulter de la cession d'un terrain à bâtir ou de biens assimilés entrant dans le champ d'application de l'article 1594-0G-A du CGI.

42. Définition des terrains bâtir. Les terrains à bâtir s'entendent en principe des biens (notamment terrains nus, terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis, immeubles inachevés) acquis en vue d'y édifier des constructions entrant dans le champ d'application de la TVA immobilière.

Ainsi, les terrains cédés à des personnes physiques ne sont pas concernés par cette mesure lorsqu'ils sont destinés à la construction d'immeubles que ces personnes affectent à un usage d'habitation et ont, de ce fait, supporté les droits de mutation à titre onéreux (taxe de publicité foncière ; droits d'enregistrement).

Pour l'application de ces dispositions, les terrains expropriés qui ne remplissent pas les conditions mentionnées aux a et b du II de l'article L. 13-15 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique ne sont pas considérés comme des biens entrant dans le champ d'application de l'article 1594-0G-A du code précité (DB 5 E 3223, n°s 52 et s.).

43. Portée de l'exclusion. La plus-value brute afférente aux terrains à bâtir est imposable. Toutefois, dès lors que le régime d'exonération prévu par l'article 151 septies du CGI s'applique aux plus-values nettes déterminées après compensation avec les moins-values de même nature, il a paru possible d'admettre que les moins-values brutes s'imputent en priorité sur la plus-value brute afférente aux terrains à bâtir.

CHAPITRE 2 : PORTEE DE L'EXONERATION

44. L'exonération s'applique uniquement aux plus-values résultant de la cession d'éléments de l'actif professionnel à l'exclusion, par conséquent, des biens faisant partie du patrimoine privé de l'exploitant.

Lorsque l'une des conditions tenant soit au montant des recettes, soit à la nature des biens cédés, soit à la durée de l'exercice de la profession n'est pas remplie, les plus-values réalisées ne peuvent faire l'objet de l'exonération. Elles sont en principe imposables selon le régime des plus-values professionnelles.

45. Malgré leur caractère de bénéficiaires professionnels, certaines plus-values sur cession d'éléments d'actif sont soumises aux règles de taxation applicables aux particuliers.

Jusqu'à présent, il s'agissait, dans certaines situations particulières, de terres à usage agricole ou forestier, des terrains à bâtir et des immeubles loués en meublé (CGI, art. 151 septies V). Il s'agissait également des terres ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole pour la fraction de la plus-value acquise avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle le montant des recettes a dépassé la limite du forfait (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies GA).

46. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) supprime ces dispositions particulières à l'exception de celles applicables aux immeubles loués en meublé et aux cessions de terres ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole.

Ces dispositions s'appliquent aux cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004.

Section 1 : Exceptions supprimées

47. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 supprime les dispositions particulières applicables aux terres à usage agricole ou forestier et aux terrains à bâtir.

A. TERRES A USAGE AGRICOLE OU FORESTIER

48. Terres cédées avant le 1^{er} janvier 2004. Lorsque l'activité professionnelle était exercée depuis plus de cinq ans et dans le cas où les recettes n'excédaient pas un certain montant, les plus-values réalisées par les exploitants à l'occasion de la cession de terres à usage agricole ou forestier inscrites à l'actif étaient exonérées conformément à l'article 151 septies du CGI.

Dans le cas où la condition relative au montant des recettes était satisfaite mais où l'activité professionnelle était exercée depuis moins de cinq ans, les terres à usage agricole ou forestier donnaient lieu à l'application du régime des plus-values des particuliers.

En cas de dépassement des limites de recettes prévues à l'article 151 septies du CGI, les plus-values relevaient en tout état de cause du régime des plus-values professionnelles.

49. Terres cédées à compter du 1^{er} janvier 2004. Les plus-values réalisées lors de la cession de terres à usage agricole ou forestier inscrites à l'actif d'une exploitation sont soumises au régime des plus-values professionnelles que l'activité soit exercée depuis plus ou moins de cinq ans.

Bien entendu, lorsque l'activité professionnelle est exercée depuis plus de cinq ans et dans le cas où les recettes n'excèdent pas un certain montant, les plus-values réalisées par les exploitants à l'occasion de la cession de terres à usage agricole ou forestier inscrites à l'actif sont exonérées (CGI, art. 151 septies V).

Ce nouveau régime s'applique aux cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004. Dans le cas où la date de clôture de l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, il y a lieu de distinguer pour la détermination de la plus-value selon que la cession est intervenue avant ou après le 1^{er} janvier 2004.

B. TERRAINS A BATIR

50. Terrains cédés avant le 1^{er} janvier 2004. Les plus-values sur terrains à bâtir inscrits à l'actif d'une entreprise étaient exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI et étaient soumises au régime des plus-values des particuliers quelle que soit la durée d'exercice de l'activité.

En cas de dépassement des limites de recettes prévues à l'article 151 septies du CGI, les plus-values relevaient du régime des plus-values professionnelles.

51. Terrains cédés à compter du 1^{er} janvier 2004. Les plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir inscrits à l'actif d'une entreprise sont soumises au régime des plus-values professionnelles quel que soit le montant des recettes du contribuable et la durée d'exercice de l'activité.

Ce nouveau régime s'applique aux cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004. Dans le cas où la date de clôture de l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, il y a lieu de distinguer pour la détermination de la plus-value selon que la cession est intervenue avant ou après le 1^{er} janvier 2004.

Section 2 : Exceptions maintenues

52. Deux exceptions sont maintenues. La première, de nature législative, concerne les cessions de locaux d'habitation meublés. La seconde, de nature réglementaire, est relative aux cessions de terres agricoles ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole.

A. CESSION D'IMMEUBLES LOUES EN MEUBLE

53. Les plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte par des personnes autres que les loueurs professionnels relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers (CGI, art. 151 septies V ; voir pour plus de précisions sur ces dispositions particulières, DB 4 F 1113 n° 88 et s.).

B. CESSION DE TERRES AGRICOLES OU DE BATIMENTS D'EXPLOITATION

54. Exonération partielle. Les plus-values réalisées lors de la cession de terres ou de bâtiments d'exploitation ne sont pas retenues dans la base de l'impôt pour la fraction acquise avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle le montant des recettes a dépassé la limite du forfait (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies GA).

Cette exonération partielle s'applique uniquement aux terres et aux bâtiments d'exploitation qui, au moment de leur aliénation, figurent au bilan de l'exploitation soumise à un régime réel d'imposition (régime réel normal ou simplifié). Elle est subordonnée aux conditions suivantes :

- l'activité agricole doit avoir été exercée à titre principal pendant au moins cinq ans ;
- le bien cédé ne doit pas constituer un terrain à bâtir au sens de l'article 1594 -0G A du CGI.

Par ailleurs, bien que l'article 38 sexdecies GA de l'annexe III au CGI ne vise que les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de terres et de bâtiments, il est admis que le bénéfice de l'exonération partielle s'applique également aux plus-values de cession afférentes aux améliorations foncières permanentes ainsi qu'aux installations qui présentent un caractère immobilier et constituent un élément du prix de revient ; en revanche, l'exonération ne s'étend pas aux plantations et aux améliorations foncières temporaires (DB 5 E 3223, n° 65).

55. Imposition selon le régime des plus-values des particuliers. Lorsque l'une de ces conditions n'est pas remplie, la fraction de plus-value acquise avant le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle les recettes de l'agriculteur ont franchi pour la première fois la limite du forfait est imposée selon le régime des plus-values des particuliers (voir pour plus de précisions sur ces dispositions particulières, DB 5 E 3223, n°s. 62 et s.).

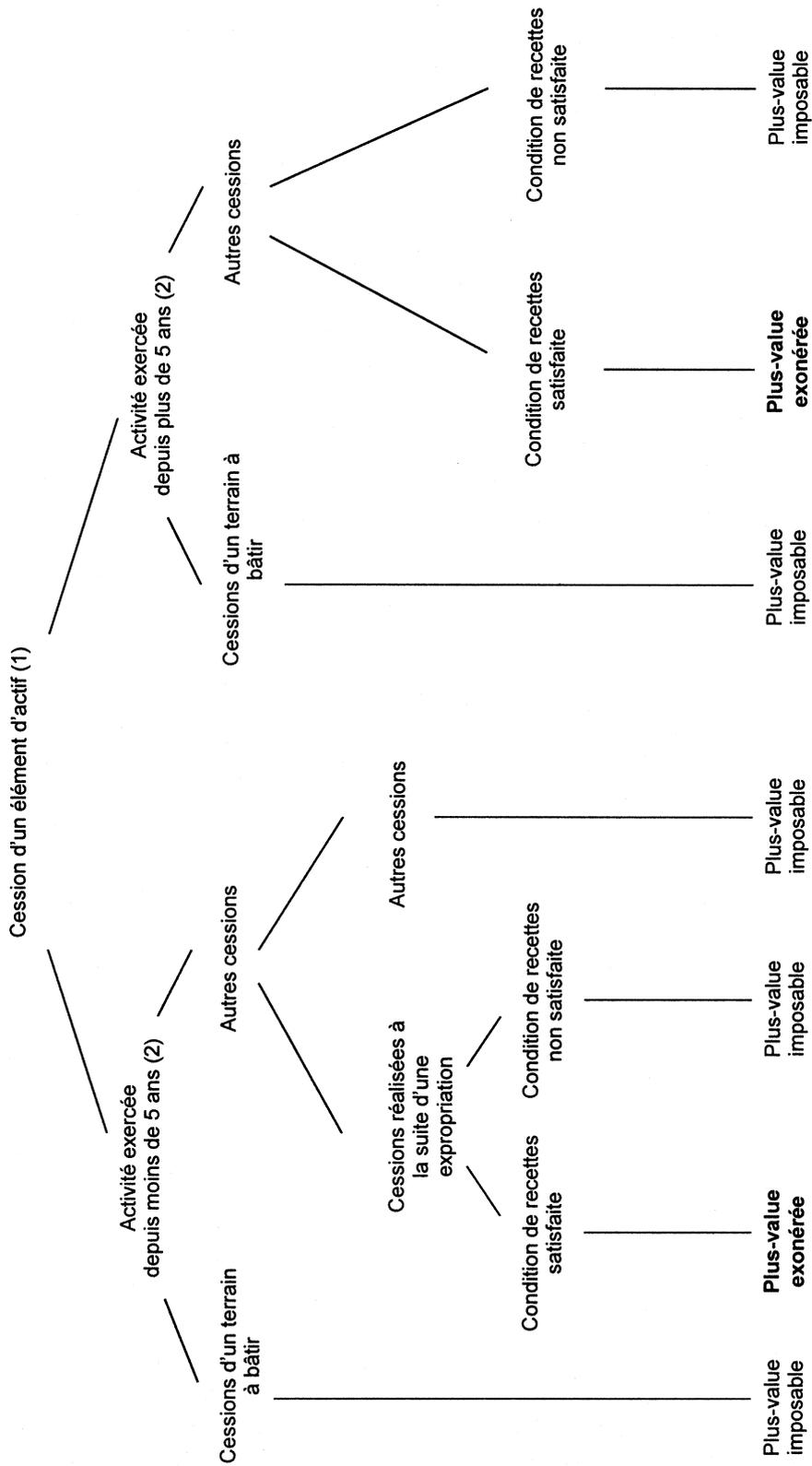
La Directrice de la Législation fiscale
Marie-Christine LEPETIT



Annexe I
Table de renvois à la documentation de base ou aux instructions administratives applicables à l'exonération prévue en faveur des exploitants agricoles par l'article 151 septies du CGI

I - CONDITIONS DE L'EXONERATION	
A - Condition tenant au montant des recettes	
1° Limite d'exonération	n°s 8. à11. de la présente instruction
2° Appréciation de la limite d'exonération	
- Période de référence àretenir	n°s 30 et 31 du BOI 5 E-9-01 n°s 6 à8 et annexes VI et VII du BOI 5 E-6-02 n°s 13. à15 de la présente instruction
- Recettes àprendre en compte	n°s 3 à18 du BOI 5 E-9-01 n°s 16. à18. de la présente instruction
- Recettes dont il est fait abstraction	n°s 24 à27 du BOI 5 E-9-01 n°s 19. à24. de la présente instruction
- Exploitant membre d'une société ou d'un groupement	n°s 19 à23 du BOI 5 E -9-01 n°s 1 à5 et annexes II et IV du BOI 5 E-6-02 n°s 25. à27 . de la présente instruction
- Pluralité d'entreprises	n°s 28. et 29. de la présente instruction
3° Situation des sociétés et groupements (y compris GAEC)	n°s 28 et 29 du BOI 5 E-9-01 n° 58 de la DB 5 E 3223
B - Condition tenant à la durée de l'activité	
1° Principe	
- Activité exercée depuis plus de cinq ans	n°s 31. à33. de la présente instruction
- Mise en location gérance	DB 5 E 3223, n° 51 ; DB 4 B 213, n°s 12 à22
2° Exception en cas d'expropriation	n°s 34. à40. de la présente instruction
C - Condition tenant à la nature du bien cédé	
1° Exclusion des terrains àbâtir	n°s 41. à43. de la présente instruction
2° Cas des terrains expropriés évalués à leur valeur d'usage	DB 5 E 3223, n°s 52 à54
II - PORTEE DE L'EXONERATION	
A - Exonération des plus-values nettes	BOI 4 B-2-01, n°s 5 et 6
B – Biens cédés	
1° Terres àusage agricole ou forestier	n°s 48. et 49. de la présente instruction
2° Terrains àbâtir	n°s 50. et 51. de la présente instruction
3° Immeubles loués en meublé	n° 53. de la présente instruction DB 4 B 213, n°s 35 à29 et DB 4 F 1113
4° Terres agricoles ou bâtiments d'exploitation	n°s 54. et 55. de la présente instruction DB 5 E 3223, n°s 62 et s.

**Annexe II
Présentation schématique**



(1) sous réserve des dispositions prévues à l'article 38 sexdecies GA de l'annexe III au CGI (voir n°s 54. et 55. de la présente instruction) et du régime applicable aux cessions d'immeubles loués en meublé

(2) depuis le début de l'activité (voir n° 31. de la présente instruction)