



Liberté • Égalité • Fraternité  
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

**5 E-4-09**

**N° 27 DU 12 MARS 2009**

BENEFICES AGRICOLES - MODALITES D'INSCRIPTION EN IMMOBILISATION DES CHEVAUX - DUREE  
D'AMORTISSEMENT

(C.G.I., art. 72)

NOR : ECE L 09 10016 J

**Bureau B 1**

## PRESENTATION

Depuis les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, les exploitants agricoles étaient autorisés, sous certaines conditions, à inscrire les chevaux de course ou de concours à un compte d'immobilisation dès le 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suivait celle de leur naissance, au lieu du 1<sup>er</sup> juillet de cette même année précédemment.

Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, la date d'inscription des chevaux en immobilisation est désormais celle de la naissance des chevaux. Cette inscription en immobilisation est réservée aux chevaux destinés à la course ou à la selle et non frappés d'inaptitude.

Les modalités d'amortissement des chevaux inscrits en immobilisation ont par ailleurs été assouplies afin de refléter plus fidèlement la cadence de la dépréciation subie.

Ces assouplissements peuvent également être appliqués par des propriétaires de chevaux titulaires de bénéfices industriels et commerciaux ou de bénéfices non commerciaux ainsi que par des sociétés propriétaires de chevaux soumises à l'impôt sur les sociétés.

La présente instruction a pour objet de commenter ces aménagements.

•

- 1 -

12 mars 2009

3 507027 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

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

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

## SOMMAIRE

---

<b>INTRODUCTION</b>	<b>1</b>
<b>CHAPITRE 1 : ASSOUPPLISSEMENT DES CONDITIONS D'INSCRIPTION EN IMMOBILISATION DE CERTAINS CHEVAUX</b>	<b>2</b>
<b>Section 1 : Situation antérieure</b>	<b>2</b>
<b>Section 2 : Situation nouvelle</b>	<b>7</b>
Sous-section 1 : Principe d'inscription en immobilisation dès la date de naissance du cheval	<b>7</b>
<b>A. CHAMP D'APPLICATION</b>	<b>8</b>
<b>B. CONDITIONS D'APPLICATION</b>	<b>12</b>
<b>C. MODALITES D'APPLICATION</b>	<b>17</b>
I. Ecritures comptables	<b>17</b>
II. Valeur d'inscription en immobilisation	<b>19</b>
Sous-section 2 : Conséquences de l'inscription en immobilisation	<b>22</b>
<b>A. APPLICATION DU REGIME DES PLUS-VALUES</b>	<b>23</b>
<b>B. APPRECIATION DES LIMITES DES REGIMES D'IMPOSITION</b>	<b>26</b>
<b>C. AMORTISSEMENT DES CHEVAUX</b>	<b>28</b>
Sous-section 3 : Conséquences de la perte de la qualité d'immobilisation	<b>29</b>
<b>CHAPITRE 2 : MODALITES D'AMORTISSEMENT</b>	<b>30</b>
<b>Section 1 : Situation antérieure</b>	<b>30</b>
<b>Section 2 : Situation nouvelle</b>	<b>33</b>
Sous-section 1 : Mode d'amortissement	<b>33</b>
Sous-section 2 : Base amortissable	<b>34</b>
Sous-section 3 : Point de départ du calcul de l'amortissement	<b>35</b>
Sous-section 4 : Durée d'amortissement	<b>37</b>

---

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR, MESURES TRANSITOIRES ET REGLEMENT DES LITIGES EN COURS	46
<b>Section 1 : Entrée en vigueur</b>	<b>46</b>
<b>Section 2 : Mesures transitoires</b>	<b>47</b>
<b>Section 3 : Règlement des litiges en cours</b>	<b>50</b>

---

## INTRODUCTION

1. Afin de mieux prendre en compte l'évolution de la filière des chevaux de course et des chevaux de selle, la présente instruction aménage les conditions d'immobilisation de ces chevaux, ainsi que leur durée d'amortissement.

Sauf mention contraire, les articles et les annexes mentionnés sont ceux du code général des impôts.

### CHAPITRE 1 : ASSOULISSEMENT DES CONDITIONS D'INSCRIPTION EN IMMOBILISATION DE CERTAINS CHEVAUX

#### Section 1 : Situation antérieure

2. Le II de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III prévoit que peuvent être inscrits à l'actif immobilisé d'un exploitant imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles et 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.

A cet égard, il est rappelé qu'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<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle de leur naissance, étant précisé que les naissances ont lieu, en général, au cours du premier semestre. Ainsi, un poulain de « deux ans » est en réalité âgé de 13 à 23 mois.

3. Toutefois, à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1984, il a été admis que les exploitants agricoles puissent inscrire leurs chevaux de course ou de concours mis à l'entraînement à un compte d'immobilisation :

- dès le 1<sup>er</sup> juillet de l'année qui suit celle de leur naissance (« année de yearling ») (cf. documentation administrative 5 E 3213 n° 39 et 5 E 64 n°s 6 à 10, instruction administrative 5 E 1-02 n° 62) ;

- puis, dès le 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle de leur naissance (chevaux âgés de six mois à un an) pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 (cf. instruction administrative 5 E-1-05 n° 68).

4. L'inscription en immobilisation des chevaux de course ou de concours dès le 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle de leur naissance était toutefois subordonnée au respect des trois conditions cumulatives suivantes :

- le cheval devait avoir subi un entraînement effectif ;

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

- le cheval devait être conservé par son propriétaire jusqu'au 1<sup>er</sup> juillet de son année de yearling (c'est-à-dire de l'année suivant celle de sa naissance).

5. Il est rappelé que l'inscription à un compte d'immobilisation est une simple faculté pour le contribuable et qu'elle s'exerce animal par animal (cf. n° 65 de l'instruction administrative 5 E-1-05).

6. Les chevaux ne remplissant pas les conditions requises pour être immobilisés, ou pour lesquels l'exploitant a renoncé à la faculté qui lui était ouverte de les inscrire en immobilisation, sont obligatoirement compris dans les stocks.

Il s'agit en particulier :

- des chevaux qui ne disposent pas des aptitudes requises pour être mis à l'entraînement et qui sont conservés dans l'exploitation en attendant d'être vendus comme chevaux de selle ou de boucherie ;
- des hongres qui, après leur carrière sportive, retournent dans l'exploitation.

## **Section 2 : Situation nouvelle**

Sous-section 1 : Principe d'inscription en immobilisation dès la date de naissance du cheval

7. Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition, normal ou simplifié, sont autorisés à inscrire les chevaux en immobilisation dès la date de leur naissance, à la condition qu'ils soient destinés à la course (trot ou galop) ou à la selle, c'est-à-dire prédisposés à pratiquer ces disciplines au regard d'une parenté et d'un pedigree établis par le livre généalogique de la race (« stud-book »), et non frappés d'inaptitude.

En conséquence, la mesure prévue au n° 68 de l'instruction administrative 5 E-1-05 (cf. ci-dessus n° 3 et 4) est rapportée.

### **A. CHAMP D'APPLICATION**

8. Sont visés par la mesure d'assouplissement les chevaux de course et les chevaux de concours pour lesquels l'exploitant agricole disposait déjà, sous les conditions rappelées au n° 4 ci-dessus, d'une faculté d'inscription en immobilisation au 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant celle de leur naissance.

9. Sont également concernés par cette nouvelle mesure les chevaux de selle qui ne bénéficiaient pas précédemment de la mesure d'inscription en immobilisation des chevaux au 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant celle de leur naissance (cf. n° 4).

10. Par ailleurs, le bénéfice de cette nouvelle règle d'inscription en immobilisation de certains chevaux dès leur date de naissance est étendu, lorsqu'ils relèvent d'un régime réel d'imposition, normal ou simplifié, aux titulaires de bénéfices non commerciaux, aux titulaires de bénéfices industriels et commerciaux, ainsi qu'aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils sont propriétaires de chevaux répondant aux conditions d'inscription en immobilisation précisées ci-dessous.

Toutefois, l'application de cette nouvelle règle, notamment en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'impôt sur les sociétés, suppose qu'un traitement identique soit appliqué sur le plan comptable.

11. Comme précédemment (cf. instruction administrative 5 E-1-05 n° 65), l'entreprise peut renoncer à la possibilité d'immobiliser, dans les conditions précisées ci-après, certains chevaux de son écurie pour les maintenir en stock. L'inscription à un compte d'immobilisation est une simple faculté qui s'exerce animal par animal.

### **B. CONDITIONS D'APPLICATION**

12. Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, l'inscription des chevaux en immobilisation dès leur date de naissance n'est plus subordonnée au respect des trois conditions cumulatives énumérées au n° 4 ci-dessus, mais à la seule condition que le cheval soit destiné à la course ou à la selle.

13. Un cheval est considéré comme destiné à la course, que ce soit à la course au trot ou au galop, ou à la selle :

- lorsqu'il est prédisposé à pratiquer ces disciplines au regard d'une parenté et d'un pedigree établis par le livre généalogique de la race appelé « stud-book » ou registre de la race ;
- et lorsqu'il n'est pas frappé d'inaptitude.

**14.** Il est rappelé que tout animal des espèces chevalines reçoit une appellation donnée par l'établissement public des Haras Nationaux en fonction de la réglementation en vigueur. Cette appellation est portée sur le livre généalogique appelé indifféremment « stud-book » ou registre. Par conséquent, sont éligibles à cette mesure les chevaux inscrits dans l'un des stud-books des chevaux de sang tenus en France, tels que le stud-book français du cheval pur sang ou le stud-book du trotteur français (cf. pour la liste des stud-books tenus en France, l'arrêté du 29 mai 2006 du ministère de l'agriculture et de la pêche relatif aux races et appellations des équidés modifié par l'arrêté du 13 novembre 2006, journal officiel du 2 décembre 2006). Sont également éligibles à la mesure les chevaux inscrits dans un stud-book de chevaux de sang tenu à l'étranger.

**15.** Toutefois, il sera admis qu'un cheval qui porte l'appellation « cheval de selle » et est inscrit au registre du cheval de selle en application de l'article 4 de l'arrêté du 29 mai 2006 précité puisse être considéré comme prédisposé à la selle, alors même qu'il n'est pas inscriptible à un stud-book. Il en est de même des autres animaux des espèces chevalines et asines qui portent l'une des appellations données par l'établissement public des Haras Nationaux prévues par l'arrêté du 29 mai 2006, dès lors qu'ils sont destinés à la selle.

S'agissant des chevaux portant l'appellation « cheval de selle », il est rappelé que l'article 4 de l'arrêté du 29 mai 2006 prévoit que portent l'appellation de « cheval de selle » et sont inscrits au registre du cheval de selle, les produits nés en France de deux reproducteurs de cheval de selle ou de races de selle ou pur-sang, ou d'un trotteur avec un pur-sang ou un reproducteur d'une race de selle, issus d'une saillie régulièrement déclarée d'un étalon approuvé et dont la naissance a été régulièrement déclarée, dont le signalement a été relevé sous la mère et avant le 31 décembre de leur année de naissance, mais non inscriptibles à un stud-book.

**16.** Si le cheval est considéré comme prédisposé à la course ou à la selle mais qu'il se trouve frappé d'une inaptitude, laquelle peut se révéler après son inscription au stud-book ou au registre du cheval de selle ou après qu'il a reçu de l'établissement public des Haras Nationaux l'une des appellations prévues par l'arrêté du 29 mai 2006, il perdra alors la qualité d'immobilisation qui aurait pu lui être provisoirement accordée et devra être compris dans les stocks. Sont visés les cas d'inaptitude reconnus avant le 1<sup>er</sup> juillet de l'année de yearling (année suivant la naissance) pour les chevaux de course et pour les chevaux de selle avant leur utilisation effective en tant que cheval de selle (cf. n° 29 sur les conséquences de la perte de la qualité d'immobilisation).

## **C. MODALITES D'APPLICATION**

### **I. Ecritures comptables**

**17.** D'un point de vue comptable, à la date de sa naissance, le poulain est inscrit à un compte d'immobilisation en cours. Au 1<sup>er</sup> jour de l'exercice qui suit celui de sa naissance, il est transféré dans un compte d'immobilisation. C'est à compter de cette date que l'amortissement du cheval de course ou de selle peut être constaté (cf. ci-dessous n° 35).

**18.** Exemples :

Soit un cheval de course inscrit au stud-book et non frappé d'inaptitude, né le 5 mai N.

Cas n° 1 : L'exercice comptable coïncide avec l'année civile, le cheval sera inscrit en immobilisation en cours le 5 mai N, puis transféré à un compte d'immobilisation le 1<sup>er</sup> janvier N+1.

Cas n° 2 : L'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile : il s'ouvre le 1<sup>er</sup> avril et prend fin le 31 mars de l'année qui suit.

Le cheval est inscrit en immobilisation en cours le 5 mai N puis transféré dans un compte d'immobilisation le 1<sup>er</sup> avril N+1, date d'ouverture de l'exercice qui suit celui de sa naissance.

Cas n° 3 : L'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile : il s'ouvre le 1<sup>er</sup> juin et prend fin le 31 mai de l'année qui suit.

Le cheval est inscrit en immobilisation en cours le 5 mai N puis transféré dans un compte d'immobilisation le 1<sup>er</sup> juin N, date d'ouverture de l'exercice qui suit celui de sa naissance.

## II. Valeur d'inscription en immobilisation

**19.** Conformément aux dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III, le cheval né sur l'exploitation est inscrit à un compte d'immobilisation pour sa valeur d'origine, c'est-à-dire pour son coût de production, lequel comprend l'ensemble des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à sa production (pour plus de précisions, se reporter à l'instruction administrative 4 A-13-05 du 30 décembre 2005, notamment aux paragraphes 79 et suivants).

**20.** En pratique, le coût de production du cheval né sur l'exploitation comprend :

1° - les frais de saillie engagés l'année précédant celle de sa naissance et virés en fin d'exercice à un compte de « produits en cours ». A la date de naissance du poulain, ces frais sont virés du compte « produits en cours » au compte d' « immobilisation en cours ».

Il est rappelé que les frais de saillie sont calculés comme suit (cf. documentation administrative 5 E 64 n° 26) :

- lorsque l'étalon appartient à l'éleveur, les frais de saillie sont réputés égaux à une fraction de l'annuité d'amortissement de l'étalon obtenue en divisant le montant total de l'annuité par le nombre de poulinières saillies ou fécondées par l'étalon au cours de la même année ;

- lorsque l'étalon n'appartient pas à l'éleveur, les frais correspondent au prix d'achat de la saillie majoré des frais de pension de la jument ;

- lorsque l'étalon est la propriété d'une indivision conventionnelle au sens des articles 1873-1 à 1873-15 du code civil ou d'une société en participation à laquelle l'éleveur appartient, le montant des frais de saillies individuelles (cf. DB 4 A 2314 n° 5) est alors égal à la quote-part de l'annuité d'amortissement de l'étalon correspondant aux droits de l'éleveur dans l'indivision ou dans la société en participation, ou pour les sociétés en participation relevant de l'article 8 quinquies, à l'amortissement du prix de revient des parts de copropriété détenues par l'éleveur. Par ailleurs, il est précisé que les saillies gratuites ou supplémentaires (cf. DB 4 A 2314 n<sup>os</sup> 7 et 11) dont bénéficient l'éleveur sont prises en compte respectivement pour leur valeur de marché et leur prix de cession.

2° - une annuité d'amortissement de la mère ;

3° - les frais d'entretien de la mère et du poulain, engagés depuis respectivement la date d'ouverture de l'exercice de naissance et la date de naissance jusqu'à la date de clôture de cet exercice, ces frais venant majorer, conformément au plan comptable général, le compte d'immobilisation en cours au fur et à mesure de leur engagement (ou de leur paiement pour les titulaires de bénéfices non commerciaux n'ayant pas opté pour le régime des créances acquises et dépenses engagées).

**21.** Au premier jour de l'exercice qui suit celui de sa naissance, le cheval est transféré du compte d'immobilisation en cours à un compte d'immobilisation pour une valeur d'inscription inchangée. Ainsi, lors de ce transfert de compte à compte, le prix initial d'inscription ne peut être majoré des frais engagés postérieurement à l'exercice de la naissance du poulain et à son inscription en immobilisation, tels les frais d'entretien, lesquels doivent être directement passés en charges, sous réserve du respect des conditions générales de déduction.

### Sous-section 2 : Conséquences de l'inscription en immobilisation

**22.** L'inscription d'un cheval en immobilisation emporte notamment les conséquences suivantes.

#### A. APPLICATION DU REGIME DES PLUS-VALUES

**23.** Les gains réalisés par les entreprises à l'occasion de la vente de chevaux inscrits à un compte d'immobilisation sont taxés selon les règles applicables aux plus-values de cessions d'éléments d'actif (cf. documentation administrative 5 E 64 n° 36 et 5 E 3223 n<sup>os</sup> 1 et suivants s'agissant des exploitants agricoles).

Le régime des plus-values s'applique aux cessions de chevaux inscrits à un compte d'immobilisation en cours, depuis le jour de leur naissance jusqu'au dernier jour de l'exercice de leur naissance, comme aux cessions de chevaux inscrits à un compte d'immobilisation à compter de l'ouverture de l'exercice qui suit celui de leur naissance.

**24.** Pour l'application des dispositions de l'article 39 duodecies, le délai de deux ans servant à distinguer les plus-values à court terme des plus-values à long terme doit être décompté à partir de la date à laquelle le cheval a été inscrit à un compte d'immobilisation dans la comptabilité du cédant.

Ainsi, lorsque le cheval vendu est né dans l'exploitation, le délai de deux ans est décompté à partir de la date d'inscription à un compte d'immobilisation en cours, soit à compter du jour de la naissance du cheval.

Il est par ailleurs rappelé que lorsque le cheval vendu est né dans l'exploitation ou a été acheté, alors que l'éleveur était encore imposé sous le régime du forfait collectif, le délai de deux ans doit être apprécié à compter du jour où le cheval remplissait les conditions pour être assimilé à une immobilisation, c'est-à-dire sa date de naissance pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 ou la date d'achat si elle est postérieure (cf. documentation administrative 5 E 64 n° 37).

**25.** Les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de chevaux inscrits à un compte d'immobilisation peuvent, lorsque les conditions pour en bénéficier sont remplies, être exonérées d'impôt sur le revenu en application de l'article 151 septies.

En effet, il est rappelé que cet article prévoit, sous certaines conditions, une exonération des plus-values professionnelles réalisées par les exploitants agricoles, qui exercent leur activité depuis au moins cinq ans et dont les recettes annuelles n'excèdent pas 250 000 €. Au-delà de cette limite, une exonération dégressive des plus-values est prévue lorsque les recettes annuelles sont comprises entre 250 000 € et 350 000 €.

Par ailleurs, il est rappelé, s'agissant de l'appréciation de la condition tenant aux recettes, que la limite d'exonération est appréciée en fonction de la moyenne des recettes appréciées hors taxes, réalisées au titre des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation des plus-values. Pour plus de précisions sur l'application des dispositions de l'article 151 septies, telles que modifiées par l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005), il convient de se référer à l'instruction administrative à paraître dans la série 4 B.

## **B. APPRECIATION DES LIMITES DES REGIMES D'IMPOSITION**

**26.** Pour l'appréciation des limites des régimes d'imposition, il est tenu compte de toutes les recettes réalisées par les entreprises, à l'exception de celles provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé (cf. notamment documentation administrative 5 E 64 n°s 17 à 19 et 5 E 21 pour les exploitants agricoles).

**27.** Il s'ensuit donc que les recettes procurées par la vente de chevaux qui ne figurent pas à un compte d'immobilisation, mais à un compte de stock, sont retenues pour l'appréciation des limites des régimes d'imposition.

En revanche, il est fait abstraction, pour l'appréciation de ces limites, des recettes procurées par la cession de chevaux qui figurent à un compte d'immobilisation, que ce soit la cession de chevaux inscrits à un compte d'immobilisation en cours depuis le jour de leur naissance jusqu'à la clôture de l'exercice de leur naissance ou la cession de chevaux inscrits au compte d'immobilisation dans lequel ils ont été transférés à l'ouverture de l'exercice qui a suivi celui de leur naissance.

## **C. AMORTISSEMENT DES CHEVAUX**

**28.** Le transfert des chevaux d'un compte d'immobilisation en cours en immobilisation au premier jour de l'exercice suivant leur naissance (cf. n°s 8 à 16) a pour conséquence la possibilité de constater leur dépréciation sous la forme d'amortissements dès cette date et, non plus à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant leur naissance, dans les conditions précisées ci-dessous aux n°s 30 et suivants.

### Sous-section 3 : Conséquences de la perte de la qualité d'immobilisation

**29.** Lorsqu'un cheval perd la qualité d'immobilisation, faute de respecter les conditions requises pour cette inscription, notamment dans l'hypothèse où il viendrait à être frappé d'une inaptitude à la course ou à la selle après son inscription au stud-book ou au registre du cheval de selle ou après avoir reçu l'une des appellations données par l'établissement public des Haras Nationaux prévues par l'arrêté du 29 mai 2006 (cf. n° 16), cela entraîne les conséquences suivantes :

- le cheval est transféré du compte d'immobilisation en compte de stock, ce qui entraîne, au titre de l'exercice de transfert, la reprise des amortissements antérieurement constatés et déduits. Par ailleurs, le cheval ainsi transféré en compte de stock sera inscrit au coût de production, tel que défini ci-avant (cf. n° 20), majoré des frais d'entretien du premier jour de l'exercice suivant la naissance jusqu'à la date à laquelle il est reconnu inapte, ces frais comptabilisés initialement en charges devant ainsi être réintégrés dans les résultats de l'exercice au cours duquel intervient ce transfert ;

- le régime des plus-values n'est plus applicable à la cession du cheval : le produit de la cession sera donc constitutif d'un profit d'exploitation imposable dans les conditions et au taux de droit commun ;

- les recettes procurées par la vente du cheval seront retenues pour l'appréciation de la limite d'application du régime d'imposition.

Il sera toutefois admis que le cheval devenu inapte soit maintenu en immobilisation s'il est conservé par son propriétaire pour être affecté exclusivement à la reproduction au sens de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III.

## CHAPITRE 2 : MODALITES D'AMORTISSEMENT

### Section 1 : Situation antérieure

**30.** L'annuité d'amortissement, obligatoirement calculée selon le mode linéaire, est directement fonction de l'utilisation du cheval. La carrière d'un cheval de course dure en moyenne cinq ans. Elle est plus courte pour les meilleurs chevaux qui retournent au haras pour être affectés à la reproduction après un à trois ans de course. Quant aux chevaux qui ne sont pas retenus comme reproducteurs, ils finissent leur carrière dans les manèges d'équitation ou sont vendus comme animaux de boucherie.

**31.** Ainsi, une distinction est opérée entre, d'une part, les animaux qui seront mis effectivement à l'entraînement et, d'autre part, ceux affectés à la reproduction.

Les animaux mis à l'entraînement sont amortis sur quatre ou cinq ans selon qu'il s'agit respectivement de chevaux de galop ou de chevaux de trot.

Pour les animaux affectés à la reproduction, ils sont amortis sur cinq ans pour les étalons et sept ans pour les poulinières. Ces durées s'appliquent aux chevaux reproducteurs nés sur l'exploitation comme aux chevaux reproducteurs achetés par l'éleveur.

**32.** Lorsqu'un cheval cesse de participer à des épreuves sportives et retourne au haras pour être affecté à la reproduction, son rythme d'amortissement doit être modifié pour appliquer la durée d'amortissement des animaux reproducteurs sur la seule valeur comptable résiduelle du cheval.

Pour plus de précisions, il convient de se référer à la doctrine administrative 5 E 64 n°s 31 à 35.

## Section 2 : Situation nouvelle

### Sous-section 1 : Mode d'amortissement

**33.** L'annuité d'amortissement des chevaux inscrits en immobilisation doit toujours être calculée selon le mode linéaire.

### Sous-section 2 : Base amortissable

**34.** La base de calcul des amortissements est constituée :

- pour les chevaux provenant d'autres élevages, par le coût d'acquisition correspondant au prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des coûts directement engagés pour « la mise en état d'utilisation » du cheval, c'est-à-dire pour permettre au cheval d'être employé selon l'utilisation prévue par l'entreprise ; pour plus de précisions sur la valeur d'inscription des immobilisations acquises à titre onéreux, se reporter à l'instruction administrative 4 A-13-05 du 30 décembre 2005 n<sup>os</sup> 55 à 74, ainsi qu'à la documentation administrative 5 E 64 n<sup>o</sup> 30 ;

- pour les animaux nés dans l'exploitation, par la valeur d'inscription du cheval au compte d'immobilisation au premier jour de l'exercice qui suit celui de sa naissance, telle que définie aux n<sup>os</sup> 19 à 21 ci-dessus.

### Sous-section 3 : Point de départ du calcul de l'amortissement

**35.** Les chevaux inscrits en immobilisation dès leur date de naissance sont amortis à compter du premier jour de l'exercice qui suit celui de leur naissance, soit à compter du jour où le cheval d'abord inscrit à un compte d'immobilisation en cours, est transféré dans un compte d'immobilisation.

Ainsi, aucune dotation aux amortissements ne pourra être comptabilisée au titre de l'exercice de naissance du cheval, soit durant sa période d'inscription à un compte d'immobilisation en cours, c'est-à-dire du jour de sa naissance jusqu'à la clôture de l'exercice de sa naissance.

**36.** Exemple : Reprise des hypothèses de l'exemple figurant au n<sup>o</sup> 18 :

Cas n<sup>o</sup> 1 : Le cheval pourra être amorti à compter de l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> janvier N+1.

Cas n<sup>o</sup> 2 : Le cheval pourra être amorti à compter de l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> avril N+1.

Cas n<sup>o</sup> 3 : Le cheval pourra être amorti à compter de l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> juin N.

### Sous-section 4 : Durée d'amortissement

**37.** Pour refléter plus fidèlement la cadence de la dépréciation subie par les chevaux et simplifier leurs modalités d'amortissement, il est désormais admis que l'ensemble des équidés qui peuvent faire l'objet d'une inscription en immobilisation dès leur date de naissance puissent être amortis sur une durée de trois années.

**38.** Ainsi, peuvent être amortis sur une durée de trois années les chevaux destinés à la course (trot ou galop) ou à la selle, c'est-à-dire prédisposés à pratiquer ces disciplines au regard d'une parenté et d'un pedigree établis par le livre généalogique de la race (« stud-book »), et non frappés d'inaptitude (cf. n<sup>os</sup> 12 à 16), dans la mesure où l'exploitant a choisi de les inscrire en immobilisation.

**39.** Cette durée de trois ans s'applique aux chevaux inscrits en immobilisation, qu'ils soient nés sur l'exploitation ou acquis par l'exploitant, ainsi qu'aux chevaux de course ou de selle affectés à la reproduction. Chaque nouvel acquéreur pourra donc amortir un même cheval sur cette durée de trois années.

**40.** Toutefois, cette durée de trois années n'est admise sur le plan fiscal qu'à la condition d'être également retenue par l'entreprise sur le plan comptable.

**41.** Exemple :

Soit un cheval né le 31 mars 2007. Il est inscrit à un compte d'immobilisation en cours à la clôture de l'exercice, par hypothèse au 31 décembre 2007, pour 9 000 €.

A l'ouverture de l'exercice suivant, soit le 1<sup>er</sup> janvier 2008, le cheval est transféré dans un compte d'immobilisation pour sa valeur inchangée de 9 000 €. A la clôture de l'exercice 2008 (soit le 31/12/2008), l'annuité d'amortissement pouvant être comptabilisée s'élève à 3 000 € (9 000 € / 3).

Si le cheval est cédé à un second exploitant le 1<sup>er</sup> janvier 2009 pour 7 200 €, l'acquéreur inscrit le cheval en immobilisation pour son prix d'acquisition. A la clôture de l'exercice 2009 (soit le 31/12/2009), l'annuité d'amortissement qu'il peut comptabiliser s'élève à 2 400 € (7 200 € / 3).

**42.** L'application de la durée d'amortissement de trois années est une simple faculté, étant toutefois observé qu'elle devrait être la plus communément retenue dans un souci d'harmonisation des durées d'amortissement retenues par les exploitants propriétaires de chevaux inscrits en immobilisation. Dans ces conditions, lorsque l'exploitant a décidé d'amortir ses chevaux sur une durée de trois ans, cette durée devra être appliquée pour l'ensemble de ses chevaux composant son écurie inscrits à l'actif immobilisé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 (cf. n<sup>os</sup> 46 et suivants sur l'entrée en vigueur).

A défaut d'application de cette durée de trois ans, il convient d'appliquer les durées prévues par la doctrine administrative 5 E 64 n<sup>os</sup> 32 à 35 et sus-rappelées (cf. n<sup>os</sup> 30 à 32).

**43.** Par ailleurs, lorsque les exploitants retiennent cette durée d'amortissement de trois ans, il n'y a plus lieu de procéder à une modification du rythme d'amortissement des chevaux qui, après une carrière de course, retournent au haras pour être affectés à la reproduction dans la même exploitation.

**44.** Exemple :

Soit un cheval destiné à la course au trot né sur l'exploitation le 1<sup>er</sup> juin 2005. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Le cheval est inscrit pour 9 000 € à un compte d'immobilisation en cours au 01/06/2005. A l'ouverture de l'exercice suivant, il est transféré pour une valeur inchangée de 9 000 € dans un compte d'immobilisation.

A la clôture de l'exercice 2006, soit le 31/12/2006, l'annuité d'amortissement s'élève à 3 000 € (9 000 € / 3).

A la clôture de l'exercice 2007, une annuité d'amortissement du même montant sera comptabilisée.

Au cours de l'exercice 2008, il est supposé que le cheval retourne au haras pour être affecté à la reproduction.

A la clôture de l'exercice 2008, une nouvelle annuité d'amortissement de 3 000 € est comptabilisée de sorte que le cheval est désormais totalement amorti. Aucune modification de son rythme d'amortissement n'est donc opérée lors du changement d'affectation de l'animal dans la mesure où l'exploitant a choisi d'amortir l'animal sur la durée harmonisée de trois années.

**45.** Cette durée d'amortissement de trois années pourra également être retenue dans les mêmes conditions par les titulaires de bénéfices non commerciaux, les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux ainsi que par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui ont inscrit leurs chevaux en immobilisation dans les conditions précisées précédemment.

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR, MESURES TRANSITOIRES  
ET REGLEMENT DES LITIGES EN COURS

**Section 1 : Entrée en vigueur**

**46.** Ces nouvelles mesures d'assouplissement des conditions d'inscription de certains chevaux en immobilisation et des modalités d'amortissement desdits chevaux s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, sous réserve des mesures transitoires exposées ci-dessous.

**Section 2 : Mesures transitoires**

**47.** A titre dérogatoire, les animaux inscrits à l'actif de l'entreprise à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, date d'effet de l'instruction administrative publiée le 12 janvier 2005 sous la référence 5 E-1-05, pourront faire l'objet d'une dotation exceptionnelle aux amortissements au titre du premier exercice non clos à la date d'annonce des nouveaux assouplissements, soit le 23 juin 2006, afin de déterminer une valeur nette comptable en adéquation avec le nouveau rythme d'amortissement sur trois années pouvant désormais être appliqué.

**48.** Autrement dit, un cheval né au cours d'un exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, inscrit en immobilisation au 1<sup>er</sup> janvier 2005 en application de l'instruction administrative précitée du 12 janvier 2005 (n° 68), peut faire l'objet d'une dotation aux amortissements exceptionnelle au titre du premier exercice non clos à la date du 23/06/2006.

En pratique, pour un exploitant dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, le poulain né au premier semestre 2004 et inscrit en immobilisation au 1<sup>er</sup> janvier 2005 peut faire l'objet d'une dotation aux amortissements exceptionnelle à la clôture de l'exercice 2006.

**49.** Exemples :

Cas n° 1 : Exercice comptable coïncidant avec l'année civile.

**Hypothèses :**

Soit un cheval né le 15 avril 2004 et destiné à la course au trot. L'exploitant choisit d'inscrire le cheval en immobilisation au 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle de sa naissance en application de la doctrine en vigueur à cette date (c'est-à-dire l'instruction administrative 5 E-1-05), les conditions prévues par la doctrine (cf. n° 4) étant présumées remplies au cas particulier.

**Solution :**

Au 15/04/2004 : le cheval est inscrit en stock.

Au 01/01/2005 : le cheval est transféré dans un compte d'immobilisation pour une valeur fixée par hypothèse à 12 000 €.

A la clôture de l'exercice 2005 (soit le 31/12/2005), l'exploitant a calculé une annuité d'amortissement en retenant la durée d'amortissement de cinq ans jusque là applicable aux chevaux de course au trot, soit 2 400 € (12 000 € / 5).

A la clôture de l'exercice 2006, premier exercice non clos à la date d'annonce de la mesure d'assouplissement, l'exploitant peut comptabiliser une dotation exceptionnelle aux amortissements lui permettant de comptabiliser le différentiel d'amortissement qu'il aurait pu déduire à la clôture de l'exercice 2005 s'il avait appliqué la durée d'amortissement de trois années, soit une dotation exceptionnelle aux amortissements de 1 600 € [(12 000 € / 3) - 2 400 € (annuité 2005)].

En sus de cette dotation exceptionnelle, l'exploitant pourra comptabiliser l'annuité normale d'amortissement du cheval calculée sur une durée de trois ans selon le mode linéaire, soit 4 000 €.

Ainsi, à la clôture de l'exercice 2006, la valeur nette comptable du cheval est de 4 000 € [12 000 € - 2 400 € (annuité 2005) - 1 600 € (annuité exceptionnelle 2006) - 4 000 € (annuité normale 2006)]. Cette valeur nette comptable est conforme à la valeur nette comptable du cheval s'il avait été amorti sur trois années dès sa date d'inscription en immobilisation le 1er janvier 2005.

Dans l'hypothèse où le cheval resterait en immobilisation à l'actif de l'exploitation (aucune cession au cours de l'exercice 2007), une nouvelle annuité de 4 000 € pourrait être comptabilisée à la clôture de l'exercice 2007 et le cheval serait alors totalement amorti.

Cas n° 2 : Exercice comptable ne coïncidant pas avec l'année civile.

#### **Hypothèses :**

Soit un exploitant dont l'exercice court du 1<sup>er</sup> juillet au 30 juin. Un cheval destiné à la course au trot naît sur l'exploitation le 2 avril 2005, soit au cours de l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> juillet 2004 et clos le 30 juin 2005, et pour lequel il ne peut donc être fait application de la mesure d'inscription en immobilisation dès la date de naissance du cheval, applicable uniquement aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005. L'exploitant choisit d'inscrire le cheval en immobilisation au 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle de la naissance du poulain, soit le 1<sup>er</sup> janvier 2006, en application de la doctrine en vigueur à cette date prévue au n° 68 de l'instruction administrative 5 E-1-05.

#### **Solution :**

Au 2/04/2005, le cheval est inscrit en stock.

Au 01/07/05 (date d'ouverture de l'exercice suivant), le cheval reste en stock.

Au 01/01/2006, le cheval est transféré dans un compte d'immobilisation pour une valeur fixée par hypothèse à 9 000 €. Aucun amortissement n'ayant encore été constaté à la date d'annonce de la mesure de réduction de la durée d'amortissement (le 23 juin 2006), l'exploitant agricole pourra comptabiliser au titre de l'exercice clos le 30 juin 2006, un amortissement égal à 1 500 € [(9 000 /3) X 180/360 jours], calculé par conséquent sur trois ans.

### **Section 3 : Règlement des litiges en cours**

**50.** Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 et jusqu'au 31 décembre 2004, il sera admis que, pour la qualification d'immobilisation des chevaux, la condition d'entraînement effectif du cheval requise au n° 68 de l'instruction administrative 5 E-1-05 ne soit pas exigée.

DB liées : 5 E 64, 5 E 3231 ;  
BOI lié : 5 E-1-05.

La Directrice de la Législation Fiscale

Marie-Christine LEPETIT