



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 E-4-01

N° 45 du 5 MARS 2001

5 FP. / 34 – E 64

INSTRUCTION DU 20 FEVRIER 2001

BÉNÉFICES AGRICOLES. ELEVEURS ENTRAÎNEURS DE CHEVAUX DE COURSE

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

NOR : ECO F 01 200165 J

[Bureau C2]

PRESENTATION GENERALE

Les entraîneurs éleveurs de chevaux de course peuvent désormais relever du régime des bénéfices agricoles pour l'ensemble de leur activité dès lors qu'ils relèvent, de plein droit ou sur option, d'un régime réel d'imposition et que 30 % des chevaux qu'ils mettent à l'entraînement (dressage, préqualification ou effectif d'entraînement) sont issus de leur élevage (avec sol ou sans sol) ou ont été acquis ou pris en location par eux avant l'âge de deux ans au sens de la réglementation des courses. Cette limite d'âge est portée à trois ans dans le cas des chevaux qui n'avaient pas encore couru à la date de leur acquisition ou de leur prise en location.

Le régime fiscal applicable aux personnes exerçant une activité d'entraînement de chevaux de course et plus particulièrement les conditions d'application de cette mesure sont décrits dans les instructions du 4 juillet 2000 (BOI 5 G-5-00 et 5 E-4-00) auxquelles il convient de se reporter.

La présente instruction a pour objet de préciser les modalités pratiques du passage du régime des bénéfices non commerciaux à celui des bénéfices agricoles pour les entraîneurs qui demandent à bénéficier de cette mesure.



167

- 11 -

5 mars 2001

1 507045 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 : François VILLEROY de GALHAU

Responsable de rédaction : Michel BERNE

Impression : Maulde et Renou

Abonnement : 890 FFTC

Prix au N° : 20,00 FFTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

SECTION I

Conditions pour relever du régime des bénéfices agricoles

1. Pour pouvoir se placer sous le régime des bénéfices agricoles pour l'ensemble de leurs activités, comme le prévoit l'instruction administrative du 4 juillet 2000 (BOI 5 G-5-00), les entraîneurs éleveurs doivent en faire la demande expresse et relever d'un régime réel d'imposition des bénéfices agricoles.

A. LE PASSAGE DU REGIME DES BENEFICES NON COMMERCIAUX AU REGIME DES BENEFICES AGRICOLES EST OPTIONNEL**I. Option pour le régime des bénéfices agricoles**

2. L'imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles des revenus retirés de l'ensemble des activités exercées par l'entraîneur éleveur relevant normalement au titre de son activité d'entraîneur du régime des bénéfices non commerciaux s'applique sur option expresse du contribuable. Cette option doit être exercée au moyen d'une note rédigée sur papier libre, annexée à la déclaration spéciale prévue à l'article 74 A du CGI (régime du bénéfice réel simplifié) ou à l'article 38 sexdecies Q de l'annexe III au même code (régime du bénéfice réel normal) mentionnant les résultats du premier exercice au titre duquel le contribuable renonce au régime des bénéfices non commerciaux.

3. L'option est valable pour l'exercice au titre duquel elle est exercée pour la première fois et pour les deux exercices suivants. Irrévocable pendant cette période, elle est reconduite tacitement par périodes de trois exercices et produit ses effets tant qu'elle n'a pas été expressément dénoncée.

II. Dénonciation de l'option

4. Les entraîneurs éleveurs qui ne souhaitent plus bénéficier du régime des bénéfices agricoles pour l'ensemble de leurs activités doivent renoncer expressément à l'application de ce régime pour leur activité d'entraîneur au moyen d'une note rédigée sur papier libre, annexée à la déclaration des bénéfices non commerciaux de l'année ou, en cas d'exercice différent de l'année civile, de la période d'imposition qui suit chaque période triennale. Cette déclaration s'entend de la déclaration de bénéfices prévue à l'article 97 du CGI (imprimé n° 2035), lorsque l'intéressé est soumis de droit au régime de la déclaration contrôlée ou opte pour l'application de ce régime, ou de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 lorsque l'intéressé relève du régime déclaratif spécial prévu à l'article 102 ter du code précité.

5. En cas de dénonciation de leur option, ces contribuables continuent de relever du régime des bénéfices agricoles pour leur activité d'élevage avec sol et pour l'activité d'entraînement des chevaux issus de cet élevage, qu'ils leur appartiennent ou non.

B. L'ACTIVITE D'ELEVAGE DOIT RELEVER D'UN REGIME REEL D'IMPOSITION

6. L'option ne peut être exercée que par les entraîneurs qui relèvent, de plein droit ou sur option, d'un régime réel d'imposition des bénéfices agricoles pour leur activité d'élevage. Cette condition doit être satisfaite l'année au titre de laquelle le contribuable entend renoncer au régime des bénéfices non commerciaux au profit de celui des bénéfices agricoles pour l'ensemble de ses activités.

7. Les éleveurs relevant du régime du forfait doivent, pour bénéficier de cette mesure, avoir préalablement renoncé à l'application de ce régime en optant pour un régime de bénéfice réel. En ce qui concerne les modalités de cette option, il convient de se reporter aux précisions apportées par la documentation de base (DB 5 E 214, édition à jour au 15 mai 2000).

SECTION II

Modalités du passage du régime des bénéfices non commerciaux à celui des bénéfices agricoles

8. Le passage du régime des bénéfices non commerciaux à celui des bénéfices agricoles oblige les entraîneurs éleveurs qui n'ont pas opté pour la détermination de leur résultat imposable en faisant état des créances acquises et des dépenses engagées dans les conditions prévues à l'article 93 A du CGI, à passer d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'engagement. Les intéressés doivent en effet se conformer aux obligations comptables du régime du bénéfice réel normal ou du régime du bénéfice réel simplifié (DB 5 E 2321 et 2331, édition à jour au 15 mai 2000), selon le cas.

9. Les problèmes particuliers que pose ce changement de régime concernent essentiellement :
- la fixation de la nouvelle période d'imposition ;
 - la prise en compte des recettes et des dépenses se rapportant aux opérations faites sous le régime des bénéficiaires non commerciaux ;
 - l'évaluation des immobilisations et des stocks et plus particulièrement des chevaux dans le bilan d'entrée.

A. PERIODE D'IMPOSITION

10. L'article 73 du CGI fixe normalement à douze mois la durée de l'exercice comptable d'un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition (réel normal ou réel simplifié), sans que cet exercice soit nécessairement aligné sur l'année civile.

11. Par exception à ce principe, les entraîneurs éleveurs qui ne déclaraient pas précédemment un bénéfice agricole selon un régime réel (entraîneurs soumis au seul régime des bénéficiaires non commerciaux ou entraîneurs éleveurs relevant du régime du forfait pour cette dernière activité) peuvent clôturer leur premier exercice soumis à un régime réel d'imposition avant le 31 décembre de la première année d'application de ce régime.

Exemple : Un entraîneur éleveur sans sol, imposable dans la seule catégorie des bénéficiaires non commerciaux, opte pour son imposition dans la catégorie des bénéficiaires agricoles au titre de 2001. S'il souhaite avoir un exercice définitif différent de l'année civile, il peut clôturer le premier exercice avant le 31 décembre 2001. A défaut, il devra clôturer ce premier exercice au 31 décembre 2001.

B. RECETTES ET DEPENSES SE RAPPORTANT A DES OPERATIONS FAITES SOUS LE REGIME DES BENEFICIAIRES NON COMMERCIAUX

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

I. Encaissements ou paiements correspondant à des créances acquises ou à des dépenses engagées antérieurement à l'exercice de l'option

13. Le premier exercice au titre duquel le bénéfice est déterminé selon le régime des bénéficiaires agricoles et, le cas échéant, les exercices suivants tant que l'option n'a pas été dénoncée, le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt, qui comprend l'excédent des créances acquises sur les dépenses engagées au cours de l'exercice d'imposition, est :

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

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

II. Avances, acomptes ou provisions encaissés ou acomptes sur dépenses payés antérieurement à l'exercice de l'option et correspondant à des créances acquises ou à des dépenses engagées ultérieurement

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

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

C. EVALUATION DES IMMOBILISATIONS ET DES STOCKS AU BILAN D'ENTREE

I. Immobilisations

15. L'option pour l'imposition selon le régime des bénéfices agricoles entraîne l'obligation de tenir un bilan au sens de la comptabilité commerciale. Elle affecte également la définition du patrimoine professionnel du contribuable, les règles propres aux titulaires de bénéfices non commerciaux (voir DB 5 G 2112, n°s 4 à 11, édition à jour au 15 décembre 1995) cessant de s'appliquer.

1. Définition des immobilisations

16. Pour l'inscription de leurs immobilisations au bilan d'entrée, les entraîneurs éleveurs qui optent pour un régime de bénéfice réel normal ou simplifié des bénéfices agricoles doivent se conformer aux règles générales définies dans la documentation administrative 5 E 3213 à laquelle il convient de se reporter. Notamment, les immeubles bâtis ou non bâtis utilisés pour les besoins de l'exploitation et appartenant à l'entraîneur éleveur sont obligatoirement inscrits à l'actif du bilan, sous réserve de l'option par le contribuable de la conservation des terres dans son patrimoine privé (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D-I).

17. Par ailleurs, seuls les exploitants soumis de plein droit ou sur option au régime du bénéfice réel normal peuvent, sur option, inscrire leurs chevaux à un compte d'éléments de l'actif immobilisé lorsque les conditions prévues au II de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI sont remplies.

18. En application de cet article, les entraîneurs éleveurs soumis au régime du bénéfice réel normal peuvent considérer comme des immobilisations amortissables, à la condition d'exercer le même choix pour l'établissement de la TVA, s'ils sont assujettis à cette taxe, les chevaux affectés exclusivement à la reproduction ainsi que les chevaux mis à l'entraînement et âgés de deux ans au moins au sens de la réglementation des courses. Il est cependant admis que les chevaux mis à l'entraînement peuvent être inscrits à un compte d'immobilisation dès le 1^{er} juillet de l'année qui suit celle de leur naissance (année de yearling).

19. Les conditions d'application de ces dispositions sont décrites dans la documentation administrative 5 E 64, n°s 4 à 15 (édition à jour au 15 mai 2000) à laquelle il convient de se reporter. Notamment, les chevaux doivent avoir subi un entraînement effectif et avoir participé effectivement à au moins une épreuve publique.

2. Evaluation des immobilisations et calcul des amortissements

a) Immobilisations non amortissables

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

b) Immobilisations amortissables

• Evaluation des immobilisations

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

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

23. Dans le cas des chevaux nés sur l'exploitation, ce prix est apprécié à la date où les chevaux remplissaient les conditions pour être assimilés à des immobilisations (DB 5 E 64 n° 30, édition à jour au 15 mai 2000).

- Calcul des amortissements résiduels

1°) Immobilisations pour lesquelles un amortissement a déjà été pratiqué sous le régime des bénéfices non commerciaux

24. Ces immobilisations continuent à être amorties pour la durée qui restait à courir au moment du passage du régime des bénéfices non commerciaux à celui des bénéfices agricoles.

2°) Autres immobilisations

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

26. S'agissant des immobilisations, autres que les immeubles, qui étaient utilisées dans le cadre de l'activité non commerciale, il est précisé que les amortissements irrégulièrement différés au regard des dispositions de l'article 39 B du CGI ne peuvent plus être admis en déduction des bénéfices imposables (DB 4 D 1321, n° 55, édition à jour au 26 novembre 1996).

II. Stocks

27. Le bénéfice agricole imposable comprend notamment la variation de la valeur des stocks au cours de l'exercice.

28. Par suite, les entraîneurs éleveurs qui optent pour le régime des bénéfices agricoles doivent valoriser leurs stocks dans le bilan d'entrée de leur premier exercice d'imposition selon un régime de bénéfice agricole réel (normal ou simplifié).

29. D'une manière générale, les stocks d'un exploitant agricole comprennent les marchandises, les matières premières et fournitures consommables, les productions en cours, les produits intermédiaires, les produits finis, les produits résiduels et les emballages non destinés à être récupérés (pour plus de précisions, voir DB 5 E 3222 et 5 E 332, édition à jour au 15 mai 2000).

30. S'agissant des entraîneurs de chevaux de course, sont principalement concernés par cette valorisation les chevaux et les stocks d'approvisionnement.

1. Chevaux

31. Pour les exploitants soumis au régime réel simplifié, l'ensemble des chevaux acquis ou nés sur l'exploitation doivent figurer dans les stocks. Il en est de même, pour les exploitants soumis au régime du bénéfice réel normal qui n'optent pas pour l'inscription de leurs chevaux à un compte d'immobilisations (voir ci-avant n° s **16.** à **19.**).

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

33. Les animaux qui n'ont pas été vendus au cours du premier exercice d'imposition selon un régime réel de bénéfices agricoles doivent être évalués en fin d'exercice selon les règles de droit commun applicables selon que l'exploitant relève du régime du bénéfice réel normal ou simplifié.

2. Stocks d'approvisionnement

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

SECTION III

Modalités du passage du régime des bénéficiaires agricoles à celui des bénéficiaires non commerciaux

A. PRINCIPES GENERAUX

35. Lorsque le pourcentage de 30 % prévu par l'instruction du 4 juillet 2000 (BOI 5 E-4-00), apprécié à la date de clôture de l'exercice n'est pas atteint ou, lorsque au terme d'une période triennale, l'entraîneur éleveur dénonce son option (voir n° 4.), les résultats de l'activité d'entraîneur doivent être déterminés selon les règles des bénéficiaires non commerciaux. L'exploitant continue toutefois de relever du régime des bénéficiaires agricoles pour ses activités d'élevage avec sol et d'entraînement des chevaux issus de cet élevage, qu'ils lui appartiennent ou non.

36. Le retour au régime des bénéficiaires non commerciaux entraîne le dépôt, selon les cas, de la déclaration de bénéficiaires prévue à l'article 97 du CGI (imprimé n° 2035), lorsque le contribuable est soumis au régime de la déclaration contrôlée, ou de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 et de l'état annexe prévus au 2 de l'article 102 ter du code précité lorsqu'il relève du régime déclaratif spécial.

37. Dans cette situation, le contribuable placé sous le régime de la déclaration contrôlée doit normalement déterminer son résultat à partir des données d'une comptabilité de caisse. Il peut toutefois opter pour la détermination de son résultat imposable en faisant état des créances acquises et des dépenses engagées, conformément aux dispositions de l'article 93 A du CGI, toutes conditions posées par cet article étant par ailleurs remplies.

B. CORRECTIONS CONSECUTIVES AU RETOUR AUX REGLES DES BENEFICAIRES NON COMMERCIAUX

38. Les développements qui suivent concernent exclusivement la situation des contribuables qui n'optent pas pour la détermination de leur bénéfice en fonction des créances acquises et des dépenses engagées en application des dispositions de l'article 93 A du CGI.

I. Paiements ou encaissements correspondant à des dépenses engagées ou à des créances acquises au cours de la période d'application du régime des bénéficiaires agricoles

39. L'année du retour au régime des bénéficiaires non commerciaux et, le cas échéant, les années suivantes, le bénéfice qui est déterminé conformément aux dispositions de l'article 93 du CGI est :

- augmenté du montant des dépenses payées au cours des mêmes années et qui correspondent à des dépenses engagées au cours d'un exercice antérieur au retour au régime des bénéficiaires non commerciaux et au titre duquel le bénéfice était déterminé selon les règles des bénéficiaires agricoles ;

- et diminué du montant des recettes encaissées au cours des années considérées et qui correspondent à des créances acquises au cours d'un exercice antérieur au retour au régime des bénéficiaires non commerciaux et au titre duquel le bénéfice était déterminé selon les règles des bénéficiaires agricoles.

II. Avances, acomptes ou provisions encaissés et acomptes sur dépenses payés au cours de la période d'application du régime des bénéficiaires agricoles et correspondant à des créances acquises ou à des dépenses engagées ultérieurement

40. Les avances, acomptes ou provisions encaissés pendant la période où l'activité d'entraîneur relevait du régime des bénéficiaires agricoles et qui ne correspondaient pas, l'exercice de leur encaissement, à des créances acquises sont, lorsque l'achèvement des prestations concernées n'est pas encore intervenu à la fin du dernier exercice couvert par l'option, ajoutés au montant des recettes encaissées au cours de l'année du retour au régime des bénéficiaires non commerciaux.

41. Les acomptes sur dépenses acquittés pendant cette même période et qui correspondent à des dépenses qui n'ont pas encore, à la fin du dernier exercice couvert par l'option, acquis le caractère de dépense engagée sont ajoutés au montant des dépenses payées au cours de l'année du retour au régime des bénéficiaires non commerciaux.

C. INCIDENCE DU RETOUR DE CERTAINS BIENS DANS LE PATRIMOINE PRIVE DE L'ENTRAINEUR

42. L'entraîneur doit, le cas échéant, reprendre dans son patrimoine privé certains biens figurant à l'actif du bilan de l'activité imposée selon le régime des bénéficiaires agricoles qui, en raison de leur nature, ne peuvent être considérés comme affectés à l'exercice d'une exploitation non commerciale.

43. Les dispositions de l'article 38-1 du CGI selon lesquelles le bénéfice net de l'entreprise est déterminé en tenant compte, notamment, de cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation, sont applicables non seulement au cas où il est procédé à la cession à un tiers d'un bien compris jusqu'alors dans les éléments composant l'actif de l'exploitation et dont la valeur figurait dans la comptabilité commerciale, mais aussi dans le cas du retrait de cet élément de l'actif de l'exploitation en vue de son incorporation au patrimoine privé de l'exploitant. La plus-value dégagée à cette occasion constitue pour l'exploitant un profit imposable en vertu de l'article 38 du CGI.

SECTION IV

Incidence sur la situation des adhérents d'organismes agréés

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

45. Bien que l'association agréée ne soit plus qualifiée pour gérer le dossier de l'entraîneur adhérent après qu'il ait opté pour le régime des bénéficiaires agricoles, il est admis que celui-ci ne perde pas pour autant le bénéfice des allègements fiscaux pour cette année d'adhésion au groupement non compétent.

46. Pour conserver le bénéfice de ces allègements pour l'exercice suivant celui au titre duquel l'option pour le régime des bénéficiaires agricoles a été exercée, le contribuable doit :

- avoir adhéré à un centre de gestion agréé agricole dans les trois mois du début de l'exercice ou, dans le cas où son adhésion à une association agréée avait déjà été renouvelée au moment de l'option, dans les trois mois suivant cette option ;

- joindre à sa demande d'adhésion à l'organisme compétent sa déclaration des résultats du premier exercice au titre duquel il renonce au régime des bénéficiaires non commerciaux.

47. La même mesure s'applique, mutatis mutandis, en cas de passage du régime des bénéficiaires agricoles au régime des bénéficiaires non commerciaux.

Annoter : documentation de base 5 E 64 et 5 G 47.

Le Directeur de la Législation fiscale
Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN