

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-CESS-30-20200212

Date de publication : 12/02/2020

**BA - Cession ou cessation d'activité - Paiement fractionné de l'impôt sur le revenu afférent à certains revenus agricoles en cas de passage à l'impôt sur les sociétés**

---

**Positionnement du document dans le plan :**

BA - Bénéfices agricoles

Cession ou cessation d'activité

Titre 3 : Paiement fractionné de l'impôt sur le revenu afférent à certains revenus agricoles en cas de passage à l'impôt sur les sociétés

**Sommaire :**

I. Champ d'application

II. Option pour le paiement fractionné de l'impôt sur le revenu afférent à certains revenus

A. Exercice de l'option pour le paiement fractionné

B. Détermination du montant de l'impôt sur le revenu objet du paiement fractionné

C. Articulation du dispositif de paiement fractionné avec d'autres mécanismes d'atténuation de la cessation fiscale

III. Application de la réglementation européenne relative aux aides de minimis dans le secteur de l'agriculture

**Actualité liée :** 12/02/2020 : BA - Extension du dispositif du paiement fractionné de l'impôt sur le revenu (loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, art. 40)

## I. Champ d'application

1

Conformément aux dispositions de l'article 201 du code général des impôts (CGI), l'option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés (IS) exercée par un exploitant agricole qui exerce son activité dans le cadre d'une exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL) ou par une société ou un groupement exerçant une activité agricole, placé sous le régime des sociétés de personnes, entraîne en principe les conséquences fiscales de la cessation d'activité et l'imposition immédiate des bénéfices non encore imposés à la date de l'option, y compris ceux afférents aux revenus dont l'imposition a été étalée (CGI, art. 75-0 A), ou lissée par l'effet de la moyenne triennale (CGI, art. 75-0 B) ou de la déduction pour épargne de précaution (DEP) (CGI, art. 73), de la déduction pour investissement (DPI) (CGI, art. 72 D) ou de la déduction pour aléas (DPA) (CGI, art. 72 D bis).

**Remarque** : L'article 51 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 abroge l'article 72 D du CGI relatif à la DPI et l'article 72 D bis du CGI relatif à la DPA. Cette suppression s'applique au titre des exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019. Les sommes déduites et leurs intérêts capitalisés en application de ces dispositifs et non encore rapportés à la clôture du dernier exercice clos avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019 sont utilisés et rapportés conformément aux modalités prévues, selon le cas, à l'article 72 D du CGI et à l'article 72 D bis du CGI dans leur rédaction antérieure à l'article 51 précité.

Les dispositions de l'article 201 du CGI s'appliquent également lorsque un exploitant agricole apporte son entreprise individuelle à une société assujettie à l'IS et lorsque une société ou un groupement agricole, relevant du régime des sociétés de personnes, exerçant une activité agricole change de forme juridique au profit d'une forme sociale relevant du champ de l'IS.

**Remarque** : Sont autorisées à opter pour l'IS les sociétés mentionnées au 3 de l'article 206 du CGI. Il s'agit notamment des sociétés en nom collectif, des sociétés civiles mentionnées au 1 de l'article 8 du CGI et des entreprises agricoles à responsabilité limitée. Pour plus de précisions sur les personnes morales relevant de l'IS il convient de se référer au BOI-IS-CHAMP-10 et pour celles qui sont autorisées à opter pour l'IS, il convient de se référer au BOI-IS-CHAMP-40.

## 10

L'article 75-0 C du CGI permet aux exploitants agricoles qui apportent leur exploitation à une société assujettie à l'IS ou, lorsqu'ils exercent leur activité dans le cadre d'une EARL, qui optent pour l'IS de demander le paiement, par cinquième, de l'impôt sur le revenu afférant :

- aux sommes déduites au titre de la DEP, DPI ou DPA non encore utilisées, qui sont rapportées au bénéfice de l'exercice de cessation ;
- à la fraction des revenus exceptionnels comprise dans le bénéfice imposable de l'exercice de cessation ;
- à l'excédent de bénéfice agricole sur la moyenne triennale, imposé au taux marginal l'année de la cessation ;
- aux profits non encore imposés sur les avances aux cultures, retenus dans la limite du montant des frais engagés qui constitue un élément de leur prix de revient conformément au 3 de l'article 38 du CGI et qui n'a pas majoré leur valeur en application des dispositions de l'article 72 A du CGI ;
- aux profits non encore imposés sur les stocks à rotation lente dont la valeur a été bloquée en application des dispositions du I de l'article 72 B bis du CGI, retenus dans la limite du montant des frais engagés qui constitue un élément du prix de revient de ces stocks conformément au 3 de l'article 38 du CGI et qui n'a pas majoré leur valeur du fait de l'exercice de l'option prévue à l'article 72 B bis du CGI.

Les profits afférents aux avances aux cultures et aux stocks à rotation lente dont la valeur a été bloquée sont égaux à la différence entre la valeur réelle de ces stocks au jour de l'événement qui motive l'application de l'article 75-0 C du CGI et leur valeur fiscale. Pour l'application de l'article 75-0 C du CGI, ces profits sont retenus dans la limite du montant correspondant à la somme des coûts et des frais, engagés depuis l'entrée du bien dans le stock et jusqu'à la clôture de l'exercice précédant celui au cours duquel est intervenue la cessation fiscale, qui n'ont pas été compris dans son prix de revient fiscal en application des dispositions de l'article 72 A du CGI et de l'article 72 B bis du CGI.

Ce dispositif est également susceptible d'être appliqué, pour les mêmes revenus, par les associés d'une société ou d'un groupement relevant du régime des sociétés de personnes et exerçant une activité agricole qui opte pour l'assujettissement à l'IS ou change de forme juridique au profit d'une forme sociale relevant du champ de l'IS.

## 20

Pour bénéficier du dispositif, l'exploitant qui exerce à titre individuel ou les associés de sociétés de personnes ou de groupements relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires

agricoles doivent devenir associés d'une société passible de l'IS quelle que soit sa forme juridique. Par ailleurs, l'exploitant agricole ou, selon le dispositif concerné, la société ou ses associés doivent avoir opté, au plus tard à la clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel est intervenue la cessation ou à la clôture de l'exercice de l'avant dernière année d'assujettissement à l'impôt sur le revenu, pour l'étalement des revenus exceptionnels ou pour la moyenne triennale ou pratiqué une DEP ou une DPI ou une DPA.

### 30

La mise en œuvre du dispositif n'est pas conditionnée par la circonstance que l'exploitant apporteur ou le collège des associés de la société précédemment redevables de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles conserve le contrôle de la société devenue passible de l'IS ou y exerce leur activité professionnelle ou même en demeure associés.

### 40

N'est pas concerné par l'option pour le paiement fractionné, l'impôt sur le revenu dû à raison du décès de l'exploitant ou de toute opération emportant cessation partielle de l'entreprise agricole ou son changement réel d'activité.

### 50

Pour bénéficier de l'option pour le paiement fractionné de l'impôt sur le revenu, l'opération d'apport, l'option pour assujettissement à l'IS ou la transformation de la société doit avoir lieu au cours d'un exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019.

## II. Option pour le paiement fractionné de l'impôt sur le revenu afférent à certains revenus

### A. Exercice de l'option pour le paiement fractionné

---

#### 60

L'article 75-0 C du CGI offre au contribuable, exploitant agricole, la possibilité de demander que l'impôt sur le revenu correspondant à la fraction des revenus exceptionnels, aux DEP, DPI et DPA rapportées aux bénéfices de cessation, à l'excédent de bénéfice agricole sur la moyenne triennale et aux profits non encore imposés sur les avances aux cultures et sur les stocks à rotation lente mentionnés au I § 10 fasse l'objet d'un paiement fractionné par cinquième sur l'année de cessation et les quatre années suivantes.

L'option concerne l'ensemble des revenus mentionnés au I de l'article 75-0 C du CGI (I § 10).

#### 70

Dès lors que le dispositif est facultatif, le contribuable doit expressément demander à bénéficier du fractionnement.

Lorsque l'activité agricole est exercée dans le cadre d'une société de personnes, il appartient à chacun des associés de demander le fractionnement de l'impôt sur le revenu correspondant à sa quote-part des revenus agricoles mentionnés au I de l'article 75-0 C du CGI. L'option exercée par l'un des associés reste sans effet sur la situation de ses co-associés.

#### 80

L'option pour le paiement fractionné est irrévocable. Ainsi, le contribuable qui a opté pour le paiement fractionné ne peut pas y renoncer. Il en est de même s'il renonce à l'option pour l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues au troisième alinéa du 1 de l'[article 239 du CGI](#) ou au second alinéa du 2 de l'[article 1655 sexies du CGI](#) (CGI, art. 75-0 C, IV).

## 90

La demande est formulée par courrier ou courriel :

- lors du dépôt de la déclaration de revenus provisoire, si le contribuable souhaite bénéficier de l'étalement dès l'imposition provisoire. L'option est ensuite confirmée lors du dépôt de la déclaration de revenus définitive n° [2042-C-PRO](#) (CERFA n° 10330) relative aux revenus de l'année de la cessation, disponible en ligne sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr). Il indique à cet effet dans des cases spécifiques le montant des revenus ouvrant droit au paiement fractionné de l'imposition en distinguant d'une part, la DPI, la DPA, la DEP, la fraction des revenus exceptionnels ainsi que les profits non encore imposés sur les avances aux cultures et sur les stocks à rotation lente et d'autre part, l'excédent des bénéfices agricoles sur la moyenne triennale imposé au taux marginal ;

- ou lors du dépôt de la déclaration de revenus définitive **2042-C-PRO** (CERFA n° 10330) relative aux revenus de l'année de la cessation. Le contribuable indique dans les conditions précisées précédemment les revenus ouvrant droit au paiement fractionné de l'imposition.

## 100

Elle comporte en outre, la désignation de l'entreprise (raison sociale et adresse) redevable de l'impôt sur les sociétés dont le contribuable sera associé.

## **B. Détermination du montant de l'impôt sur le revenu objet du paiement fractionné**

---

### 110

En application des dispositions du III de l'[article 75-0 C du CGI](#), le montant de l'impôt sur le revenu dont le paiement peut être étalé est égal au solde de l'impôt sur le revenu défini au I de l'[article 1663 B du CGI](#), multiplié par le rapport entre les revenus entrant dans le champ d'application de la mesure ( [I § 10](#)) et le revenu net imposable du foyer fiscal.

### 120

Le solde de l'impôt sur le revenu retenu dans la formule de calcul s'entend du montant de l'impôt sur le revenu résultant de l'application, aux revenus nets du foyer fiscal de l'année de la cessation, du barème progressif (ou le cas échéant d'un taux proportionnel s'il s'agit d'une plus-value par exemple ou du taux marginal en cas d'application antérieure de la moyenne triennale) après imputation des réductions d'impôt, des crédits d'impôt, des prélèvements, des retenues à la source et des acomptes.

### 130

Les revenus agricoles figurant au numérateur de la formule de calcul sont constitués des revenus mentionnés au [I § 10](#). Ils sont retenus dans la limite du montant du bénéfice de l'exercice de cessation, diminué des déficits agricoles antérieurs reportables. Ainsi, lorsque le résultat, hors revenus agricoles pouvant donner lieu au paiement fractionné, est négatif, le montant de l'impôt sur le revenu correspondant à ces revenus agricoles est déterminé en retenant le montant du bénéfice de l'exercice de cessation fiscale.

### 140

Le revenu net imposable du foyer fiscal pris en compte au dénominateur correspond à la somme des revenus nets catégoriels qui ont été soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu (ou le cas échéant à un taux proportionnel ou au taux marginal). Les déficits catégoriels, ainsi que les déficits, les charges et les abattements déductibles du revenu global sont pris en compte pour le calcul du dénominateur.

## 150

La possibilité de fractionnement concerne uniquement le supplément d'impôt sur le revenu correspondant à la taxation des revenus situés dans le champ de l'article 75-0 C du CGI qui auront été pris en compte pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice de cessation fiscale.

Le dispositif n'est donc pas applicable au montant de l'impôt sur le revenu afférent aux bénéfices d'exploitation, aux plus-values d'actif et, d'une manière générale, à tous les bénéfices en sursis d'imposition, provisions ou plus-values dont l'imposition avait été différée.

## 160

L'impôt sur le revenu et les revenus pris en compte au numérateur et au dénominateur sont ceux de l'année de la cessation de l'activité.

Les impositions établies en application de l'article 201 du CGI ont un caractère provisoire et viennent, le cas échéant, en déduction du montant de l'impôt sur le revenu ultérieurement établi en raison de l'ensemble des bénéfices et revenus perçus ou réalisés par les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6 du CGI au cours de l'année de la cessation.

Il s'ensuit que le montant de l'imposition dont le paiement est étalé, calculé à partir de la déclaration provisoire, est régularisé au moment où l'imposition définitive est établie compte tenu des autres revenus du foyer ou de changements intervenus dans la situation ou les charges de famille du contribuable ou dans la législation.

**Remarque** : L'imposition provisoire est déterminée en appliquant au bénéfice de cessation le dernier taux connu pour le calcul de l'acompte de prélèvement à la source (PAS).

## 170

### Exemple

Soit un foyer fiscal composé de deux personnes dont l'un des membres est titulaire de salaires et le second exerce à titre individuel une activité agricole. Au 30 septembre N, l'exploitant agricole apporte son activité à une société anonyme nouvellement créée. Le tableau suivant récapitule les éléments déclarés par ce foyer fiscal entre N-4 et N, ainsi que le montant de l'impôt sur le revenu dû par le foyer et le taux PAS du foyer.

#### Exemple récapitulatif

	N-4	N-3	N-2	N-1	N
<b>Bénéfices</b>	40 000	70 000	95 000	110 000	93 750
<b>Revenu exceptionnel (CGI, art. 75-0 A)</b>				<41 667> <sub>1</sub>	
<b>Revenu exceptionnel (CGI, art. 75-0 A) compris dans le résultat</b>				5 952 <sup>2</sup>	35 715 <sup>3</sup>
<b>Déduction pour épargne de précaution</b>	<30 900> <sub>4</sub>	<37 900> <sub>5</sub>	<40 900> <sub>6</sub>	<38 757> <sub>7</sub>	148 457 <sub>8</sub>
<b>Bénéfices fiscaux</b>	9 100	32 100	54 100	35 528	277 922

<b>Plus-values à long terme</b>					27 000
<b>Traitements et salaires avant abattement forfaitaire</b>	22 000	22 500	23 000	23 500	23 900
<b>Impôt sur le revenu</b>	269	4 583	11 027	5 590	98 834
<b>Taux PAS foyer</b>	0,9 %	8,4 %	14,3 %	9,5 %	31,6 %

$$1) 110\ 000 - (95\ 000 + 70\ 000 + 40\ 000) / 3 = 41\ 667$$

$$2) 41\ 667 / 7 = 5\ 952$$

$$3) 41\ 667 - 5\ 952 = 35\ 715$$

$$4) 27\ 000 + (40\ 000 - 27\ 000) \times 30\ %$$

$$5) 33\ 900 + (70\ 000 - 50\ 000) \times 20\ %$$

$$6) 38\ 900 + (95\ 000 - 75\ 000) \times 10\ %$$

$$7) 33\ 900 + ((110\ 000 - 5\ 952) - 50\ 000) \times 20\ %$$

$$8) 30\ 900 + 37\ 900 + 40\ 900 + 38\ 757$$

### Imposition provisoire

Compte tenu des éléments déclarés par l'exploitant agricole qui cesse son activité au 30 septembre N, l'imposition provisoire à l'impôt sur le revenu est de 29 859 € ( $277\ 922 \times 9,5\ % + 27\ 000 \times 12,8\ %$ ). L'exploitant a acquitté au titre de l'acompte sur les bénéfices agricoles la somme de 5 439 € ( $54\ 100 \times 14,3\ % \times 8/12 + 35\ 528 \times 9,5\ % \times 1/12$ ). Le montant de l'imposition provisoire à verser est de 24 420 € ( $29\ 859 - 5\ 439$ ).

L'exploitant demande le bénéfice des dispositions de l'article 75-0 C du CGI.

Le montant de l'impôt sur le revenu afférent à la reprise de la DEP et de la fraction des revenus exceptionnels payable en cinq fois est de 14 750 €, soit  $24\ 420 \times (148\ 457 + 35\ 715) / (277\ 922 + 27\ 000)$ . Le montant de l'imposition acquittée dans les 60 jours de la cessation est de 12 620 € ( $24\ 420 - 14\ 750 + 14\ 750 / 5$ ).

### Imposition définitive

Traitements et salaires : 23 900 € (nets des frais professionnels : 21 510 €).

Bénéfices agricoles : 277 922 € (dont 148 457 € de reprises de DEP et 35 715 de revenus exceptionnels).

Plus-values : 27 000 €.

Impôt sur les revenus imposés au barème : 95 378 €.

Impôt sur les plus-values : 3 456 €

L'imposition définitive du foyer à l'impôt sur le revenu est de 98 834 €.

Compte tenu des retenues à la source opérées sur les salaires, soit 3 035 € ( $23\ 900 \times 14,3\ % \times 8/12 + 23\ 900 \times 9,5\ % \times 4/12$ ) et de l'acompte payé au titre des bénéfices agricoles, soit 5 439 €, le solde de l'impôt sur le revenu est de 90 360 € ( $98\ 834 - 3\ 035 - 5\ 439$ ).

Le solde de l'impôt sur le revenu afférent aux DEP et aux revenus exceptionnels rapportés au résultat de cessation est égal à 50 981 € [90 360 x (148 457 + 35 715) / (277 922 + 27 000 + 21 510 €)].

L'exploitant ayant demandé le bénéfice des dispositions de l'article 75-0 C du CGI, la fraction de l'imposition définitive afférente aux reprises de DEP et aux revenus exceptionnels fait l'objet d'un paiement par cinquième, soit 10 196 € (50 981/5) par an pendant cinq ans.

Compte tenu du versement effectué au titre de l'imposition provisoire, le solde de l'impôt sur le revenu payé en N+1 est de 36 955 € (90 360 € - 50 981 € + 10 196 € - 12 620 €).

Le contribuable acquittera les quatre années suivantes une somme de 10 196 €.

## **C. Articulation du dispositif de paiement fractionné avec d'autres mécanismes d'atténuation de la cessation fiscale**

---

### **180**

Conformément au IV de l'[article 73 du CGI](#), l'exploitant agricole qui cesse son activité et qui choisit d'opter pour l'imposition des DEP non encore rapportées selon le système du quotient prévu au I de l'[article 163-0 A du CGI](#) ne peut pratiquer le présent dispositif d'étalement d'imposition. Pour plus de précisions sur l'application du système du quotient aux DEP rapportées en cas de cessation fiscale, il convient de se référer au [III-D § 250 à 270 du BOI-BA-BASE-30-45-30](#).

Par ailleurs, l'option pour le système du quotient pour l'impôt correspondant aux DEP rapportées est exclusive de celle offerte par le présent [article 75-0 C du CGI](#). Ainsi, l'exploitant qui soumet au système du quotient les DEP rapportées aux bénéfices de cessation ne peut pas demander l'étalement de l'imposition afférent aux autres revenus agricoles éligibles au paiement fractionné de l'impôt sur les revenus.

### **190**

Toutefois, les dispositions de l'article 75-0 C du CGI peuvent se combiner avec les dispositions de l'[article 202 ter du CGI](#) qui ont pour effet d'atténuer les conséquences fiscales des cessations motivées par un changement de régime fiscal. Pour plus de précisions sur le mécanisme de l'atténuation il convient de se reporter au [BOI-BIC-CESS-30-20](#).

De même, le dispositif de l'article 75-0 C du CGI peut être cumulé avec les dispositions de l'[article 151 octies du CGI](#) ou de l'[article 238 quinquies du CGI](#).

## **III. Application de la réglementation européenne relative aux aides de minimis dans le secteur de l'agriculture**

### **200**

Le bénéfice du dispositif de paiement fractionné de l'impôt sur le revenu prévu à l'[article 75-0 C du CGI](#) est subordonné au respect du [règlement \(UE\) de la Commission n°1408/2013 du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis dans le secteur de l'agriculture](#) (règlement « de minimis agricole »).

Le règlement « de minimis agricole » prévoit que le montant total des aides de minimis octroyées par l'État membre à une entreprise unique ne peut excéder 15 000 € sur une période de trois exercices fiscaux (exercice en cours et les deux précédents). Ce plafond s'applique donc compte tenu des

éventuelles autres aides reçues par ailleurs par l'exploitant et soumises au même plafond de minimis.

Le règlement (UE) n° 2019/316 de la Commission du 21 février 2019 modifiant le règlement (UE) n° 1408/2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de *minimis* dans le secteur de l'agriculture porte le montant total des aides de *minimis* octroyées à une entreprise unique de 15 000 € à 20 000 € sur une période de trois exercices fiscaux et ce, à compter du 14 mars 2019.

L'aide accordée au titre du dispositif d'étalement de l'imposition constituant un avantage de trésorerie chiffré, l'équivalent subvention brut est calculé par le biais d'un taux d'actualisation.

Le taux d'actualisation à appliquer est le taux de référence fixé par la Commission européenne l'année de l'octroi de l'aide, en application de la [communication relative à la révision de la méthode de calcul des taux de référence et d'actualisation \(2008/C 14/02\)](#).

Le mécanisme conduisant à étaler l'impôt sur le revenu par cinquième, l'année de la cessation et les quatre années suivantes, il convient de retenir cette durée pour déterminer le montant de l'aide dont bénéficie l'exploitant.

## 210

**Exemple :** Reprise de l'exemple figurant au [II-B § 170](#). Par hypothèse le taux d'actualisation est de 1 %. Le montant de l'aide accordée à l'exploitant est égal à la valeur actualisée de l'incidence fiscale de la mesure soit : 1 001 €  $[(50\,981 - 10\,196) - 10\,196 \times 1.01^{-1} - 10\,196 \times 1.01^{-2} - 10\,196 \times 1.01^{-3} - 10\,196 \times 1.01^{-4}]$ .