

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

Identifiant juridique : BOI-BA-REG-10-20-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 07/09/2016

**BA - Régimes d'imposition - Détermination des recettes à retenir pour
l'appréciation du régime d'imposition applicable - Cas particuliers**

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles

Régimes d'imposition

Titre 1 : Limite d'application et recettes à prendre en compte pour la détermination des régimes d'imposition

Chapitre 2 : Détermination des recettes à retenir pour l'appréciation du régime d'imposition applicable

Section 2 : Cas particuliers

Sommaire :

I. Exploitant exproprié

II. Élevages de type industriel

A. Élevages dont les recettes donnent lieu à l'abattement

1. Élevages de volailles

2. Élevages de porcs de charcuterie

3. Élevages de bovins

a. L'élevage doit s'effectuer à partir d'animaux achetés

b. La production annuelle commercialisée de bovins élevés à partir d'animaux achetés doit atteindre un nombre minimum

c. Les animaux doivent être élevés en stabulation permanente, c'est-à-dire à l'étable ou dans des enclos de faibles dimensions

d. Les animaux doivent être revendus :

1° Soit au plus tard à l'âge de 1 an ou moins de 9 mois après leur achat, lorsqu'ils sont nourris principalement avec des aliments achetés

2° Soit au plus tard à l'âge de 18 mois si tous les animaux de l'élevage sont nourris exclusivement avec des aliments achetés

B. Calcul de la réfaction

III. Opérations à façon

A. Champ d'application de la mesure

1. Recettes soumises au quintuplement

a. Recettes perçues en exécution d'un contrat d'intégration

1° Cas général

2° Cas particulier - Contrats d'intégration prévoyant que le producteur demeure propriétaire des animaux ou des produits

b. Recettes perçues en exécution d'un contrat d'élevage ou de culture à façon conclu entre deux agriculteurs ou entre un agriculteur et une coopérative

2. Recettes exclues du quintuplement

B. Modalités d'application de la mesure

1. Principes

2. Exemple

3. Remarques importantes

IV. Abattement applicable à certaines primes, indemnités ou recettes

A. Abattement applicable à certaines primes, indemnités et subventions

B. Produit de l'abattage des vaches laitières

I. Exploitant exproprié

1

Schématiquement, l'indemnité allouée à un exploitant exproprié se décompose en deux parties :

- une indemnité principale qui représente le prix d'achat des immobilisations ;
- des indemnités accessoires destinées à réparer le préjudice subi par l'exproprié.

Seule la fraction de l'indemnité destinée à compenser la perte des récoltes de l'année de l'expropriation doit être retenue pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition.

Remarque : Sur le régime fiscal applicable aux diverses composantes de l'indemnité d'expropriation (cf. [BOI-BA-BASE-20-20-40-III](#)).

II. Élevages de type industriel

10

Certains éleveurs utilisant des techniques industrielles réalisent des recettes importantes, alors que leur marge bénéficiaire reste souvent très inférieure à celle constatée dans les élevages classiques.

Afin d'éviter que les intéressés ne soient astreints à des obligations disproportionnées à l'importance réelle de leur exploitation, un abattement de 30% est appliqué au montant des recettes provenant d'élevages pour lesquels le pourcentage moyen du bénéfice brut par rapport aux recettes est inférieur à 20% ([dernier alinéa de l'article 38 sexdecies A de l'annexe III au code général des impôts \(CGI\)](#)).

La liste des élevages pouvant bénéficier de cette disposition est fixée par un arrêté du ministre chargé du budget. Elle figure à [l'article 4 M de l'annexe IV au CGI](#).

Cette liste présente un caractère strictement limitatif.

Il en résulte que les éleveurs qui n'entrent pas dans les prévisions de l'arrêté ne peuvent bénéficier de la réfaction même s'ils sont en mesure de démontrer que leur marge bénéficiaire est inférieure à 20%.

Inversement, l'abattement s'applique automatiquement aux élevages définis par l'arrêté, sans que l'exploitant ait à prouver que son bénéfice brut est inférieur à 20% du montant de ses recettes.

20

Par ailleurs, il est à observer que cet abattement n'est applicable :

- qu'aux recettes provenant de l'élevage, à l'exclusion des recettes d'autre origine ;

- que pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition. Si, malgré cet abattement, l'exploitant reste imposable d'après son bénéfice réel, il convient, pour la détermination de ce bénéfice, de retenir la totalité des recettes réalisées par l'intéressé, quelle que soit leur origine.

A. Élevages dont les recettes donnent lieu à l'abattement

30

Les élevages dont les recettes donnent lieu à l'abattement présentent une caractéristique commune : ils sont effectués en série suivant des méthodes dites « industrielles », ce qui implique, d'une façon générale, que les animaux :

- soient achetés à des « naisseurs » (sauf pour les volailles) ;
- séjournent sur l'exploitation pendant une durée relativement courte ;
- soient élevés dans des bâtiments spécialisés ou des enclos de faibles dimensions ;
- soient nourris à l'aide d'aliments achetés.

40

La liste des élevages répondant à ces conditions comprend trois catégories : les élevages de volailles, les élevages de porcs de charcuterie et les élevages de bovins.

Chacune de ces catégories doit répondre aux caractéristiques particulières définies ci-après.

1. Élevages de volailles

50

Par volailles, il convient d'entendre l'ensemble des volailles de basse-cour (poules, poulets, pintades, canards, oies, dindons, etc.), à l'exclusion du gibier d'élevage (cailles, faisans, perdrix, etc.).

Pour que la réfaction soit applicable, l'élevage doit :

- soit comporter au moins, en moyenne annuelle, 1 000 sujets en état de pondre ;
- soit avoir une production annuelle commercialisée d'au moins 5 000 volailles de chair.

Exemple :

Une exploitation agricole, qui a une production annuelle de canards gras d'au moins 5 000 pièces commercialisées et qui, quant aux conditions de production, fait largement appel à des procédés automatisés, tant pour l'alimentation des canards gras que pour leur abattage et leur conditionnement, doit être regardée comme répondant aux conditions posées par les [articles 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI](#) et [4 M de l'annexe IV au CGI](#) pour bénéficier de l'abattement de 30 % ([CAA BORDEAUX, arrêts du 30.12.1992 n° 92BX00477 et 92BX00334](#)).

60

Cas particulier : « poulettes démarrées ».

Il s'agit de jeunes animaux sélectionnés en vue de la ponte.

Bien qu'elles ne soient pas expressément visées par l'[article 4 M de l'annexe IV au CGI](#), il convient d'admettre que les recettes provenant de la vente de « poulettes démarrées » peuvent bénéficier de l'abattement lorsque leur production annuelle commercialisée atteint au moins 2 500 sujets.

2. Élevages de porcs de charcuterie

70

À titre de règle pratique, il conviendra d'admettre que tous les porcs engraisés à partir de porcelets répondent à cette définition.

Pour que la réfaction puisse s'appliquer, les deux conditions suivantes doivent être satisfaites :

- l'élevage doit s'effectuer principalement à partir d'animaux achetés. Cette condition est réputée satisfaite lorsque le nombre d'animaux vendus dans l'année et provenant d'achats (quelle que soit la date d'achat) est supérieur à la moitié du total des ventes de la même année ;
- la production annuelle commercialisée doit être au moins de 300 sujets.

3. Élevages de bovins

80

Il importe peu que l'élevage concerne de jeunes animaux (veau, broutard) ou des bêtes plus âgées (bouvillon, taurillon, génisse, baby-beef, etc.), mais dans tous les cas, les quatre conditions suivantes doivent être simultanément remplies.

a. L'élevage doit s'effectuer à partir d'animaux achetés

90

Les recettes provenant de la vente de bovins nés dans l'exploitation ne peuvent donc faire l'objet d'aucune réfaction.

b. La production annuelle commercialisée de bovins élevés à partir d'animaux achetés doit atteindre un nombre minimum

100

- 100 têtes pour les veaux de boucherie (jeunes bovins n'ayant reçu qu'une alimentation lactée) ;
- 40 têtes pour les autres bovins.

Il s'agit d'une référence annuelle. À titre d'illustration :

Un exploitant agricole qui au cours d'une année N ne commercialise que 34 taurillons ne remplit pas, en tout état de cause, les conditions posées par l'[article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI](#) et l'[article 4 M de l'annexe IV au CGI](#), alors même que pour cette année N et les années antérieures, il aurait commercialisé en moyenne plus de 40 têtes (CE, 28 septembre 1992, n° 83429).

c. Les animaux doivent être élevés en stabulation permanente, c'est-à-dire à l'étable ou dans des enclos de faibles dimensions

110

Il en résulte notamment que les recettes tirées de la vente de bovins élevés au pré (animaux d'embouche notamment) doivent toujours être retenues pour leur montant intégral, pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition.

d. Les animaux doivent être revendus :

1° Soit au plus tard à l'âge de 1 an ou moins de 9 mois après leur achat, lorsqu'ils sont nourris principalement avec des aliments achetés

120

Cette condition est considérée comme satisfaite si plus de la moitié en valeur de l'alimentation destinée aux bovins est achetée à des tiers.

Il importe peu que les aliments soient achetés à la coopérative dont l'éleveur est membre.

En revanche, les aliments fabriqués par l'éleveur à l'aide des produits de son exploitation (ex. : luzerne déshydratée, etc.) ne peuvent pas être considérés comme achetés.

Remarque : Le délai de 9 mois après l'achat est apprécié animal par animal.

130

Par ailleurs, deux situations doivent être distinguées :

- l'animal est revendu au plus tard à l'âge d'un an : il n'y a pas lieu de tenir compte de la durée de son séjour sur l'exploitation ;

- l'animal est revendu alors qu'il est âgé de plus d'un an : pour que l'abattement puisse s'appliquer au produit de la vente, il est indispensable que l'animal ait séjourné moins de neuf mois dans l'exploitation.

2° Soit au plus tard à l'âge de 18 mois si tous les animaux de l'élevage sont nourris exclusivement avec des aliments achetés

140

En pratique, cette dernière condition est considérée comme remplie dès lors que la nourriture achetée représente au moins 90 % en valeur des aliments consommés par le bétail.

Les dispositions qui précèdent conduisent donc à comparer la valeur des aliments achetés et celle des aliments consommés.

150

Dans l'hypothèse où certains produits de l'exploitation font l'objet d'une transformation par un tiers (déshydratation de luzerne, par exemple) avant d'être consommés par le bétail, ces aliments doivent être inclus :

- à concurrence du coût de la transformation, dans la valeur des produits achetés ;

- pour leur coût global, dans la valeur des aliments consommés.

B. Calcul de la réfaction

160

Lorsqu'un élevage répond aux caractéristiques définies ci-dessus, il convient, pour apprécier si les limites d'application des régimes d'imposition sont ou non dépassées, de n'appliquer l'abattement que sur le montant des recettes provenant de cet élevage.

Il s'ensuit que toutes les recettes d'autre origine, y compris celles procurées par les productions animales autres que celles visées par l'[article 4 M de l'annexe IV au CGI](#) ou qui ne répondent pas aux caractéristiques définies par ce texte, doivent être retenues pour leur montant intégral.

Exemples :

1) Un éleveur de volailles imposé selon le régime du forfait réalise pour les années N et N+1 une moyenne de 105 000 € de recettes.

Compte tenu de la réfaction de 30 %, les recettes à prendre en considération pour l'appréciation de la limite de 76 300 € s'établissent à $105\,000\text{ €} \times 70\% = 73\,500\text{ €}$.

L'année N+2, cet éleveur pourra donc, s'il le désire, demeurer imposé selon le mode forfaitaire.

2) Un exploitant réalise pour N et N+1 les moyennes de recettes suivantes :

Polyculture 37 000 €.

Élevage de porcs de charcuterie 45 000 €.

Les recettes à comparer à la limite de 76 300 € ressortent à $37\,000\text{ €} + (45\,000\text{ €} \times 70\%) = 68\,500\text{ €}$.

Ce chiffre étant inférieur à la limite susvisée, l'exploitant pourra -comme dans l'exemple précédent- demeurer imposé selon le mode forfaitaire au titre de l'année N+2.

3) Si au contraire ces moyennes atteignent :

Polyculture 47 000 €.

Élevage de porcs de charcuterie 45 000 €.

La limite de 76 300 € est dépassée, malgré la réfaction de 30 % appliquée aux recettes provenant de l'élevage de porcs.

L'exploitant sera donc obligatoirement soumis au régime du bénéfice réel simplifié à compter du 1er janvier N+2 (première année suivant la période biennale de référence).

III. Opérations à façon

170

Le montant des recettes perçues par les exploitants qui réalisent des opérations pour le compte de tiers est, à revenu égal, très inférieur à celui des agriculteurs qui vendent leur production.

Afin d'assurer la neutralité fiscale entre les différents types d'exploitations, le [V de l'article 69 du CGI](#) prévoit que « les recettes provenant d'opérations d'élevage ou de culture portant sur des animaux ou des produits appartenant à des tiers sont multipliées par cinq » pour l'appréciation des limites du régime simplifié et du régime réel normal agricoles.

A. Champ d'application de la mesure

1. Recettes soumises au quintuplement

180

La pondération prévue par le [V de l'article 69 du CGI](#) concerne les recettes agricoles provenant d'opérations d'élevage ou de culture réalisées pour le compte de tiers.

Il s'agit essentiellement, selon l'exposé des motifs de ce texte, des deux catégories de recettes suivantes :

a. Recettes perçues en exécution d'un contrat d'intégration

190

L'[article L326-1 du code rural et de la pêche maritime](#) qualifie de contrats d'intégration tous « contrats, accords ou conventions conclus entre un producteur agricole ou un groupe de producteurs et une ou plusieurs entreprises industrielles ou commerciales comportant obligation réciproque de fournitures de produits ou de services ».

1° Cas général

200

En règle générale, l'exploitant sous contrat s'engage à élever des animaux appartenant à une entreprise industrielle ou commerciale avec des aliments fournis par cette entreprise et moyennant une rémunération proportionnelle au croît des animaux engraisés.

Des contrats d'intégration fondés sur des conventions analogues existent également dans le domaine des productions végétales (production de fruits, de légumes, cultures florales...).

Dès lors que le producteur n'est pas propriétaire des animaux engraisés ou des produits cultivés, le montant de sa rémunération doit être multiplié par cinq pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition.

Il est rappelé, à cet égard, que :

Les recettes perçues par les éleveurs et cultivateurs à façon présentent normalement le caractère de revenus agricoles, à moins que les intéressés puissent être considérés comme des travailleurs à domicile. Mais il en est ainsi seulement dans le cas exceptionnel où le contrat conclu entre le propriétaire des animaux ou des produits végétaux et l'exploitant répond à l'ensemble des conditions prévues par l'[article L721-1 du code du travail](#) (RM GAU, JO AN du 15 mars 1979, p. 1602, n° 766 ; cf. [BOI-BA-CHAMP-10-10-10-III-B-1](#)).

Remarque : Les dispositions de l'ancien article L.721-1 du code du travail sont désormais codifiées à l'[article L.7412-1 et suivants du code travail](#).

2° Cas particulier - Contrats d'intégration prévoyant que le producteur demeure propriétaire des animaux ou des produits

210

L'entreprise commerciale et le producteur agricole signataires d'un contrat d'intégration peuvent convenir, sans déroger aux dispositions de l'[article L326-1 du code rural et de la pêche maritime](#), que l'exploitant demeure propriétaire des animaux ou des produits :

- soit jusqu'à leur commercialisation, s'ils sont vendus directement par le producteur à un tiers ;
- soit jusqu'à leur livraison à l'entreprise commerciale ou industrielle lorsqu'elle les utilise dans le cadre de sa propre activité (exemple : fabricant de conserves, de plats préparés, abattoirs...) ou en assure elle-même la commercialisation.

Remarque : Le propriétaire des animaux ou des produits doit obligatoirement être désigné par le contrat d'intégration ([art. R326-1 du code rural et de la pêche maritime](#)).

Dans cette hypothèse, les recettes perçues par le producteur agricole ne doivent normalement pas être multipliées par cinq puisqu'elles correspondent à une vente et non à la rémunération d'un service.

Mais, bien entendu, lorsque les animaux ou les produits sont livrés à l'entreprise commerciale, le montant des recettes à prendre en compte pour la détermination du régime fiscal du producteur comprend non seulement le prix net reçu à la livraison, mais également la valeur totale des biens (fourniture d'aliments, engrais, emballages, amortissement des bâtiments et matériels, etc.) et des services (assistance technique, prêts à taux réduit, cautionnement, etc.) qui lui ont été fournis par l'entreprise commerciale.

Si la valeur de ces prestations ne peut être déterminée avec précision, le montant des recettes de l'exploitant peut être estimé de manière forfaitaire à partir du cours du jour des produits livrés, tel qu'il ressort des ventes portant sur des produits comparables réalisées par des producteurs indépendants (non intégrés).

b. Recettes perçues en exécution d'un contrat d'élevage ou de culture à façon conclu entre deux agriculteurs ou entre un agriculteur et une coopérative

220

La pondération prévue par le [V de l'article 69 du CGI](#) concerne non seulement les contrats d'intégration proprement dits, mais l'ensemble des contrats d'élevage ou de culture à façon, y compris, par conséquent, ceux conclus entre deux agriculteurs ou entre un agriculteur et une coopérative.

Il en est ainsi, par exemple, du contrat par lequel un exploitant s'engage à élever des poussins qui lui sont remis par un aviculteur-accoureur, dès lors que celui-ci demeure propriétaire des animaux élevés.

Des conventions analogues peuvent, bien entendu, être conclues pour toutes les productions végétales ou animales.

Remarque : Il est rappelé que l'[article L.326-1 du code rural et de la pêche maritime](#) réserve la qualification de contrats d'intégration aux contrats conclus entre un ou plusieurs producteurs agricoles et une ou plusieurs entreprises industrielles ou commerciales. Les contrats de production conclus entre agriculteurs ou entre les sociétés coopératives et leurs adhérents ne sont pas soumis à la réglementation de l'intégration. Toutefois, les coopératives peuvent conclure des contrats d'intégration avec des agriculteurs qui ne sont pas leurs sociétaires ([L.326-5 du code rural et de la pêche maritime](#)).

2. Recettes exclues du quintuplement

230

La multiplication par cinq des recettes ne s'étend pas à celles qui proviennent des opérations suivantes :

1° Vente de produits ou animaux à un client unique en vertu d'un contrat d'exclusivité : en effet, ce type de contrat ne peut être confondu avec un contrat d'intégration et, plus généralement, d'élevage ou de culture à façon, dès lors qu'il exclut l'existence de prestations réciproques et que l'exploitant demeure propriétaire des animaux ou des produits jusqu'à la livraison.

2° Prestations de services de nature commerciale, y compris lorsque ces opérations portent sur des animaux ou des produits appartenant à un tiers (gardiennage ou pension d'animaux : animaux domestiques... ; travaux agricoles : labours, vendanges, moissons...).

Remarque : Il est rappelé que les opérations de prise en pension et gardiennage de chevaux constituent des opérations de nature agricoles (cf. [BOI-BA-CHAMP-10-20-I-A-4](#)).

240

Elle ne s'applique pas non plus dans le cas de l'élevage par un tiers d'équidés domestiques (prise en pension de chevaux appartenant à des particuliers ou à des organismes, utilisés par leur propriétaire ou par un tiers).

250

Il en est ainsi alors même que les recettes correspondant à ces opérations accessoires seraient rattachées aux bénéfices agricoles en application des dispositions de l'[article 75 du CGI](#) (cf. [BOI-BA-CHAMP-10-40-IV-A-1](#)).

B. Modalités d'application de la mesure

1. Principes

260

Le régime d'imposition des agriculteurs applicable au titre d'une année donnée est déterminé notamment par la moyenne des recettes encaissées au cours des deux années précédentes.

Lorsque cette moyenne excède la limite mentionnée au [I de l'article 69 du CGI](#) ou celle mentionnée au [b du II de l'article 69 du CGI](#), l'exploitant relève, selon le cas, du régime simplifié ou du régime réel normal à compter du premier jour du premier exercice suivant la période biennale de référence.

Ces règles s'appliquent aux agriculteurs qui ne réalisent pas d'opérations d'élevage ou de culture pour le compte de tiers. En revanche, les recettes correspondant à ces opérations sont multipliées par 5 pour l'appréciation des limites précitées.

2. Exemple

270

Un exploitant agricole a réalisé les recettes suivantes en N et N+1 :

Nature des opérations	Année N	Année N+1
Ventes de produits de l'exploitation	34 000 €	38 000 €
Opérations à façon	10 000 €	11 000 €

La moyenne des recettes annuelles de l'intéressé s'élève, pour la période biennale N-N+1, à :

$[34\ 000 + (10\ 000 \times 5)] + [38\ 000 + (11\ 000 \times 5)] / 2$	= 88 500 €
---	------------

Cet exploitant relève, en conséquence, de plein droit du régime simplifié d'imposition à compter du 1er janvier N+2, toutes autres conditions d'application de ce régime étant supposées remplies.

Remarque : L'intéressé peut toutefois opter pour le régime réel normal (cf. [BOI-BA-REG-30-I-A-2](#)).

3. Remarques importantes

280

La pondération des recettes provenant des opérations d'élevage ou de culture portant sur des animaux ou des produits appartenant à des tiers s'applique uniquement à la détermination du régime d'imposition des agriculteurs.

Elle n'a, en revanche, aucune incidence sur la détermination du résultat imposable des exploitants soumis à un régime réel d'imposition.

290

La multiplication par cinq des recettes provenant des contrats à façon ne peut, en aucun cas, se combiner avec l'abattement de 30% prévu en faveur de certains élevages industriels.

Cet abattement concerne en effet exclusivement les éleveurs qui vendent leur propre production, lorsque le pourcentage de bénéfice brut par rapport aux recettes est inférieur à 20 % ([CGI, ann. III, art. 38 sexdecies A](#) ; cf. [II](#)).

IV. Abattement applicable à certaines primes, indemnités ou recettes

A. Abattement applicable à certaines primes, indemnités et subventions

300

Pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition, il doit être tenu compte des indemnités et subventions qui, telles celles versées aux éleveurs dont le cheptel est victime d'épizootie, ont pour effet de compenser un manque à gagner (cf. [BOI-BA-REG-10-20-10-II-B](#)).

310

Toutefois, lorsque l'abattage de tout ou partie du cheptel a été imposé à l'éleveur en application de la réglementation sanitaire, les indemnités d'abattage ainsi que le produit de la vente de la viande peuvent, sur demande du contribuable, n'être retenus qu'à concurrence d'un tiers pour les animaux à cycle long (vaches laitières, taureaux, ovins, caprins et porcins adultes exclusivement).

Cette mesure de tempérament ne vaut que pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition et n'a donc pas d'incidence sur les règles de détermination du bénéfice des exploitants imposés selon un régime réel d'imposition.

320

Le bénéfice de cette mesure a été également accordé, dans les mêmes conditions :

- aux ostréiculteurs pour les huîtres à cycle long, victimes d'épizootie, en cas d'éradication imposée par la réglementation sanitaire. Cette solution ne concerne que les ostréiculteurs à l'exclusion des autres conchyliculteurs, en raison de l'extrême variété des durées de production des différents coquillages ;

- aux indemnités d'assurance destinées à compenser une perte d'animaux à cycle long à la suite d'un incendie ou d'une épizootie.

B. Produit de l'abattage des vaches laitières

330

Les vaches laitières ne constituent pas fiscalement des immobilisations.

Le produit de la vente qui résulte de l'abattage d'une vache laitière s'analyse comme une recette d'exploitation à inclure dans les résultats de l'exercice au cours duquel la vente intervient.

Ces recettes peuvent bénéficier du régime dérogatoire prévu pour les abattages à la suite d'épizootie (cf. [IV-A](#)).

Sous réserve que l'exploitant bénéficie de l'indemnité à l'abandon total ou partiel de la production laitière, dont le dispositif est visé aux articles [D.654-88-1](#) à [D.654-88-8](#) du [code rural et de la pêche maritime](#), (cf. [BOI-BA-BASE-20-20-40-VII-A](#)), le produit de la vente de la viande des vaches laitières abattues peut, à la demande expresse de l'exploitant, n'être retenu qu'à concurrence d'un tiers pour la détermination de son régime d'imposition.