

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-LIQ-10-19/06/2019

Date de publication : 19/06/2019

Date de fin de publication : 22/06/2022

BA - Liquidation - Etalement des revenus exceptionnels et système du quotient

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles

Liquidation

Titre 1 : Etalement des revenus exceptionnels et système du quotient

Sommaire :

I. Contribuables concernés par le dispositif d'étalement

II. Définition des revenus exceptionnels

A. Revenu exceptionnel correspondant à une fraction du bénéfice

1. Conditions tenant à la nature du revenu exceptionnel

a. Revenus d'origine agricole

1° Revenus normaux « courants »

2° Apports de raisins à une coopérative

b. Exclusion des autres revenus

1° Réintégration de la déduction pour investissement, de la déduction pour aléas et de la déduction pour épargne de précaution

2° Neutralisation des revenus tirés d'activités accessoires de nature commerciale ou non commerciale

2. Conditions d'exploitation comparables

a. Changement d'activité ou reconversion d'activité

b. Modification juridique

3. Conditions de durée d'exercice de l'activité agricole

4. Condition de montant du bénéfice

a. Seuil de déclenchement

1° Limite en valeur absolue

2° Limite en valeur relative

b. Appréciation des limites

1° Bénéfices agricoles courants

2° Déficits agricoles

3° Bénéfice soumis à un taux proportionnel

4° Exploitants gérant plusieurs exploitations ou détenant des parts

5° Exploitant précédemment au régime micro-BA

6° Pluralité d'exploitants dans le même foyer fiscal

B. Indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires

1. Objet de l'indemnité

2. Revenu exceptionnel déterminé par différence

a. Premier terme de la différence

b. Second terme de la différence

III. Modalités d'étalement du revenu exceptionnel et d'application du système du quotient

A. Mécanisme de l'étalement

1. Étalement sur sept exercices

2. Les corrections extra-comptables

3. Incidence sur la moyenne triennale

4. Incidence sur la déduction pour épargne de précaution

B. Mécanisme de lissage

1. Application sans condition de montant

2. Application sur demande

3. Application du système du quotient

C. Caractère optionnel

1. Option expresse

2. Exploitation sous forme sociétaire

3. Non-cumul avec la moyenne triennale

D. Maintien du dispositif

1. Principe d'imposition immédiate des fractions

2. Exceptions limitatives

3. Passage d'un régime réel d'imposition au régime micro-BA

1

Aux termes de l'article 75-0 A du code général des impôts (CGI), le revenu exceptionnel d'un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition peut, sur option, être rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants.

Le système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI (BOI-IR-LIQ-20-30-20) est applicable au titre de chacun de ces exercices quel que soit le montant de la fraction.

(10)

I. Contribuables concernés par le dispositif d'étalement

20

La mesure d'étalement prévue à l'article 75-0 A du CGI s'applique aux exploitants agricoles imposés selon un régime de bénéfice réel (normal ou simplifié) de plein droit ou sur option.

Elle ne concerne pas les exploitants agricoles qui relèvent du régime des micro-exploitations (régime "micro-BA").

30

Cette condition s'apprécie au titre de l'exercice de réalisation du revenu exceptionnel.

Il s'ensuit notamment que la mesure d'étalement est applicable dès le premier exercice d'imposition selon un régime réel d'imposition ([II-A-4-b-5° § 280](#) pour l'appréciation du caractère exceptionnel du revenu des exploitants précédemment soumis au régime micro-BA et [I § 50](#) pour la durée d'exercice de l'activité).

40

La mesure concerne les exploitants individuels ainsi que les associés de sociétés ou groupements agricoles soumis à l'impôt sur le revenu selon un régime réel d'imposition.

50

Par ailleurs, l'exploitant qui souhaite se prévaloir de la mesure d'étalement au titre du revenu exceptionnel défini en fonction d'une fraction du bénéfice doit avoir clôturé au moins quatre exercices, le revenu exceptionnel étant défini par référence aux trois exercices précédents ([II-A-3 § 200](#)).

Cette règle n'est en revanche pas applicable aux exploitants qui souhaitent se prévaloir de la mesure d'étalement du revenu exceptionnel en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires.

II. Définition des revenus exceptionnels

60

Le revenu exceptionnel qui ouvre droit au dispositif d'étalement et de lissage s'entend :

- soit de la fraction du bénéfice qui dépasse 25 000 € ou la moyenne des résultats des trois exercices précédents ;
- soit du montant correspondant à la différence entre les indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus.

Remarque : Aucune disposition spécifique n'est prévue s'agissant du revenu exceptionnel résultant de la valorisation des stocks à rotation lente.

A. Revenu exceptionnel correspondant à une fraction du bénéfice

70

Le revenu exceptionnel ouvrant droit au dispositif peut s'entendre de la fraction du bénéfice qui dépasse 25 000 € ou la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

Ces dispositions s'appliquent lorsque les conditions d'exploitation pendant l'exercice de réalisation du bénéfice sont comparables à celles des trois exercices précédents et que l'exploitant réalise un bénéfice supérieur à 25 000 € et excédant une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents ([CGI, art. 75-0 A, 2-a](#)).

Ainsi, le revenu exceptionnel doit être réalisé dans le cadre normal de l'activité agricole (**II-A-1 § 80 à 160**) et dans des conditions d'exploitation comparables à celles des trois années précédentes (**II-A-2 § 170 à 190**), ce qui suppose que l'exploitant ait clôturé au moins quatre exercices (**II-A-3 § 200**). Enfin, le bénéfice doit excéder simultanément une limite en valeur absolue et en valeur relative (**II-A-4 § 210 à 290**).

1. Conditions tenant à la nature du revenu exceptionnel

a. Revenus d'origine agricole

1° Revenus normaux « courants »

80

À la différence du dispositif du quotient prévu à l'[article 163-0 A du CGI](#) qui ne concerne que les revenus non susceptibles d'être recueillis annuellement, le dispositif prévu à l'[article 75-0 A du CGI](#) est réservé aux revenus normaux « courants », actuels ou à venir, tirés de l'exploitation agricole et susceptibles d'être perçus annuellement.

Au sens de l'article 75-0 A du CGI, le caractère exceptionnel des revenus provient donc de leur irrégularité d'une année sur l'autre.

Cette irrégularité peut résulter soit d'une récolte exceptionnelle, soit d'une commercialisation particulièrement avantageuse, soit de tout autre événement d'origine climatique ou non, indépendant d'une action de l'exploitant.

Ainsi, le profit résultant de la cession, par un agriculteur, du produit de récoltes comprises dans un stock se rattache, quelle que soit son importance, à l'exercice normal de son activité professionnelle.

90

Les indemnités ne sont susceptibles de bénéficier du dispositif prévu à l'article 75-0 A du CGI, toutes conditions étant par ailleurs remplies, que pour la partie de l'indemnité qui est destinée à compenser une perte de recettes telle que celle résultant de la destruction de récoltes ou de cheptel à la suite de la survenance d'un sinistre.

Ces dispositions s'appliquent par exemple aux exploitants qui perçoivent des sommes importantes (indemnités d'assurance, etc.) en un seul versement représentant plusieurs années de résultats.

(100 à 120)

2° Apports de raisins à une coopérative

130

L'[article 38 quinquies du CGI](#) ([BOI-BA-BASE-20-20-20-30 au IV § 280 et suiv.](#)) applicable aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2009 précise les modalités de valorisation de stocks inscrits au bilan de l'exploitation qui entrepose sa production chez un tiers.

Lors d'apports de raisins, de moûts, de vins en vrac ou d'eaux-de-vie à des caves coopératives viticoles agréées en « collecte-vente » par les viticulteurs associés de ces caves, les éventuelles conséquences du passage des règles de comptabilisation dérogatoires antérieures aux règles prescrites par l'article 38 quinquies du CGI lors de l'année du changement pourront être étalées dans les conditions prévues à l'article 75-0 A du CGI.

b. Exclusion des autres revenus

140

Les revenus procurés par des opérations qui n'entrent pas dans le cadre de la gestion de l'exploitation ne peuvent pas bénéficier des dispositions de l'article 75-0 A du CGI, même si les autres conditions posées sont remplies.

1° Réintégration de la déduction pour investissement, de la déduction pour aléas et de la déduction pour épargne de précaution

150

Ne peuvent pas bénéficier des dispositions de l'article 75-0 A du CGI, même si les autres conditions posées sont remplies, les suppléments de bénéfice résultant de la réintégration de la déduction pour investissement (BOI-BA-BASE-30-20-30) ou de la déduction pour aléas (BOI-BA-BASE-30-30-20) ou de la déduction pour épargne de précaution (BOI-BA-BASE-30-45).

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 déduction pour investissement et l'article 72 D bis du CGI relatif à la déduction pour aléas. Cette suppression s'applique au titre des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2019. Les sommes déduites et leurs intérêts capitalisés en application des articles 72 D du CGI et 72 D bis du CGI non encore rapportés à la clôture du dernier exercice clos avant le 1^{er} janvier 2019 sont utilisés et rapportés conformément aux modalités prévues au même article 72 D dans sa rédaction antérieure à l'article 51 précité.

2° Neutralisation des revenus tirés d'activités accessoires de nature commerciale ou non commerciale

160

Le montant du revenu tiré de l'exercice d'activités accessoires de nature commerciale ou non commerciale compris dans le bénéfice agricole en application de l'article 75 du CGI (BOI-BA-CHAMP-10-40 au IV § 140 et suiv.) ne peut pas bénéficier du dispositif prévu à l'article 75-0 A du CGI.

Par conséquent, le montant du revenu, positif ou négatif, correspondant aux activités accessoires de nature commerciale ou non commerciale incluses dans le bénéfice agricole doit être neutralisé pour apprécier les conditions de la mise en œuvre du dispositif d'étalement et pour déterminer le revenu exceptionnel en bénéficiant.

2. Conditions d'exploitation comparables

170

L'application du dispositif se justifie si la réalisation de bénéfices importants résulte seulement de l'irrégularité inhérente aux revenus agricoles.

Les exploitants qui modifient ou ont modifié leurs conditions d'exploitation pendant l'année de réalisation du bénéfice exceptionnel ou au cours des trois exercices précédents ne peuvent pas en principe bénéficier du système d'étalement.

a. Changement d'activité ou reconversion d'activité

180

La condition d'exploitation comparable ne peut pas être considérée comme satisfaite en cas de reconversion d'activité par suite d'un changement très important de production.

b. Modification juridique

190

La modification substantielle de la répartition des droits des associés dans les bénéfices comptables d'une société ou d'un groupement fait obstacle au bénéfice du dispositif d'étalement au titre de l'exercice du changement ou au titre des trois exercices suivants.

3. Conditions de durée d'exercice de l'activité agricole

200

Dans le cas où le revenu exceptionnel correspond à une fraction du bénéfice, le système du quotient s'applique aux exploitants qui ont clôturé au moins quatre exercices.

En effet, dès lors que le caractère exceptionnel du bénéfice d'un exercice est apprécié par rapport à la moyenne des revenus des trois exercices précédents, les nouveaux exploitants ne peuvent bénéficier du dispositif qu'à compter de leur quatrième exercice d'activité.

Exemple : Création d'activité le 1^{er} juin N. Clôture du premier exercice le 31 décembre N. Les exercices suivants sont alignés sur l'année civile.

L'exploitant a opté pour le régime simplifié d'imposition dès le début de son activité.

Lorsque le revenu exceptionnel est défini en fonction du bénéfice, le dispositif est applicable pour la première fois au revenu exceptionnel réalisé au cours de l'exercice N+3.

Remarque : Si cet exploitant n'avait pas clôturé son exercice au 31 décembre de l'année N, il aurait eu l'obligation de déposer une déclaration provisoire. Cette déclaration provisoire, dès lors qu'elle donne lieu à une imposition définitive, peut être considérée comme un exercice pour l'application de ces dispositions.

4. Condition de montant du bénéfice

210

Le bénéfice doit excéder simultanément :

- une limite en valeur absolue fixée à 25 000 € ;

- une limite en valeur relative : une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

a. Seuil de déclenchement

1° Limite en valeur absolue

220

Le bénéfice exceptionnel doit être supérieur à 25 000 €. Cette limite est appréciée avant imputation des déficits agricoles.

2° Limite en valeur relative

230

Le bénéfice exceptionnel doit excéder une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

La circonstance que les exercices aient une durée inférieure à douze mois ou que l'exploitant était soumis pendant la période de référence au régime micro-BA est sans incidence pour l'application de ces dispositions.

b. Appréciation des limites

1° Bénéfices agricoles courants

240

Pour comparer le bénéfice exceptionnel avec les résultats des trois exercices précédents (bénéfices de l'exercice considéré et des trois exercices antérieurs), il doit être fait abstraction dans ces deux termes des bénéfices qui ne sont pas considérés comme des bénéfices agricoles courants.

Ainsi, les revenus qui n'ouvrent pas droit à l'[article 75-0 A du CGI \(II-A-1-b § 140 à 160\)](#) ne sont pris en compte, pour l'application de ces dispositions, ni pour l'exercice de réalisation du bénéfice exceptionnel, ni pour la période de référence.

Par exemple, la comparaison du bénéfice exceptionnel avec la moyenne des résultats des trois exercices précédents prévue par l'article 75-0 A du CGI est effectuée en faisant abstraction -tant pour l'exercice de réalisation du bénéfice exceptionnel que pour la période de référence- des déductions pour épargne de précaution pratiquées au cours de ces exercices ou des réintégrations, normales ou anticipées, des déductions pour investissement, des déductions pour aléas et des déductions pour épargne de précaution antérieurement pratiquées.

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 déduction pour investissement et l'article 72 D bis du CGI relatif à la déduction pour aléas. Cette suppression s'applique au titre des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2019. Les sommes déduites et leurs

intérêts capitalisés en application des articles 72 D du CGI et 72 D bis du CGI non encore rapportés à la clôture du dernier exercice clos avant le 1^{er} janvier 2019 sont utilisés et rapportés conformément aux modalités prévues au même article 72 D dans sa rédaction antérieure à l'article 51 précité.

Il convient également de neutraliser les revenus tirés d'activités accessoires de nature commerciale ou non commerciale ([CGI, art. 75](#)).

2° Déficits agricoles

250

L'[article 75-0 A du CGI](#) prévoit expressément que les déficits sont retenus pour un montant nul. En outre, il prévoit de ne pas tenir compte des reports déficitaires.

S'agissant de la nature des déficits, aucune distinction ne doit être établie entre les déficits proprement dits et les amortissements réputés différés. Ces derniers ne sont donc pas à prendre en compte dans la comparaison entre le bénéfice exceptionnel avec les résultats des trois exercices précédents.

3° Bénéfice soumis à un taux proportionnel

260

L'[article 75-0 A du CGI](#) prévoit expressément de ne pas tenir compte des bénéfices soumis à un taux proportionnel.

À l'inverse, les plus-values à court terme dont l'étalement est demandé en vertu de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#) sont à retenir au titre des exercices auxquels elles sont rattachées pour chaque fraction considérée et non pour leur totalité sur le seul exercice au cours duquel elles ont été effectivement réalisées.

4° Exploitants gérant plusieurs exploitations ou détenant des parts

270

Pour les exploitants gérant plusieurs exploitations ou détenant des parts de sociétés ou groupements agricoles, il convient de tenir compte du revenu total imposable à leur nom, y compris leur quote-part du bénéfice social de ces sociétés ou groupements.

5° Exploitant précédemment au régime micro-BA

280

Il est tenu compte au titre de la période de référence d'éventuels résultats déterminés selon le mode micro.

6° Pluralité d'exploitants dans le même foyer fiscal

290

Compte tenu de l'étroite communauté d'intérêts qui unit l'exploitant et les membres de sa famille, il convient, d'une manière générale de considérer qu'il y a une exploitation unique ([BOI-BA-REG-10-30 au I-B-1 § 20 à 40](#)) et de faire masse de l'ensemble des bénéfices agricoles de la famille pour déterminer si le dispositif est applicable.

Si les exploitations ne constituent pas une exploitation unique, il convient d'examiner si les conditions posées par l'[article 75-0 A du CGI](#) sont remplies au titre de chaque exploitation.

B. Indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires

300

Le revenu exceptionnel ouvrant droit au dispositif peut également s'entendre du montant correspondant à la différence entre les indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus ([CGI, art. 75-0 A, 2-a](#)).

1. Objet de l'indemnité

310

Le dispositif d'étalement s'applique aux indemnités prévues par l'[article L. 221-2 du code rural et de la pêche maritime](#), c'est-à-dire aux indemnités versées en cas d'abattage de troupeaux réalisé dans le cadre de la lutte contre les maladies des animaux.

Il s'agit notamment des indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux réalisé dans le cadre de la lutte contre l'encéphalopathie spongiforme bovine (ESB), la fièvre aphteuse, la brucellose ou la tuberculose.

Aucune condition tenant au caractère total de l'abattage n'est exigée.

Il est par ailleurs admis d'appliquer ce dispositif aux indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux ordonné en application de la réglementation sanitaire. Il s'agit par exemple d'indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux contaminés à la suite d'aléas environnementaux (dioxine, pesticides, métaux lourds, etc.).

En tout état de cause, le dispositif est réservé aux indemnités versées en compensation de l'abattage d'animaux qui ne sont pas inscrits à un compte d'immobilisations.

2. Revenu exceptionnel déterminé par différence

320

Le revenu pouvant bénéficier du dispositif d'étalement est déterminé par différence entre le montant de l'indemnité et la valeur en stock ou en compte d'achats de ces animaux.

Lorsque l'indemnité est attribuée au cours de l'exercice suivant celui de l'abattage du troupeau, la valeur des animaux abattus à prendre en compte pour le calcul de cette différence est par définition nulle.

a. Premier terme de la différence

330

Le premier terme de la différence est constitué par le montant de l'indemnité attribuée en compensation de l'abattage des animaux qui figuraient dans la comptabilité de l'exploitation à un compte de stock ou qui, ayant été acquis au cours de l'exercice, figuraient en compte d'achats.

Ces indemnités peuvent être versées par l'État, les collectivités territoriales ou les autres personnes publiques. Il est par ailleurs admis de prendre en compte la part de l'indemnité se rapportant aux animaux nés sur l'exploitation au cours de l'exercice d'abattage et qui n'ont pas été inscrits à un compte d'immobilisations.

340

Lorsque l'indemnité compense la perte d'animaux qui ne sont pas inscrits à un compte d'immobilisations, le premier terme de la différence correspond à la totalité du montant de l'indemnité versée en compensation de l'abattage du troupeau de l'exploitation à risque.

350

Lorsque l'indemnité compense pour partie des animaux inscrits à un compte d'immobilisations (bovidés utilisés comme animaux de trait ou affectés exclusivement à la reproduction notamment), le premier terme de la différence correspond au montant de l'indemnité diminué de la part destinée à compenser la perte des animaux qui figuraient à un compte d'immobilisations. Cette dernière est soumise au régime des plus-values professionnelles dans les conditions de droit commun.

360

La date d'attribution de l'indemnité s'entend de la date de la décision de l'administration à laquelle l'octroi de l'indemnité est certain dans son principe et dans son montant.

b. Second terme de la différence

370

Le second terme de la différence est constitué par la somme des valeurs en stock et en compte d'achats des animaux abattus.

La valeur en stock des animaux abattus s'entend de celle pour laquelle ces animaux figurent au bilan d'ouverture de l'exercice de leur abattage.

La valeur en compte d'achats des animaux abattus s'entend de celle pour laquelle les animaux acquis depuis le début de l'exercice de leur abattage et qui ne sont pas inscrits à un compte d'immobilisations figurent dans la comptabilité de l'exploitation.

Il est fait abstraction dans le second terme de la différence de la valeur des animaux nés sur l'exploitation au cours de l'exercice d'abattage, dès lors que celle-ci ne figure pas en comptabilité.

III. Modalités d'étalement du revenu exceptionnel et d'application du système du quotient

380

Conformément au 1 de l'article 75-0 A du CGI, le revenu exceptionnel est rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants (III-A § 390 à 430).

L'imposition selon le régime du quotient par quatre (CGI, art. 163-0 A) est applicable au titre de chacun des exercices d'étalement quel que soit le montant de la fraction étalée (III-B § 440 à 470).

A. Mécanisme de l'étalement

1. Étalement sur sept exercices

390

Lorsque l'option est exercée, le montant du revenu exceptionnel est rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de l'attribution de l'indemnité et des six exercices suivants.

Les exploitants qui optent pour l'application de ce régime ne peuvent modifier ni la périodicité de la réintégration du montant de la différence, ni le montant des fractions de cette dernière réintégré lors de chaque exercice.

2. Les corrections extra-comptables

400

Au titre de l'exercice de réalisation du revenu exceptionnel, l'exploitant déduit extra-comptablement de son résultat comptable les six septièmes du montant de ce revenu.

Corrélativement, il ajoute extra-comptablement au résultat comptable de chacun des six exercices suivants un septième du revenu exceptionnel, qui vient ainsi majorer le bénéfice imposable ou diminuer le montant du déficit de l'exercice.

410

Lorsque le revenu exceptionnel est réalisé par une société ou un groupement soumis à l'impôt sur le revenu, chaque associé qui souhaite bénéficier du double dispositif déduit extra-comptablement de sa quote-part de résultat comptable les six septièmes du montant du revenu lui revenant.

3. Incidence sur la moyenne triennale

420

Pour les exploitants placés sous le régime de la moyenne triennale ([BOI-BA-LIQ-20](#)), chaque fraction du revenu exceptionnel défini en fonction de l'indemnité perçue en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires est comprise dans le bénéfice de l'année de son rattachement pour la détermination du bénéfice moyen ([III-C-3 § 500](#)).

4. Incidence sur la déduction pour épargne de précaution

430

La déduction pour épargne de précaution prévue à l'[article 73 du CGI](#) est, pour les exploitants individuels, calculée sur le bénéfice imposable de l'exercice compte tenu de la fraction du revenu exceptionnel rattachée.

B. Mécanisme de lissage

1. Application sans condition de montant

440

L'imposition selon le régime du quotient par quatre est applicable au titre de chacun des exercices d'étalement quel que soit le montant de la fraction étalée.

Ainsi, par dérogation à la règle générale prévue à l'[article 163-0 A du CGI](#), le régime du quotient s'applique même si les fractions étalées de la différence n'excèdent pas la moyenne des revenus nets d'après lesquels le contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois années précédant celle de leur rattachement.

2. Application sur demande

450

L'imposition des revenus exceptionnels selon la règle du quotient est une faculté offerte au contribuable qui doit expressément en faire la demande.

Celle-ci est formulée en remplissant les rubriques prévues à cet effet sur la déclaration annuelle des revenus.

L'exploitant peut donc bénéficier du dispositif d'étalement sans demander le bénéfice du dispositif du quotient.

3. Application du système du quotient

460

Lorsque, après rattachement par septièmes du revenu exceptionnel, le résultat imposable des années d'étalement est bénéficiaire, l'application du système du quotient consiste :

- à isoler une fraction du bénéfice au plus égale au septième de ce revenu ;

- à diviser ce montant par quatre ;
- à ajouter le montant obtenu au revenu global de l'année considérée. Lorsque le revenu global est négatif, il est compensé à due concurrence avec ce montant et le système du quotient est ensuite appliqué à l'excédent éventuel ;
- à calculer l'impôt correspondant à la différence entre le montant des droits simples calculés par application du barème de l'impôt sur le revenu au total formé par le revenu global ainsi majoré et le montant des droits simples résultant de l'application de ce barème au seul revenu net global ordinaire ;
- à multiplier par quatre cette différence ;
- à ajouter le résultat ainsi obtenu au montant des droits simples résultant de l'application du barème de l'impôt sur le revenu au seul revenu net global ordinaire afin d'obtenir le montant total de l'impôt dû au titre de l'année considérée.

470

Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2009, par dérogation au principe ainsi exposé, l'[article 163-0 A du CGI](#) prévoyait que le nombre diviseur/multiplicateur de quatre doit être réduit, s'il y a lieu, de manière qu'il ne puisse en aucun cas excéder le nombre d'années civiles écoulées depuis, soit la date d'échéance normale du revenu considéré, soit la date à laquelle le contribuable a acquis les biens ou exploitations ou a entrepris l'exercice de l'activité professionnelle génératrice dudit revenu. Toute année civile commencée est comptée pour une année entière. Il est admis, à titre de simplification, de retenir pour l'ensemble du troupeau abattu le nombre diviseur/multiplicateur correspondant au plus ancien de ces événements.

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, d'une part le diviseur est désormais toujours égal à quatre pour l'imposition des revenus exceptionnels. D'autre part, l'imposition du revenu différé est calculée :

- en divisant son montant par un coefficient égal au nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement augmenté de un ;
- en ajoutant au revenu net global imposable le quotient ainsi déterminé ;
- puis en multipliant par ce même coefficient la cotisation supplémentaire ainsi obtenue.

C. Caractère optionnel

1. Option expresse

480

Le dispositif s'applique sur option expresse du contribuable. Cette option doit être formulée au plus tard dans le délai de déclaration des résultats du premier exercice auquel elle s'applique.

Il est toutefois admis que cette demande puisse être présentée par voie de réclamation dans les délais légaux.

Elle est exercée au moyen d'une simple note rédigée sur papier libre, annexée à la déclaration des résultats. Cette note mentionne le montant du revenu exceptionnel.

Elle précise selon le cas :

- les modalités de calcul de la fraction du bénéfice bénéficiant du double dispositif ;
- le montant total de l'indemnité attribuée ainsi que la fraction de ce montant qui se rapporte à des animaux inscrits en stock ou en compte d'achat ou à des animaux nés sur l'exploitation au cours de l'abattage et non immobilisés ainsi que la valeur de ces animaux telle qu'elle figure en comptabilité ;

2. Exploitation sous forme sociétaire

490

L'option pour le dispositif est exercée par chacun des associés de la société ou le groupement soumis à l'impôt sur le revenu et relevant d'un régime réel d'imposition.

3. Non-cumul avec la moyenne triennale

500

Lorsque l'exploitant a opté pour le mécanisme de la moyenne triennale mentionnée à l'[article 75-0 B du CGI \(BOI-BA-LIQ-20\)](#), il ne peut pas demander le bénéfice du dispositif au titre du revenu exceptionnel défini comme une fraction du bénéfice.

En revanche, le dispositif d'étalement peut se cumuler avec la moyenne triennale si le revenu exceptionnel est défini en fonction de l'indemnité perçue en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires.

Sur les modalités d'articulation des régimes optionnels de la moyenne triennale et de l'étalement, se reporter au [BOI-RES-000012](#).

D. Maintien du dispositif

1. Principe d'imposition immédiate des fractions

510

La cessation d'activité, l'apport en société ou le décès du contribuable entraîne l'imposition immédiate des fractions qui auraient dû être réintégrées aux résultats des exercices postérieurs à celui de la survenance de ces événements, conformément aux dispositions de l'[article 201 du CGI](#).

2. Exceptions limitatives

520

L'article 75-0 A du CGI prévoit toutefois expressément que l'apport d'une exploitation individuelle dans les conditions mentionnées au I de l'article 151 octies du CGI, à une société n'est toutefois pas considéré comme une cessation d'activité si la société bénéficiaire de l'apport s'engage à poursuivre l'application de l'étalement et le cas échéant du système du quotient, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, pour la fraction du revenu restant à imposer.

Il en est de même de la transmission à titre gratuit d'une exploitation individuelle dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent le même engagement.

Dans ces situations, les fractions non encore imposées à la date de la transmission à titre gratuit ou de l'apport doivent être réintégrées aux résultats imposables des exercices ultérieurs du nouvel exploitant ou de la société bénéficiaire de l'apport dans les mêmes conditions que celles qui étaient applicables à l'ancien exploitant.

530

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la condition que le nouvel exploitant prenne l'engagement par écrit d'opérer ces réintégrations.

En cas d'apport de l'exploitation à une société ou un groupement non passible de l'impôt sur les sociétés, cet engagement doit être pris conjointement par l'apporteur et la société ou le groupement bénéficiaire de l'apport et figurer dans l'acte d'apport ou de constitution de la société si elle intervient à cette occasion.

3. Passage d'un régime réel d'imposition au régime micro-BA

540

En cas de passage d'un régime réel d'imposition au régime micro-BA, les fractions de la différence non encore imposées sont en principe comprises dans les résultats du dernier exercice imposé selon le mode réel.

Il est toutefois admis que la mesure d'étalement continue à s'appliquer sous le régime du micro-BA.

En pratique, l'exploitant ajoutera chaque année à son bénéfice micro, pendant la période restant à courir, un septième du montant du revenu exceptionnel.