

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

BIC - Plus-values et moins-values – Régimes Particuliers - Exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises - Conditions d'application de l'exonération

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Plus-values et moins-values

Titre 4 : Régimes particuliers

Chapitre 1 : Plus et moins-values en cours d'exploitation

Section 1 : Exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises

Sous-section 2 : Conditions d'application de l'exonération

Sommaire :

I. Condition tenant à la durée d'exercice de l'activité

A. Principe

1. Point de départ du délai de cinq ans

a. Cession d'éléments de l'actif immobilisé

1° Principes

2° Modalités d'application

b. Cession de droits ou parts ayant le caractère d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession au sens du I de l'article 151 nonies du CGI

2. Terme du délai de cinq ans

B. Exception à la condition de cinq ans d'exercice de l'activité

1. Nature du bien cédé

2. Appréciation de la condition de recettes lorsque la cession intervient au cours des premières années d'activité

II. Condition relative aux recettes

A. Cas général

1. Notion de recettes

a. Activités relevant des bénéfices industriels et commerciaux

b. Activités relevant des bénéfices non commerciaux

c. Activités relevant des bénéfices agricoles

d. Cas des subventions, primes et indemnités

2. Recettes non prises en compte
 - a. Recettes exclues propres à certaines entreprises
 - b. Recettes diverses exclues (toutes activités)
3. Détermination des recettes annuelles
 - a. Règles applicables aux contribuables soumis à une comptabilité d'engagement
 - b. Règles applicables aux contribuables déclarant suivant les recettes encaissées
 - c. Cas particulier des anciens loueurs de fonds
- B. Règles applicables en cas de pluralité d'activités ou lorsque l'exploitant individuel est par ailleurs associé ou membre d'une société ou d'un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes
 1. Principes
 2. Règles applicables en cas de pluralité d'entreprises individuelles
 3. Cas des conjoints exploitant une ou plusieurs entreprises individuelles
 4. Cas de l'exploitant individuel par ailleurs membre d'une société ou d'un groupement dont le résultat est imposé suivant le régime des sociétés de personnes
 - a. Principes
 - b. Cas particulier des plus-values réalisées par les sociétés civiles agricoles
 - c. Précisions s'agissant de la répartition des bénéfices
- C. Règles applicables en cas de plus-values réalisées par une société ou un groupement soumis à l'impôt sur le revenu
 1. Cas général
 2. Cas particuliers des associés de sociétés civiles agricoles

1

Le dispositif d'exonération prévu à l'[article 151 septies du code général des impôts \(CGI\)](#) peut s'appliquer sous le respect de deux conditions :

- l'activité doit être exercée depuis au moins cinq ans ;
- le cédant réalise un montant de recettes qui n'excède pas certaines limites.

I. Condition tenant à la durée d'exercice de l'activité

A. Principe

10

L'exonération prévue à l'[article 151 septies du CGI](#) est subordonnée à la condition que l'activité ait été exercée à titre professionnel pendant au moins cinq ans. Le délai de cinq ans court à compter de la date du début de l'exercice effectif à titre professionnel de l'activité et s'achève à la date de clôture de l'exercice ou à la fin de la période d'imposition au titre duquel ou de laquelle la plus-value nette est déterminée.

1. Point de départ du délai de cinq ans

20

Il convient de distinguer selon que la cession porte sur :

- des immobilisations inscrites à l'actif d'une entreprise individuelle ou d'une société ou d'un groupement soumis au régime d'imposition des sociétés de personnes ;
- des droits ou parts détenus par les associés de sociétés ou de groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes qui y exercent leur activité professionnelle au sens du I de l'[article 151 nonies du CGI](#).

a. Cession d'éléments de l'actif immobilisé

1° Principes

30

Le délai de cinq ans prévu à l'[article 151 septies du CGI](#) est décompté à partir du début effectif d'activité.

40

Le délai s'apprécie activité par activité. Seule est prise en compte la période au cours de laquelle l'activité est exercée à titre professionnel.

Exemple : Le 30 juin N+9, un entrepreneur individuel cède l'exploitation qu'il a créée le 1er janvier N. Il a mis son fonds en location gérance du 1er janvier N+2 au 31 décembre N+5, avant de l'exploiter à nouveau en direct.

Le délai de cinq ans s'apprécie en cumulant les périodes d'exercice à titre professionnel, soit du 1er janvier N au 31 décembre N+1 et du 1er janvier N+6 au 30 juin N+9. La condition de délai est donc satisfaite au cas particulier.

50

En cas de cessation d'activité ou de changement d'activité, les durées d'activité ne peuvent pas être cumulées pour l'appréciation du délai de cinq ans.

2° Modalités d'application

a° Exercice à titre individuel dans plusieurs fonds, établissements ou exploitations

60

- Exercice de la même activité

Lorsque la même activité est exercée au sein de plusieurs fonds, établissements ou exploitations, que ce soit successivement ou conjointement, les délais d'exploitation des différents fonds, établissements ou exploitations sont cumulés pour l'appréciation du délai de cinq ans prévu pour l'application de l'[article 151 septies du CGI](#).

Exemple : Un boulanger a commencé son activité de boulangerie (création de fonds) le 10 janvier N puis a acquis deux autres fonds, respectivement les 1er février N+2 et 31 décembre N+2. Son exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Le 31 octobre N+5, il cède le fonds qu'il a acquis le 31 décembre N+2. La condition de délai de cinq ans est satisfaite (10 janvier N – 31 décembre N+5).

70

- Exercice d'activités différentes

Lorsque le contribuable exerce des activités professionnelles différentes au sein de fonds, établissements ou exploitations distincts, la durée d'activité s'apprécie séparément au sein de chaque fonds, établissement ou exploitation, pris isolément.

Exemple : Ce boulanger décide d'exploiter, parallèlement à ses trois boulangeries, une épicerie fine qu'il acquiert le 30 juin N+4. Le 31 octobre N+5, il cède cette épicerie. La condition de délai de cinq ans n'est pas satisfaite.

Il est précisé que les activités distinctes par nature mais exercées au sein du même fonds ou établissement sont réputées constituer une seule et même activité pour le décompte du délai de cinq ans dès lors qu'elles relèvent de la même catégorie d'imposition.

Exemples : activités de culture de terres et d'élevage de bétail exercées au sein de la même exploitation agricole ; activités de bar et de restaurant exercées au sein du même établissement.

b° Exercice à titre individuel précédé de l'exercice au sein d'une société

80

Lorsque le contribuable a exercé successivement au sein d'une société relevant du régime des sociétés de personnes, puis à titre individuel, les durées d'exploitation peuvent se cumuler lorsque l'activité exercée est la même et qu'il l'a exercée à titre professionnel dans la société dans les conditions prévues au I de l'article 151 nonies du CGI. Il n'est pas possible de cumuler en revanche les durées d'exploitation lorsque le contribuable a exercé au sein d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés puis à titre individuel ou dans le cadre d'une société de personnes, ou inversement.

c° Situation des conjoints

90

Pour l'application de l'article 151 septies du CGI, et notamment la computation du délai de cinq ans, il convient d'apprécier les conditions requises séparément pour chacun des époux ou, à l'inverse, globalement au niveau du couple, en fonction du régime matrimonial qui les unit et des conditions effectives d'exploitation de la ou des entreprises.

1er cas : Les époux détiennent l'entreprise en communauté ou en indivision

Dans ce cas, les époux sont présumés exploiter une seule et même entreprise. Le délai quinquennal s'apprécie alors à compter du début d'exploitation effectif par l'un des époux.

Exemple : M. et Mme X ont exploité ensemble un restaurant durant leur période de mariage entre le 1er janvier N+3 et le 30 juin N+6.

M. X exploitait seul auparavant le restaurant depuis le 1er janvier N et Mme X était alors sa salariée.

Le divorce du couple a entraîné la dissolution de la communauté puis le partage de l'indivision le 30 juin N+6, Mme X se retirant de l'exploitation de l'entreprise.

A raison de la transmission de biens dans son patrimoine privé, Mme X est imposable sur les plus-values afférentes aux biens de la communauté qui étaient inscrits au bilan de l'exploitation. La condition de délai de cinq ans est réputée remplie à son égard pour la mise en œuvre de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI (1er janvier N – 30 juin N+6). Il est précisé que dans cette hypothèse Mme X peut bénéficier de cette exonération même si elle n'a jamais exploité personnellement le fonds.

En revanche, lorsqu'à l'examen des conditions réelles d'exploitation, il ressort qu'en dépit du régime matrimonial, chacun des époux exploite une entreprise distincte, les conditions prévues à l'article 151 septies du CGI s'apprécient de manière séparée au niveau de chacun des époux.

Il en est ainsi à l'issue de l'examen d'indices, qui, ensemble, permettent de caractériser une entreprise distincte.

Ces indices sont, notamment, les suivants :

- chacun des époux gère son exploitation avec des biens qui lui appartiennent en propre ;
- les exploitations sont gérées de manière autonome (les comptes bancaires, les comptabilités, les personnels salariés, les moyens d'exploitation mis en œuvre, les clientèles... sont distincts) ;
- les époux sont inscrits au registre du commerce et des sociétés ou au répertoire des métiers en leur nom propre et, le cas échéant, sous des professions différentes ;
- les fonds agricoles ont fait l'objet de déclarations distinctes auprès du centre de formalités des entreprises ;
- les époux produisent des déclarations fiscales professionnelles (impôt sur les bénéfices, TVA,...) distinctes.

100

2ème cas : L'entreprise est détenue en propre par l'un des époux

Dans ce cas, chacun des époux est réputé exploiter sa propre entreprise et le délai de cinq ans s'apprécie alors distinctement pour chaque entreprise.

Il en va autrement uniquement lorsque les époux procèdent à l'exploitation de l'entreprise dans le cadre d'une société créée de fait (bien évidemment, pour l'application de [l'article 151 septies du CGI](#), il est supposé que la société créée de fait n'est alors pas soumise à l'impôt sur les sociétés).

110

Conformément à une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, l'existence d'une société créée de fait suppose la réunion de trois conditions :

- la réalisation d'apports en capital ou en industrie ;
- la participation de chacun des membres à la gestion effective de l'entreprise, c'est-à-dire aux fonctions de direction ou de contrôle, qui doit pouvoir engager l'entreprise vis-à-vis des tiers ;
- le partage entre les membres des résultats bénéficiaires ou déficitaires de l'entreprise (cf. [BOI-BIC-CHAMP-70-20-60](#)).

d° Cession par une société ou un groupement soumis à l'impôt sur le revenu

120

Le délai de cinq ans s'apprécie à compter du début effectif d'activité de la personne morale ou du groupement.

En cas de changement d'activité de la personne morale, un nouveau délai quinquennal court pour l'application de la présente exonération.

En cas de changement de régime fiscal de la société ou du groupement, les périodes d'exercice de l'activité sous le même régime fiscal peuvent se cumuler pour le calcul du délai de cinq ans.

b. Cession de droits ou parts ayant le caractère d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession au sens du I de l'article 151 nonies du CGI

130

Pour les contribuables qui exercent leur activité professionnelle dans une société soumise au régime des sociétés de personnes, le délai de cinq ans prévu à [l'article 151 septies du CGI](#) est décompté à partir du début de l'exercice de l'activité professionnelle dans la société ou le groupement soumis à l'impôt sur le revenu. Le début de l'activité correspond donc en général à la date de création ou d'acquisition des droits ou parts de la société ou du groupement qui sont cédés.

Dans l'hypothèse où le contribuable a antérieurement exercé au sein de plusieurs sociétés ou groupements, ou à titre individuel, il n'est tenu compte que de la durée de l'activité exercée dans le cadre de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont cédés, hormis le cas où l'associé a apporté son activité individuelle à une société relevant du régime des sociétés de personnes dans les conditions prévues à [l'article 151 octies du CGI](#).

140

Exemple : M. Y, avocat, exerce sa profession au sein d'une société civile professionnelle « YBC », créée le 1er juin N et n'ayant jamais opté pour l'impôt sur les sociétés. Avant de devenir associé de la SCP YBC, M. Y a exercé auparavant pendant quinze ans son activité d'avocat à titre individuel.

M. Y cède des parts de la SCP YBC le 1er juin N+16.

Première hypothèse : M. Y fait partie des associés fondateurs de la SCP YBC.

Les parts constituant un actif professionnel de M. Y depuis le 1er janvier N, la condition d'exercice de l'activité pendant cinq ans est satisfaite, y compris lorsqu'une partie des parts YBC cédées a été acquise depuis moins de cinq ans (à l'occasion du retrait d'un autre associé par exemple).

Deuxième hypothèse : M. Y a acquis les parts de la SCP le 30 juin N+12.

Les parts n'étant détenues que depuis le 30 juin N+12, la condition d'exercice de l'activité pendant cinq ans n'est pas satisfaite.

Troisième hypothèse : M. Y a apporté son activité à la SCP YBC sous le régime de l'[article 151 octies du CGI](#) le 31 mai N+12.

La cession des parts reçues en rémunération de l'apport est éligible à l'exonération.

2. Terme du délai de cinq ans

150

Le délai quinquennal trouve son terme à la clôture de l'exercice ou à la fin de la période d'imposition au titre duquel ou de laquelle la plus-value nette est réalisée. En cas de cession ou de cessation de l'entreprise, il est retenu la date de cession ou de cessation.

Exemple : M. Z exerce son activité dans une SNC (société en nom collectif). La SNC clôture son exercice au 31 décembre de chaque année.

En N, M. Z cède la moitié de ses parts à un tiers. Pour savoir si M. Z peut bénéficier du régime de l'[article 151 septies du CGI](#) pour cette cession, le terme du délai de cinq ans s'apprécie à la clôture de l'exercice de cession, soit au 31 décembre N.

Le 30 juin N+1, M. Z part à la retraite et cesse donc son activité professionnelle. Les parts ne constituent plus un actif professionnel. Pour savoir si M. Z respecte le délai de cinq ans pour pouvoir bénéficier de l'exonération des plus-values constatées à l'occasion de sa cessation d'activité, il convient de se placer à la date de cette cessation, soit le 30 juin N+1.

En N+2, il décide de céder les parts de la SNC qu'il détient encore. Cette cession relève du régime des plus-values des particuliers et sera donc hors du champ de l'article 151 septies du CGI.

B. Exception à la condition de cinq ans d'exercice de l'activité

160

Le V de l'[article 151 septies du CGI](#) prévoit, pour les plus-values réalisées à la suite d'une expropriation ou de la perception d'indemnités d'assurance, que la condition d'exercice de l'activité pendant au moins cinq ans n'est pas requise.

170

S'agissant des plus-values réalisées à la suite d'une expropriation, il n'y a pas lieu de distinguer selon que le transfert de propriété est fixé judiciairement ou résulte d'un accord amiable constaté dans un acte de cession, dans un traité d'adhésion à ordonnance d'expropriation ou dans un jugement de donné acte.

Il en est ainsi même lorsque la cession amiable est antérieure à la déclaration d'utilité publique dès lors que le bien cédé est inclus dans l'expropriation par une ordonnance de donné acte.

Bien entendu, les autres conditions applicables pour le bénéfice de l'exonération, en particulier celles concernant les recettes, doivent être remplies.

S'agissant de la portée de cette exception au délai de cinq ans en ce qui concerne les plus-values exonérées : cf. [BOI-BIC-PVMV-40-10-10-30 n° 30](#).

1. Nature du bien cédé

180

Aucune condition tenant à la nature du bien cédé n'étant prévue, l'exonération s'applique donc aux plus-values réalisées lors de la cession d'éléments inscrits à l'actif immobilisé.

En revanche, elle ne s'applique pas aux terrains à bâtir (cf. [BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10 n° 310 à 330](#)).

2. Appréciation de la condition de recettes lorsque la cession intervient au cours des premières années d'activité

190

La dérogation ne portant que sur la condition d'exercice de l'activité pendant cinq ans, la condition tenant au montant des recettes doit être satisfaite. Pour apprécier le niveau de recettes lorsque des indemnités d'expropriation et des indemnités d'assurance aboutissent à la réalisation de plus-values au cours des premières années qui suivent le début de l'activité, il y a lieu, pour l'appréciation de la moyenne des recettes réalisées au cours de la période biennale de référence, de retenir un montant de recettes nul pour la ou les périodes d'imposition au titre de laquelle ou desquelles l'activité n'avait pas débuté. Il est rappelé que les recettes annuelles réalisées au cours de l'exercice de début d'activité doivent être, le cas échéant, ramenées à douze mois.

Exemple : Une entreprise dégage au cours de sa deuxième année d'exploitation des plus-values à la suite de la perception d'indemnités d'assurances. Il est supposé que son premier exercice a eu une durée de douze mois.

Pour le calcul du seuil de recettes en vue de l'application de l'exonération, il conviendra de retenir les recettes de la première année d'exploitation, divisées par deux.

II. Condition relative aux recettes

200

L'exonération des plus-values est réservée aux entreprises ou sociétés dont le montant des recettes annuelles n'excèdent pas certains seuils.

A. Cas général

1. Notion de recettes

210

Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des limites s'entendent des recettes hors taxes compte tenu, le cas échéant, des rectifications opérées par le service. Il s'agit en règle générale des recettes d'exploitation proprement dites augmentées des recettes accessoires.

a. Activités relevant des bénéfiques industriels et commerciaux

220

Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des limites s'entendent des recettes hors taxes. Il s'agit essentiellement des produits concourant normalement à la formation du chiffre d'affaires de l'entreprise ainsi que des recettes accessoires rattachées aux bénéfiques industriels et commerciaux en application de l'article 155 du CGI.

b. Activités relevant des bénéfiques non commerciaux

230

Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des limites s'entendent des recettes proprement dites, c'est-à-dire des honoraires perçus dans le cadre de l'exercice de la profession et des sommes reçues en contrepartie des services aux clients, augmentées des recettes accessoires.

c. Activités relevant des bénéfiques agricoles

240

Sauf exceptions, les recettes à retenir sont déterminées en tenant compte de l'ensemble des opérations réalisées par l'exploitant. Elles comprennent pour l'essentiel celles qui proviennent de l'exercice de l'activité agricole, les subventions, primes ou indemnités, ainsi que les redevances ayant

leur origine dans le droit de propriété et les recettes et produits accessoires ne présentant pas un caractère par nature agricole (il s'agit des sommes inscrites sur les lignes FR, FV, FW et GZ du [tableau n° 2146 – imprimé n°11151](#)- ou de celles inscrites sur les lignes EA, EB, EC, ED, EE, EJ, EL et EN du [tableau n° 2139-B – imprimé n°11146](#)). Il est précisé que la notion de recettes pour l'application de l'[article 151 septies du CGI](#) recouvre indifféremment des créances acquises ou des recettes encaissées. Ainsi, lorsque l'entreprise agricole est soumise aux règles de la comptabilité d'engagement, les recettes à prendre en considération s'entendent des créances acquises.

250

Recettes tirées de l'exercice de l'activité agricole : pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération prévue à l'[article 151 septies du CGI](#), les recettes provenant de l'exercice de l'activité agricole, et notamment des ventes des produits d'exploitation (y compris celles qui proviennent de la vente de stocks provenant de récoltes levées sous le régime du forfait), sont retenues pour leur montant total, frais compris (sur les frais à retenir, cf. [BOI-BA-REG-10-20-10](#) points 210 à 230).

Il en est notamment ainsi des recettes provenant de la vente ou de l'apport en société par un exploitant de polyculture de la totalité de son cheptel vif dans la mesure où les animaux qui le composent ne constituent pas des éléments de l'actif immobilisé, des sommes versées à un exploitant par une caisse de péréquation, des ristournes, avances ou acomptes versés par les coopératives ou les négociants.

Il en est de même, pour les éleveurs, préparateurs et entraîneurs de chevaux de course, des gains et profits assimilés, des primes encaissées, des produits de ventes de saillies ainsi que des ventes de chevaux qui ne figurent pas à un compte d'immobilisations.

260

Il y a lieu également de tenir compte des recettes forestières pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération des plus-values.

Remarque : la mesure de tolérance qui prévoit de ne pas tenir compte des recettes forestières pour la détermination du régime d'imposition reste applicable (cf. [BOI-BA-REG-10-20-10](#) point 390).

270

Il convient de retenir également :

- les soultes d'entraide ;
- les aides à l'implantation de couverts végétaux ;
- les remboursements perçus au titre du coût de remplacement d'un salarié en congé maladie ;
- le remboursement de certains frais de prophylaxie qui constituent des charges déductibles.

280

Redevances ayant leur origine dans le droit de propriété : à la différence des règles de détermination du régime d'imposition applicable ([article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI](#)), il est tenu compte, pour l'appréciation du franchissement de la limite de l'exonération prévue par l'[article 151 septies du CGI](#), des redevances ayant leur origine dans le droit de propriété d'éléments figurant au bilan.

Ainsi, doivent notamment être retenues les recettes issues de la location du droit de chasse, de pêche, de cueillette, du droit d'affichage, de la concession du droit d'exploitation de carrières, de l'indemnité d'occupation temporaire ou de la location d'immeubles bâtis ou non bâtis inscrits au bilan d'une exploitation agricole.

290

Recettes accessoires : à la différence des règles de détermination du régime d'imposition applicable ([article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI](#)), il est tenu compte, pour l'appréciation du franchissement de la limite de l'exonération prévue par l'[article 151 septies du CGI](#), des recettes accessoires imposables dans la catégorie des bénéficiaires agricoles.

Il s'agit notamment des recettes retirées d'activités commerciales ou non commerciales accessoires rattachées au bénéfice agricole en application des articles [75](#) et [75 A du CGI](#).

300

Recettes des exploitants agricoles soumises à un régime particulier : certaines recettes agricoles font l'objet d'un retraitement spécifique entraînant une correction à la hausse ou à la baisse des recettes brutes réalisées.

- Corrections à la hausse :

Application de la règle du quintuplement pour les opérations de travail à façon : conformément au V de l'[article 69 du CGI](#), le franchissement de la limite d'exonération s'apprécie en multipliant par cinq les recettes provenant d'opérations d'élevage ou de culture portant sur des animaux ou des produits appartenant à des tiers. Les modalités d'application de la règle du quintuplement et les recettes qui y sont soumises, demeurent applicables (cf. [BOI-BA-REG-10-20-20](#) points 170 à 290).

310

- Corrections à la baisse

Abattement de deux tiers sur certaines primes, indemnités ou recettes : lorsque l'abattage de tout ou partie du cheptel a été imposé à l'éleveur en application de la réglementation sanitaire, il est admis que les indemnités d'abattage ainsi que le produit de la vente de la viande puissent n'être retenus qu'à concurrence d'un tiers pour les animaux à cycle long tels que les vaches laitières, les vaches nourrices (allaitantes), les taureaux, les génisses et, plus généralement, tous les bovins âgés de plus d'un an. Les ovins, caprins et porcins ne sont considérés comme à cycle long, pour l'application de cette mesure, que s'ils sont adultes.

320

Il est également admis de ne retenir qu'à concurrence d'un tiers :

- les indemnités d'assurance destinées à compenser une perte d'animaux à cycle long à la suite d'un incendie ou d'une épizootie ;
- les indemnités versées aux ostréiculteurs pour les huîtres à cycle long, victimes d'épizootie, en cas d'éradication imposée par la réglementation sanitaire ;
- le produit de la vente de la viande des vaches laitières abattues sur décision de l'exploitant sous réserve qu'il bénéficie de l'une des primes ou indemnités pour abandon définitif de toute production en vue de la commercialisation de lait ou de produits laitiers instituées dans le cadre de la mise en œuvre de la politique communautaire.

330

Elevages de type industriel : il est admis, pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération prévue à l'[article 151 septies du CGI](#), d'appliquer un abattement de 30 % au montant des recettes provenant d'élevages pour lesquels le pourcentage moyen du bénéfice brut par rapport aux recettes est inférieur à 20 %.

Cette mesure de tempérament s'applique dans les mêmes conditions que celles prévues par le dernier alinéa de l'[article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI](#) pour la détermination du régime d'imposition applicable. Les précisions figurant au [BOI-BA-REG-10-20-20](#) points 10 à 160 sont également applicables.

d. Cas des subventions, primes et indemnités

340

Pour l'appréciation des seuils de recettes, il convient de distinguer selon que les subventions, primes et indemnités :

- constituent un substitut de produits d'exploitation, c'est-à-dire qu'elles ont pour objet de compenser un manque à gagner, tel que la perte de stocks, ou un surcroît de charges ou encore qu'elles présentent le caractère d'un supplément de prix ;
- ou ont pour objet de compenser la perte d'un élément d'actif immobilisé.

Dans le premier cas, elles doivent être prises en compte pour le calcul des seuils de recettes. Il en est ainsi, par exemple, s'agissant des agriculteurs, des aides communautaires, des indemnités d'assurance versées à la suite d'une calamité frappant les récoltes ou encore des indemnités ou subventions versées aux éleveurs dont le cheptel est victime d'épizootie, sous réserve des précisions apportées quant au montant à prendre en compte (cf. [n°200 et s.](#)).

Dans le second cas, les sommes reçues ne sont pas prises en compte.

350

Subventions et primes d'équipement : il est fait abstraction des subventions et primes d'équipement pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération des plus-values.

S'agissant des agriculteurs, tel est également le cas de la dotation aux jeunes agriculteurs ou des aides perçues dans le cadre d'un contrat territorial d'exploitation ou d'un contrat d'agriculture durable dès lors qu'elles sont affectées à la création ou l'acquisition d'immobilisations.

360

Indemnités d'assurance : les indemnités d'assurance ayant pour objet de compenser la perte d'un élément d'actif immobilisé ne sont pas à prendre en compte pour l'appréciation du franchissement de cette limite. Il en est de même des indemnités destinées à couvrir des frais de réparation d'un tel élément et qui sont immobilisés.

En revanche, il doit être tenu compte, pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération, des indemnités destinées à couvrir des frais de réparation d'un élément d'actif qui constituent des charges déductibles.

Il est précisé que, s'agissant des exploitants agricoles, il doit aussi être tenu compte des indemnités versées à la suite d'une calamité frappant les récoltes ou les animaux sauf lorsque ces derniers sont immobilisés, sous réserve des précisions apportées quant au montant à prendre en compte (cf. [n°200 et s.](#)).

370

Indemnités d'expropriation : les indemnités versées dans le cadre d'une opération d'expropriation qui relèvent du régime des plus-values professionnelles ne sont pas prises en compte, que les plus-values soient ou non imposables.

Les indemnités qui restent imposables en tant que recettes de l'exploitation doivent bien entendu être prises en compte pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération.

S'agissant des exploitants agricoles, il est toutefois admis que seule la fraction de l'indemnité destinée à compenser la perte de récoltes de l'année de l'expropriation soit retenue pour l'appréciation du franchissement des seuils visés à l'[article 151 septies du CGI](#).

380

Indemnités d'éviction versées en contrepartie de la résiliation de son bail par le bailleur : les indemnités d'éviction perçues par un exploitant à la suite de la résiliation de son bail par le bailleur ne sont pas prises en compte pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération, le droit au bail de l'entrepreneur ou le droit du fermier à la continuation de son bail rural constituant un élément d'actif par nature de l'entreprise et de l'exploitation agricole.

En revanche, la fraction de l'indemnité qui a pour objet de couvrir des frais engagés par l'exploitant pour le transfert de son exploitation (frais de déménagement et de réinstallation, droits de mutation) ou de compenser la perte temporaire de recettes subies par celui-ci du fait de son éviction doit être prise en compte.

2. Recettes non prises en compte

390

Pour l'appréciation des seuils de recettes prévus à l'[article 151 septies du CGI](#), il est fait abstraction des produits financiers (hormis le cas où ces produits constituent l'activité même de l'entreprise ou son

activité prépondérante) et des recettes exceptionnelles, notamment celles provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

a. Recettes exclues propres à certaines entreprises

400

Pour les entreprises relevant des bénéficiaires non commerciaux, ne sont pas à prendre en compte :

- les débours (sommes payées par le professionnel pour le compte de son client) et, le cas échéant, les sommes qui ne font que transiter chez le professionnel sans donner lieu à un encaissement effectif ;
- les rétrocessions d'honoraires.

410

Pour les entreprises agricoles, il n'est pas tenu compte de la valeur de certains produits prélevés dans l'exploitation. Tel est le cas, à la différence des règles d'appréciation du régime d'imposition applicable ([article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI](#)), de la valeur des produits prélevés dans l'exploitation et alloués au personnel salarié ou au propriétaire du fonds en paiement du fermage.

Il est par ailleurs admis de ne pas retenir, pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération :

- les dons de produits agricoles alimentaires à des associations à but non lucratif ;
- les apports de stocks effectués au profit d'un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC).

Cette mesure de tempérament s'applique uniquement aux apports de stocks rémunérés exclusivement par des parts sociales mais ne concerne pas les « apports » qui donnent lieu à un paiement sous une autre forme, notamment une inscription en compte courant ouvert au nom de l'apporteur dans les écritures du groupement, de telles opérations s'analysant en effet comme des ventes et non comme de véritables apports.

b. Recettes diverses exclues (toutes activités)

420

Il est admis de ne pas retenir pour l'appréciation des seuils de recettes :

- les indemnités journalières versées en cas d'incapacité de travailler pour cause de maladie ou d'accident intervenu ou non dans le cadre de l'activité professionnelle du contribuable ;
- les remboursements de crédit de TVA (et les remboursements forfaitaires dont peuvent bénéficier les agriculteurs qui ne sont pas assujettis à la TVA) ;
- les rabais, remises et ristournes d'ordre commercial (en revanche, les ristournes accordées aux coopérateurs, qui constituent des compléments de prix, sont à retenir parmi les recettes à prendre en compte pour l'appréciation de la limite d'exonération) ;
- les escomptes ;
- les versements reçus dans le cadre d'un emprunt souscrit auprès d'un établissement bancaire ou de tiers ou dans le cadre des assurances invalidité.

3. Détermination des recettes annuelles

430

S'agissant de l'appréciation des seuils de recettes, le [IV de l'article 151 septies du CGI](#) disposait que « le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes, appréciées hors taxes, réalisées au titre des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent l'exercice de réalisation des plus-values ».

Il ressortait ainsi de ce texte que les deux années civiles retenues pour l'appréciation des seuils de chiffre d'affaires étaient celles qui précèdent la date d'ouverture de l'exercice de réalisation des plus-values, et non celles qui précèdent la date de clôture de cet exercice.

L'article 21 de la loi n°2011-1978 de finances rectificative pour 2011 du 28 décembre 2011 a modifié la période de référence à retenir pour l'appréciation de la condition de recettes. Désormais le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes réalisées au titre des exercices clos au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation des plus-values.

Le montant des recettes annuelles s'apprécie hors taxes.

440

Ces nouvelles dispositions sont applicables aux plus-values réalisées au cours d'exercices clos à compter du 30 décembre 2011.

450

Toutefois, compte tenu des difficultés d'interprétation auxquelles avait donné lieu la rédaction antérieure du IV de l'article 151 septies du CGI, il sera admis que les plus-values réalisées par les contribuables qui ont retenu pour l'appréciation des seuils de chiffre d'affaires les deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation des plus-values avant l'entrée en vigueur de la présente disposition ne donneront lieu à aucun rappel sur le fondement de la règle qui vient d'être exposée. Cette tolérance s'appliquera également, sur demande des contribuables, aux contentieux en cours et non définitifs à la date de parution de l'instruction.

Néanmoins, cette mesure de tolérance ne prive pas les exploitants de réclamer à leur profit l'application de la règle légale antérieure, par voie de réclamation contentieuse déposée au Service des impôts des entreprises compétent dans les délais prévus à l'article R*196-1 du livre des procédures fiscales.

460

Ce montant s'apprécie différemment suivant que l'entreprise est soumise aux règles de la comptabilité commerciale ou déclare ses revenus suivant les encaissements reçus.

a. Règles applicables aux contribuables soumis à une comptabilité d'engagement

470

Conformément au premier alinéa du IV de l'article 151 septies du CGI, le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes, appréciées hors taxes, correspondant aux produits acquis au titre des exercices clos, ramenées le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation des plus-values.

480

Il s'agit des contribuables redevables de l'impôt sur le revenu dans la catégorie :

- des bénéficiaires industriels et commerciaux ;
- des bénéficiaires non commerciaux lorsque le contribuable a exercé l'option pour la détermination des créances acquises et des dépenses engagées (cf. BOI-BNC-BASE-20-10-20) ;
- des bénéficiaires agricoles, à l'exception des contribuables soumis au régime du forfait.

490

Exemple 1 : Un commerçant, qui clôt ses exercices au 31 décembre de chaque année, cède son exploitation le 30 juin N+2. Les recettes réalisées sur les exercices antérieurs s'élèvent à :

- 320 000 € pour l'exercice N
- 200 000 € pour l'exercice N+1

Le montant des recettes annuelles à retenir pour l'application de l'article 151 septies du CGI s'élève à 260 000 € (320 000 + 200 000 / 2).

Exemple 2 : Le même commerçant a clos trois exercices au cours des années N et N+1 :

- deux exercices en N, l'un de treize mois (clos le 31 janvier), l'autre de onze mois (clos le 31 décembre)
- un exercice en N+1 de douze mois (clos le 31 décembre).

Le montant des recettes annuelles à retenir pour l'application de l'[article 151 septies du CGI](#) doit être calculé comme suit :

Montant des recettes annuelles à retenir

Exercices	Recettes de l'exercice (en €)	Retraitement pour ramener les recettes sur douze mois
Exercice clos le 31 janvier N	390000	$390000 \times 12/13 = 360000$
Exercice clos le 31 décembre N	180000	$180000 \times 12/11 = 196364$
Exercice clos le 31 décembre N+1	200000	200000

La moyenne des recettes à prendre en compte pour le calcul du seuil s'élève donc à :

$$(360\ 000 + 196\ 364 + 200\ 000) / 3 = 252\ 121$$

Exemple 3 : Un exploitant agricole, dont la clôture de l'exercice est fixée au 30 septembre de chaque année, cède une immobilisation le 1er février 2012. Les recettes réalisées au cours des exercices antérieurs s'élèvent à :

- 260 000 € pour l'exercice clos le 30 septembre 2011 ;
- 230 000 € pour l'exercice clos le 30 septembre 2010 ;
- 290 000 € pour l'exercice clos le 30 septembre 2009.

Le montant des recettes annuelles à retenir pour l'appréciation des seuils mentionnés à l'[article 151 septies du CGI](#) s'élève à 245 000 €, c'est-à-dire en retenant les recettes des exercices clos au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation des plus-values, soit les exercices clos les 30 septembre 2011 et 30 septembre 2010 ([260 000 + 230 000] / 2).

b. Règles applicables aux contribuables déclarant suivant les recettes encaissées

500

Pour les entreprises dont les recettes sont imposées suivant les encaissements, le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes encaissées, appréciées hors taxes, au cours des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation des plus-values.

510

Il s'agit des contribuables redevables de l'impôt sur le revenu dans la catégorie :

- des bénéficiaires non commerciaux à condition que le contribuable n'ait pas exercé l'option pour les règles des créances acquises ;
- des bénéficiaires agricoles soumis au régime du forfait (cf. [BOI-BA-REG-10-10](#)).

Pour ces entreprises, la période d'imposition correspondant à l'année civile, il n'est pas nécessaire de procéder à un retraitement particulier pour le calcul de la moyenne des recettes encaissées.

c. Cas particulier des anciens loueurs de fonds

520

Il est admis que le délai de cinq ans s'apprécie en cumulant les périodes d'exercice à titre professionnel (cf. [n°40](#)). Ainsi, une personne qui reprend en direct l'exploitation d'un fonds de commerce qu'elle donnait en location gérance peut cumuler, en se plaçant dans le cadre de cette tolérance et pour le décompte du délai de cinq ans, la période d'exploitation en direct antérieure à la mise en location gérance avec celle écoulée depuis la reprise de l'exploitation en direct.

En revanche, le dispositif de [l'article 151 septies du CGI](#) ne pourra en principe être mis en œuvre que si la cession générant une plus value intervient à compter du deuxième exercice qui suit celui de la reprise ; étant rappelé que les recettes réalisées au cours de l'exercice de reprise devront, le cas échéant, être ramenées à douze mois.

Cependant, lorsque la reprise en direct de l'exploitation a été effectuée moins de deux ans avant la cession, il est admis d'apprécier le seuil de recettes en prenant en considération les recettes du locataire dans les conditions prévues au IV de l'article 151 septies du CGI. Dans ce cas, il appartiendra bien entendu au contribuable de pouvoir justifier de la réalité du montant des recettes prises en compte pour apprécier le dépassement ou non des seuils d'exonération.

B. Règles applicables en cas de pluralité d'activités ou lorsque l'exploitant individuel est par ailleurs associé ou membre d'une société ou d'un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes

1. Principes

530

Lorsque le contribuable exerce plusieurs activités, il est tenu compte du montant total des recettes réalisées dans l'ensemble de ces activités.

540

Il est également tenu compte des recettes réalisées par les sociétés mentionnées à [l'article 8 du CGI](#) et à [l'article 8 ter du CGI](#) et par les groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est associé ou membre, à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés et groupements.

550

Pour l'application de ces règles, la globalisation des recettes est effectuée par catégorie de revenus.

2. Règles applicables en cas de pluralité d'entreprises individuelles

560

Les seuils de recettes ouvrant droit au régime d'exonération prévu à [l'article 151 septies du CGI](#) s'apprécient en totalisant l'ensemble des recettes réalisées par le contribuable à titre individuel et relevant de la même catégorie d'imposition.

570

Pour l'application de cette règle, la circonstance que les recettes soient réalisées au sein d'entreprises individuelles distinctes est sans incidence dès lors qu'elles relèvent de la même catégorie d'imposition : bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux ou bénéfices agricoles.

580

Pour l'appréciation de la catégorie d'imposition des différentes activités exercées, il est tenu compte de leur régime d'imposition dans une catégorie de bénéfices professionnels et non de leur nature commerciale, libérale ou agricole. Ainsi, les activités considérées comme accessoires à une activité principale et imposées dans la même catégorie que cette activité principale sont prises en compte pour le calcul des recettes de l'entreprise, au même titre que celles issues de l'activité principale.

Il en est ainsi pour :

- les entreprises industrielles ou commerciales qui étendent leur activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles, lorsqu'il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux en application des dispositions de l'[article 155 du CGI](#) (cf. [BOI-BIC-CHAMP-30](#)) ;
- les titulaires de bénéfices non commerciaux qui étendent leur activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles, lorsqu'il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices non commerciaux. Cette mesure de tempérament est prévue lorsque, d'une part, le contribuable accepte d'être imposé sous une cote unique à ce titre pour l'ensemble de ses revenus et, d'autre part, les opérations accessoires à caractère industriel et commercial ou agricole sont directement liées à l'exercice de l'activité libérale et constituent le prolongement de cette dernière (cf. [BOI-BIC-CHAMP-50](#) points 270 et suivants) ;
- les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition qui étendent leur activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux, lorsqu'il est tenu compte de ces résultats pour la détermination du bénéfice agricole en application des dispositions des [articles 75 du CGI](#) (cf. [BOI-BA-CHAMP-10-10-20](#)) et [75 A du CGI](#).

3. Cas des conjoints exploitant une ou plusieurs entreprises individuelles

590

Il convient de retenir les principes exposés pour le calcul du délai de cinq ans (cf. [n° 90 et s.](#)).

Par conséquent, en fonction du régime matrimonial des époux et des modalités d'exploitation, les conjoints peuvent être considérés comme exploitant une ou plusieurs entreprises individuelles. Les recettes prises en compte seront globalisées ou non en fonction de la caractérisation d'une seule ou de plusieurs entreprises individuelles au sein du couple.

600

Il est précisé que les recettes ne sont pas globalisées au niveau des époux lorsque des entreprises distinctes sont caractérisées, y compris lorsque les deux entreprises déploient des activités relevant de la même catégorie d'imposition.

4. Cas de l'exploitant individuel par ailleurs membre d'une société ou d'un groupement dont le résultat est imposé suivant le régime des sociétés de personnes

a. Principes

610

Outre les recettes réalisées dans l'ensemble des activités exercées à titre individuel et imposables dans la même catégorie d'imposition, il convient également de tenir compte de la quote-part de recettes réalisées par les sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont l'entrepreneur individuel (ou l'associé d'une société de personnes dans laquelle il exerce son activité professionnelle) est associé ou membre à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés ou groupements.

620

Le franchissement de la limite d'exonération prévue à l'[article 151 septies du CGI](#) s'apprécie en totalisant les recettes réalisées à titre personnel par l'associé et les recettes de la société ou du groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est associé ou membre à proportion de ses parts ou droits.

630

Les règles applicables aux conjoints (cf. n° 590 et 600) sont transposables dans cette situation. Il convient ainsi de totaliser l'ensemble des quotes-parts de recettes réalisées par le groupement ou la société dont les époux sont associés ou membres et les recettes réalisées à titre individuel lorsqu'ils exploitent une seule et même entreprise. Lorsqu'ils disposent d'entreprises distinctes, les quotes-parts de recettes dans la société ou le groupement peuvent être rattachées distinctement à chacune des entreprises exploitées séparément lorsque le régime matrimonial des conjoints permet une telle distinction.

640

Que la plus-value soit réalisée à l'occasion de la cession d'éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise individuelle ou de la cession des parts de sociétés ou groupements soumis au régime d'imposition des sociétés de personnes, il convient de globaliser, sous réserve que les recettes soient imposables dans la même catégorie d'imposition :

- les recettes réalisées par l'entreprise individuelle ;
- et la quote-part de recettes réalisées par la société ou le groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes.

Les recettes réalisées par la société ou le groupement sont prises en compte au cours de la même période de référence. Dans le cas où la société ou le groupement aurait clos un exercice d'une durée inférieure ou supérieure à douze mois, la quote-part de recettes prise en compte doit également être ramenée sur douze mois.

b. Cas particulier des plus-values réalisées par les sociétés civiles agricoles

650

Cf. [BOI-BA-BASE-20-20-30-30](#) points 10 et suivants.

c. Précisions s'agissant de la répartition des bénéfices

660

La quote-part des recettes des sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés est déterminée proportionnellement aux droits du contribuable dans les bénéfices comptables de ces sociétés ou groupements.

La clef de répartition du bénéfice comptable à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de chacun des exercices clos au cours de la période biennale de référence, à défaut d'acte ou de convention modifiant la répartition du bénéfice entre les associés avant la date de clôture de ces exercices.

Pour être opposables à l'administration, de tels actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et en principe enregistrés avant la clôture de l'exercice.

Par ailleurs, s'il apparaissait que de telles conventions n'ont été conclues que dans le but d'éluder l'impôt, le service serait en droit d'appliquer la procédure de répression des abus de droit prévue à [l'article L. 64 du livre des procédures fiscales](#).

C. Règles applicables en cas de plus-values réalisées par une société ou un groupement soumis à l'impôt sur le revenu

1. Cas général

670

Lorsque les plus-values sont réalisées par une société ou un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes, le montant des recettes annuelles s'apprécie au niveau de cette société ou de ce groupement.

680

Outre les recettes réalisées par cette société ou ce groupement, il convient également de tenir compte de la quote-part de recettes réalisées par les sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont la société ou le groupement est associé ou membre à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés ou groupements.

2. Cas particuliers des associés de sociétés civiles agricoles

690

Il convient de se reporter au [BOI-BA-BASE-20-20-30-30](#) points 110 et suivants.