

N° 462030 – M. et Mme A...

N° 464969 – M. et Mme B...

9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 20 septembre 2023

Lecture du 4 octobre 2023

### Conclusions

**Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public**

Alors que les panneaux photovoltaïques fleurissent dans nos campagnes, que ce soit sous la forme de parcs dédiés parfois qualifiés de « fermes solaires », sur les toits de bâtiments à usage agricole, ou encore dans le cadre de projets agrivoltaïques recherchant des synergies avec certaines cultures telles que la vigne, la présente affaire vous conduira à vous prononcer sur la nature de l'activité de production et de vente d'électricité développée par les agriculteurs mais aussi à apporter des précisions inédites sur les modalités d'application de l'exonération des plus-values professionnelles des petites entreprises prévue à l'article 151 septies du code général des impôts.

L'activité de production d'électricité à partir de l'énergie radiative du soleil en vue de sa vente constitue, eu égard à sa nature de transformation et aux moyens mis en œuvre, une « entreprise de manufacture » au sens de l'article L. 110-1 du code de commerce, qui énumère les opérations que la loi répute actes de commerce (rappr., pour l'activité de production et de vente d'électricité d'origine hydraulique, CE, 1<sup>er</sup> décembre 1993, *Société d'aménagement et d'exploitation de la chute du ruisseau des ondes*, n° 119501, p. 329, RJF 1/94 n° 51, Dr. fisc. 1994 n° 13 comm. 620).

Les circonstances que cette activité soit le fait d'une personne – exploitant individuel ou société – exerçant par ailleurs, à titre principal, une activité agricole, et que les centrales photovoltaïques soient situées sur le toit des bâtiments de l'exploitation agricole, ne nous paraissent pas conduire à modifier la nature de l'activité de production-vente d'électricité et à lui conférer une nature identique à celle de l'activité agricole conduite sur l'exploitation.

En premier lieu, en effet, l'activité de production et de vente d'électricité d'origine photovoltaïque ne saurait, au motif qu'elle est exercée sur les toits des bâtiments d'une exploitation rurale, être classée au nombre des « *activités exercées par un exploitant agricole (...) qui ont pour support l'exploitation* », au sens des dispositions de l'article L. 311-1 du code rural et de la pêche maritime définissant les activités agricoles et leur assignant un caractère civil.

La notion d'exploitation en tant que « support » renvoie à des activités de production ou de vente fondées sur les produits de l'exploitation agricole ou encore à des activités de services

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

qui, sans consister en la vente ou la transformation de ces produits, ont un lien avec l'activité agricole conduite sur l'établissement et dont l'existence et le maintien dépendent ainsi de l'exploitation agricole, à l'instar de certaines activités de tourisme à la ferme. En jugeant que des prestations d'hôtellerie fournies à titre habituel par une société civile d'exploitation agricole, qui étaient dépourvues de lien avec l'activité agricole, n'avaient pas pour support l'exploitation au sens de l'article L. 311-1 du code rural (Cass. Com., 13 juillet 2010, n° 09-16.100, Bull. 2010, IV, n° 128), qu'une activité de gîte dont la prestation se limitant à l'hébergement n'avait pas pour support l'exploitation bien que le gîte fût installé dans les locaux de la ferme (Cass. soc. 21 novembre 1996, n° 94-21.765, Bull. civ. V n° 398), ou encore en censurant une cour qui avait déduit le caractère agricole d'une activité d'exploitation de chambres d'hôtes de la seule localisation géographique de ces chambres au sein de l'exploitation au lieu de procéder à une analyse économique pour déterminer si l'exploitation agricole constituait le support de la structure d'hébergement touristique (Cass. Com., 3 avril 2007, n° 06-10.562, Bull. 2007, IV, n° 106), la Cour de cassation s'est, à cet égard, refusée à assimiler les activités ayant pour support l'exploitation au sens de l'article L. 311-1 à toutes les activités ayant pour support matériel le foncier de l'exploitation.

Or si les panneaux d'une centrale photovoltaïque ont pour support physique les toits des bâtiments de l'exploitation ou sont posés sur le sol de certaines parcelles, la nature de l'activité conduite par ailleurs dans le bâtiment ou sur l'exploitation est sans incidence sur l'exercice de l'activité de production d'électricité, dont le maintien ne dépend pas de l'exercice d'une activité agricole dans l'exploitation. Dès lors, l'activité de production d'électricité photovoltaïque n'a pas pour support l'exploitation.<sup>1</sup>

Si l'article L. 311-1 du code rural comporte des dispositions particulières aux fins de réputer agricoles, sous certaines conditions, la production et la commercialisation, par un ou plusieurs exploitants agricoles, de biogaz, d'électricité et de chaleur par la méthanisation, et si l'article 63 du CGI a été modifié en ce sens, le législateur n'a en revanche pas adopté de dispositions qui feraient de l'activité de production d'électricité photovoltaïque et des revenus qu'elles procurent, une activité agricole et des bénéfices agricoles par détermination de la loi lorsqu'elle est exercée par un exploitant agricole sur son exploitation.

En deuxième lieu, si les requérants tentent d'invoquer de manière générale la théorie civiliste de l'accessoire, les dispositions de l'article L. 311-1 du code rural précitées nous semblent déjà régir la qualification d'activité civile par accessoire d'une activité agricole. En tout état de cause, l'activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ne saurait être qualifiée d'accessoire de l'activité de production agricole, faute de pouvoir être rattachée à cette dernière pour les motifs qu'on a dits.

---

<sup>1</sup> Pour les mêmes motifs, les bénéfices en résultant ne sauraient davantage, et par symétrie, être regardés comme des « *revenus que l'exploitation des biens ruraux procure (...) aux propriétaires exploitants* », au sens de l'article 63 du CGI qui définit la catégorie des bénéfices agricoles.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Relevant d'une profession commerciale, les bénéfices provenant d'une telle activité de production et de vente d'électricité d'origine photovoltaïque constituent, par suite, des bénéfices industriels et commerciaux en application de l'article 34 du CGI.

En troisième lieu, si l'article 75 A du CGI en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2018 dispose que les produits des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne réalisés par un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition, sur son exploitation agricole, bien qu'ils présentent en principe le caractère de BIC, peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole, sous réserve que les recettes provenant de ces activités, majorées des recettes des activités accessoires prises en compte en application de l'article 75, n'excèdent au titre de l'année civile précédente ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 100 000 euros, ces dispositions ont pour seul objet d'autoriser le rattachement de ces BIC aux BA de l'exploitation afin, ainsi que le révèlent les travaux préparatoires de l'article 24 de la loi de finances pour 2008 dont elles sont issues, de simplifier les obligations comptables et fiscales des exploitants et, par modification corrélative de l'article 206, d'éviter que les sociétés civiles agricoles ne deviennent passibles de l'IS du seul fait de l'exercice d'une activité commerciale de production d'électricité d'origine photovoltaïque.

Mais ces dispositions, dont on relèvera par ailleurs qu'elles ne visent que les revenus et non les gains en capital, ne modifient pas la nature industrielle et commerciale de l'activité de production et de vente d'électricité d'origine photovoltaïque : elles ne lui confèrent pas un caractère agricole ni ne l'assimilent à l'activité de culture ou d'élevage conduite dans l'exploitation.

D'ailleurs, l'article 75 A précise expressément que les produits des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque sont exclus de certains régimes favorables liés à l'activité agricole elle-même, à l'instar des déductions pour investissement et pour aléas climatiques prévues aux articles 72 D et 72 D bis, de l'abattement sur les bénéfices des jeunes agriculteurs prévu à l'article 73 B du code, ou du dispositif de lissage ou d'étalement du revenu exceptionnel d'un exploitant agricole prévu à l'article 75-0 A du CGI.

Ces précisions faites, comment y a-t-il lieu, en cas de cession tant des bâtiments de l'exploitation agricole que des centrales photovoltaïques installées sur leurs toits, d'appliquer le régime d'exonération de certaines plus-values professionnelles de l'article 151 septies du CGI ?

En vertu de cet article, dont le I dispose qu'il s'applique « *aux activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles, exercées à titre professionnel* », les plus-values de cession soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies du CGI « *et réalisées dans le cadre d'une des activités mentionnées au I, sont, à la condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans, exonérées* » dans une mesure dépendant tant du montant des recettes que de l'activité de l'entreprise.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Pour la détermination du montant des recettes, le IV de l'article 151 septies envisage expressément la pluriactivité, en disposant que « *lorsque le contribuable exerce plusieurs activités, il est tenu compte du montant total des recettes réalisées dans l'ensemble de ces activités* ». Cette globalisation s'explique par l'objectif de cette condition, visant à réserver le régime favorable d'exonération des plus-values de cession aux petites entreprises. Encore est-elle tempérée par l'avant-dernier alinéa du V précisant que cette globalisation est alors effectuée par catégorie de revenus.

En revanche, l'article 151 septies ne comporte aucune précision sur les modalités d'appréciation de la condition tenant à ce que « *l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans* ». Or cette condition de durée d'exercice ne nous paraît, à la différence de celle relative au seuil de recettes pour laquelle le texte en a expressément disposé autrement, pouvoir donner lieu, pour les exploitants exerçant plusieurs activités, qu'à une appréciation en fonction de l'activité réelle à laquelle est affecté l'actif cédé, et non pas en fonction de l'activité exercée à titre principal par l'entreprise. Cette appréciation activité par activité nous semble résulter tant de l'objet de l'exonération ainsi instituée que de la lettre-même du premier alinéa du II, visant les plus-values « *réalisées dans le cadre d'une des activités mentionnées au I (...) à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans* ».

Enfin, une telle interprétation est cohérente avec la formulation retenue dans plusieurs de vos précédents qui, s'ils ne portaient pas sur la question de la pluriactivité, ont néanmoins énoncé que le bien cédé doit avoir été « affecté » à « l'une » des activités visées par l'article 151 septies et que « celle-ci » devait avoir été exercée pendant une période de cinq ans précédant la cession (CE, 23 octobre 2002, *C...*, n° 223084, aux Tables, RJF 2003 n° 40 ; CE, 13 janvier 2010, *D...*, n° 301986, T. p. 742, RJF 2010 n° 350, concl. N. Escaut), et qui ont, dans des cas d'exploitation successive de fonds de commerce par un contribuable ou encore d'exercice d'une activité sous une forme individuelle puis dans le cadre d'une société de personnes, ouvert droit au bénéfice de l'exonération sous la seule condition d'une identité de l'activité exercée dans ces différents fonds ou sous ces différentes modalités (v., outre les décisions précitées, CE, 17 mai 1995, *min. c/ E...*, n° 136878, p. 207, RJF 7/95 n° 819 avec chronique G. Goulard p. 475).

Relevons qu'en affirmant aujourd'hui expressément que l'article 151 septies du code implique, en cas de pluralité d'activités, l'appréciation de la condition de durée d'exercice au regard de la seule activité à laquelle est effectivement affecté le bien dont la cession a entraîné la plus-value en cause, vous confirmez la doctrine, en ce qu'elle prévoit que le délai s'apprécie activité par activité.

En revanche, si pour l'application de la loi, l'on peut hésiter – et ce point demeurera ouvert aujourd'hui – sur la largeur de la focale de la notion d'activité et par suite, sur l'existence dans certains cas d'une situation de pluri- ou de mono-activité<sup>2</sup>, la doctrine nous semble, en ce

---

<sup>2</sup> Par exemple, dans l'hypothèse d'un exploitant qui enrichit son activité de production d'une activité de distribution des biens qu'il produit ou qui élargit ses activités agricoles de la culture à l'élevage.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

qu'elle énonce de manière large et générale 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* », ouvrir une tolérance excédant la loi. Précisons que ce tempérament nous paraît devoir s'entendre, eu égard au verbe « relever » employé par la doctrine et ainsi que le confirment les illustrations qu'elle en donne, comme renvoyant à la catégorie d'imposition dont relève, par nature, l'activité en cause. Par suite, l'application de l'article 75 A du CGI ne saurait selon nous permettre à une société exerçant une activité relevant des BA et une autre relevant, par sa nature, des BIC d'invoquer, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, le bénéfice de cette doctrine.

Dès lors, il ne nous paraît pas faire de doute, dans le cas particulier d'un exploitant agricole se livrant par ailleurs à une activité de production et de vente d'électricité d'origine photovoltaïque, que son activité agricole et son activité de production-vente d'électricité sont en principe distinctes et que la plus-value de cession des centrales photovoltaïque ne saurait dès lors bénéficier de l'article 151 septies qu'à la condition que l'activité de production-vente d'électricité ait été exercée pendant au moins cinq ans, peu important la durée d'exercice de l'activité agricole par ailleurs conduite sur l'exploitation.

Faudrait-il réserver, à côté de ce principe, une exception visant le cas dans lequel la production d'électricité par l'exploitant agricole serait entièrement autoconsommée par son établissement ?

Dans le cas d'une installation qui ne serait pas raccordée au réseau public de distribution et dédiée à l'autoconsommation totale de l'exploitation agricole, la production d'électricité, bien que demeurant par nature une activité industrielle, n'est alors pas tournée vers la vente mais vers la réalisation d'économies de charges pour l'activité agricole et a ainsi pour seul objet de fournir à cette dernière un intrant. L'on pourrait dès lors être tenté de ne pas la regarder comme une activité professionnelle en soi, et de considérer que les immobilisations servant à la production d'électricité seraient alors des moyens de production affectés à l'activité agricole elle-même, au même titre que les tracteurs, les bâtiments agricoles ou encore les machines à traire à l'alimentation électrique desquelles elles servent.

Une telle approche pourrait également être séduisante dans le cas particulier – qui n'était pas prévu dans le cadre réglementaire en vigueur à l'époque des faits – des installations de faible puissance en autoconsommation complète qui, bien que raccordées au réseau, rejettent leurs surplus sur ce réseau sans contrat de vente, donc gratuitement. Toutefois, eu égard à la faible puissance des installations concernées, ces installations sembleraient correspondre à des installations d'autoconsommation domestique plutôt qu'à celles d'exploitants agricoles.

L'on pourrait enfin s'interroger sur la faculté d'admettre une exception supplémentaire, s'inspirant lointainement de la jurisprudence relative, en matière de taxe foncière, aux bâtiments des coopératives agricoles et SICA utilisés ponctuellement par des non-agriculteurs (rapp. CE, 3 février 2021, *min. c/ SICA Atlantique*, n° 431014, aux Tables, RJF 4/21 n° 383 à

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

nos concl. p. 652), en ajoutant à l'autoconsommation complète sans vente du surplus le cas dans lequel l'équipement est calibré en fonction des seuls besoins en énergie de l'exploitation agricole dans des conditions normales de fonctionnement, est raccordé en aval du compteur de consommation (en cas de raccordement en amont, avec compteur de production, la revente est en revanche toujours totale quand bien même la quantité produite équivaldrait à la quantité consommée en aval sur le site) et ne génère des surplus – donnant lieu à revente – que de manière exceptionnelle ou accidentelle.

Mais un tel tempérament, qui se révélerait probablement difficile de maniement, nous semblerait en tout état de cause exclu lorsque l'installation, en complément d'une partie autoconsommée, donne lieu à la vente de surplus réguliers. La circonstance que la production débouche sur une véritable activité de vente d'électricité et constitue une source de revenus régulière nous semble en effet caractériser l'affectation de l'équipement à une activité professionnelle autonome de production-vente d'électricité exercée par l'entreprise, distincte par suite de l'activité agricole.

Ces précisions faites, venons-en à l'examen des moyens soulevés à l'appui des présents pourvois, dirigés contre deux arrêts de la cour administrative d'appel de Nantes et de la cour administrative d'appel de Lyon et soulevant des moyens en large part identiques. Relevons que l'arrêt n° 20NT03391 attaqué sous le n° 462030 n'est pas passé inaperçu, ayant été classé en C+, publié à la RJF (4/22 n° 352) et Droit fiscal (n° 23, 9 juin 2022, comm. 243 concl. L. Chollet) et commenté dans diverses revues (v. notamment Droit rural n° 508, déc. 2022, comm. 174 T. Jouno).

En premier lieu, ces cours n'ont pas commis d'erreur de droit en jugeant que l'appréciation de la condition d'exercice pendant une durée de cinq ans posée par l'article 151 septies du code ne pouvait donner lieu à une appréciation globalisée à l'aune de l'ensemble des activités exercées par le cédant, mais devait s'apprécier distinctement en fonction de l'activité à laquelle le bien cédé était affecté.

En deuxième lieu, compte tenu de ce que nous avons dit, les cours n'ont pas inexactly qualifié les faits ni commis d'erreur de droit en jugeant que l'activité de production d'électricité photovoltaïque ne présentait pas un caractère agricole et que les plus-values avaient été réalisées dans le cadre d'une activité industrielle et commerciale de production et de vente d'électricité, distincte de l'activité agricole de l'exploitation. Elles ont par ailleurs suffisamment motivé leurs arrêts, qui n'étaient pas tenus de se prononcer expressément sur tous les arguments invoqués.

A cet égard, à supposer même que vous acceptiez d'envisager une exception relative à l'autoconsommation totale des installations non raccordées, voire raccordées mais ne donnant lieu à la vente de surplus que de manière exceptionnelle et quasi-accidentelle, il n'a jamais été soutenu et il ne ressort pas des pièces du dossier de fond que l'activité de production et de vente d'électricité en cause aujourd'hui aurait été susceptible de relever d'une telle exception.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Vous écarterez également, compte tenu de ce que nous avons dit, le moyen tiré d'une erreur de droit de la cour administrative d'appel de Lyon dans l'interprétation de la portée de la doctrine précitée, en ce qu'elle énonce 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 ».

Les derniers moyens sont en rapport avec l'article 75-0 B du CGI, qui permet, sur option, aux contribuables titulaires de bénéfices agricoles soumis à un régime réel d'imposition, de retenir pour l'assiette de l'impôt progressif un bénéfice agricole égal à la moyenne des bénéfices de l'année d'imposition et des deux années précédentes, et disposant que l'année de la cession ou de la cessation, l'excédent du bénéfice agricole sur la moyenne triennale est imposé au taux marginal d'imposition applicable au revenu global du contribuable déterminé compte tenu de cette moyenne triennale.

Sous le n° 464969, vous écarterez ainsi comme non fondé le moyen tiré par M. et Mme B... de ce que la cour administrative d'appel de Lyon aurait commis une erreur de droit et insuffisamment motivé son arrêt en jugeant la majoration de l'article 1758 A du CGI fondée au motif que M. B... n'avait déclaré aucun revenu taxable au taux marginal pour l'année 2013. Si M. B... faisait valoir que les modalités de télétransmission de la déclaration 2042 ne permettaient pas de transmettre une annexe libre pour déclarer ces revenus spécifiques, la cour a suffisamment motivé son arrêt et n'a pas commis d'erreur de droit en écartant l'invocation de cette difficulté par le constat que l'intéressé n'avait pas produit auprès de l'administration, par courrier postal ou électronique, une annexe à sa déclaration mentionnant ses revenus taxables au taux marginal ni souscrit une déclaration complémentaire dans le délai de réclamation, et n'avait pas été dans l'impossibilité de satisfaire par ces voies à ses obligations déclaratives.

Sous le n° 462030, les requérants critiquent, d'abord, l'applicabilité à l'espèce du dernier alinéa de l'article 75-0 B du CGI.

M. et Mme A... étaient associés d'une EARL qu'ils avaient constituée en 1984. Le 1<sup>er</sup> janvier 2016, ils ont créé, avec une troisième personne physique, le GAEC 2 de l'Oriolais. Par acte sous seing privé, l'EARL a, le même jour, cédé au GAEC les éléments de son exploitation.

Sur le terrain de la loi, après avoir constaté que les faits de l'espèce n'entraient pas dans le champ d'application du septième alinéa de l'article 75-0 B du code, aux termes duquel « *l'apport d'une exploitation individuelle (...) à une société ou un groupement dont les bénéfices sont (...) soumis au nom de l'exploitant à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles, ne constitue pas une cession ou une cessation de l'exploitation* », la cour n'a, contrairement à ce qui est soutenu, commis aucune erreur de droit en jugeant qu'il y avait eu cession de l'exploitation et que la circonstance que les intéressés aient continué à percevoir des revenus dans la catégorie des bénéfices agricoles ne permettait pas d'écartier l'existence d'une cession pour l'application de cet article (cf., jugeant qu'il y a cession en cas

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

d'apport de la totalité de l'exploitation agricole à une personne morale distincte, sans qu'ait d'incidence la circonstance que le contribuable personne physique ait continué à percevoir des bénéfices agricoles en qualité d'associé de la nouvelle personne morale : CE, 4 février 2015, *M. et Mme F...*, n° 366478, RJF 4/15 n° 314).

Les requérants critiquent ensuite, pour erreur de droit et dénaturation, la réponse apportée par la cour sur le terrain de l'interprétation de la loi fiscale par la doctrine, en faisant valoir que la version de la doctrine qu'ils avaient invoquée sous la référence BOI-BA-LIQ-20 § 410 n'était, contrairement à ce qu'a retenu la cour, pas postérieure à l'année d'imposition en litige.

Mais d'une part, s'il est vrai que, dans le corps même de leur requête, M. et Mme A... ne précisait pas la date de la version de la doctrine qu'ils invoquaient, cette référence était assortie d'un renvoi à la pièce jointe n° 10, laquelle reproduisait un extrait du BOFIP dans sa version publiée au 4 juillet 2018, soit postérieurement à l'année d'imposition en litige.

D'autre part et en tout état de cause, si la réponse de la cour peut apparaître un peu sévère, dès lors qu'au titre de l'année d'imposition en cause, la doctrine comportait, sous le même numéro et au même paragraphe, une énonciation similaire à celle reproduite dans la pièce 10 (« *La cessation partielle d'activité ne met pas un terme aux effets de l'option. En effet, le contribuable est toujours titulaire de bénéfices agricoles* »), les requérants n'entraient pas dans les prévisions de cette doctrine, la cession de la totalité de l'exploitation agricole détenue par l'EARL au GAEC ne caractérisant pas en l'espèce une cessation partielle d'activité. Vous pourrez substituer ce motif, qui résulte des constatations de fait opérées par la cour dans son arrêt quant au transfert de toute l'exploitation agricole, à celui retenu dans celui-ci et écarter, par suite, le moyen tiré de ce que la cour a dénaturé les faits et commis une erreur de droit en jugeant qu'ils ne pouvaient se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, de la doctrine qu'ils invoquaient.

Par ces motifs, nous concluons au rejet des pourvois.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*