

TOULOUSE  
CAPITOLE  
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de l'Université Toulouse 1 Capitole.

*Bénéfices agricoles – revenus des activités accessoires non agricoles – Exploitants pluriactifs (CGI, art. 75) (Fasc 346)*

RAIMBAULT DE FONTAINE SOPHIE

Référence de publication : RAIMBAULT DE FONTAINE (S.), « Bénéfices agricoles – revenus des activités accessoires non agricoles – Exploitants pluriactifs (CGI, art. 75) (Fasc 346) », *Juris-Classeur fiscal. Impôts directs*, 2013.

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications, contacter [portail-publi@ut-capitole.fr](mailto:portail-publi@ut-capitole.fr)

# Bénéfices agricoles – revenus des activités accessoires non agricoles – Exploitants pluriactifs (CGI, art. 75) (Fasc 346)

## *Mises à jour :*

Mise à jour du 08/04/2020 - §42. - Modalités d'appréciation des recettes commerciales accessoires dans un GAEC

Mise à jour du 08/04/2020 - §56. - Suppression des déductions pour investissement et pour aléas et instauration d'une déduction pour épargne de précaution

## **Points-clés**

1. – L'article 75 du CGI autorise les exploitants à rattacher le résultat de leurs activités accessoires, commerciales et non commerciales, à leurs bénéfices agricoles sous réserve que les recettes de ces activités soient inférieures à 100 000 € et 50 % des recettes agricoles (V. [n° 6 à 62](#)).
2. – Les conditions de rattachement sont appréciées en moyenne sur les trois années civiles qui précèdent l'ouverture de l'exercice au titre duquel la globalisation est envisagée (V. [n° 44 à 47](#)).
3. – L'option pour le rattachement des recettes accessoires aux bénéfices agricoles est réservée aux exploitants, personnes physiques ou morales, soumis à un régime réel d'imposition, de droit ou sur option, des bénéfices agricoles (V. [n° 12 à 26](#)).
4. – La globalisation des recettes accessoires s'accompagne, lorsqu'elle est choisie, de la neutralisation de la plupart des avantages fiscaux attachés à la catégorie fiscale des bénéfices agricoles (V. [n° 54 à 62](#)).
5. – Les sociétés agricoles peuvent exercer une activité commerciale accessoirement à leur activité agricole sans perdre leur transparence fiscale sous réserve de respecter les conditions de recettes fixées à l'article 75 du CGI et ce, qu'elles optent ou non pour le rattachement de leurs activités accessoires aux bénéfices agricoles (V. [n° 21](#)).
6. – La transparence des GAEC n'a, selon l'Administration, pas pour effet de majorer les limites fixées à l'article 75 du CGI afin de tenir compte du nombre d'associés. Ils sont traités pour la globalisation comme les sociétés civiles agricoles (V. [n° 42](#)).
7. – Le rattachement de bénéfices commerciaux aux bénéfices agricoles ne doit en aucun cas masquer les difficultés liées au dépassement de l'objet social des sociétés civiles agricoles porteuses de telles activités de diversification (V. [n° 22 et 23](#)).
8. – Le rattachement d'activités accessoires aux bénéfices agricoles au titre de l'impôt sur le revenu peut s'accompagner, sur option, d'une globalisation des activités sous le régime simplifié agricole de TVA (V. [n° 76 à 78](#)).
9. – Le rattachement d'activités accessoires aux bénéfices agricoles au titre de l'impôt sur le revenu n'emporte pas requalification des activités concernées au titre des impôts locaux (V. [n° 75](#)).
10. – Pour l'imposition des revenus des années antérieures à 2017, les conditions de la globalisation étaient différenciées selon la nature de l'activité accessoire. L'ancien article 75 du CGI prévoyait un régime de droit commun applicable par principe à toutes les activités de diversification, tandis que l'article 75 A du CGI posait des conditions apparemment plus favorables lorsque l'activité concernée consistait en la vente d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne (V. [n° 79 à 122](#)).

## **Introduction**

1. – Nécessités économiques obligent, les exploitants agricoles diversifient fréquemment leurs activités et leurs sources de revenus. Ils exercent alors, accessoirement à leur activité agricole, une ou plusieurs activités qui peuvent être commerciales (location de chambres d'hôtes ou de gîtes, restauration à la ferme, ventes de produits ne provenant pas de leur exploitation, prestations d'entrepreneur de travaux agricoles ou de travaux forestiers, production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne, etc.), artisanales (transformation de produits achetés à des tiers notamment), non commerciales (moniteurs de ski par exemple), voire même civiles (location d'immeubles nus).

2. – Ces diverses activités relèvent le plus souvent d'une logique de diversification de l'exploitation, mais elles peuvent aussi résulter de la pluriactivité de l'exploitant (sur la différence entre les deux notions, V. I. Couturier, *La diversification en agriculture : L'Harmattan, 1994, p. 13 et 14*). Ces situations sont loin d'être marginales puisqu'en 2010, 16 % des exploitations étaient engagées dans une démarche de diversification de leur activité (AGRESTE, *les Dossiers, n° 34, juill. 2016, p. 6*). Au plan fiscal, ces activités génèrent toutes des revenus qui ne peuvent être qualifiés de bénéfices agricoles au sens de l'article 63 du CGI (V. JCl. *Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 301, par M.-P. Madignier. – BOI-BA-CHAMP-10-10-20, 4 juill. 2018*) et relèvent en principe du régime fiscal qui leur est propre. Cependant, pour accompagner le développement de la diversification, le législateur a entendu autoriser, sous conditions, les exploitants concernés à rattacher les résultats de leurs activités accessoires commerciales et non commerciales à ceux de leur activité agricole.

3. – Pour les revenus réalisés du premier janvier 2007 au 31 décembre 2016, les conditions de ce rattachement différaient selon la nature de l'activité accessoire concernée : alors que l'article 75 du CGI, dans sa rédaction antérieure à la loi de finances pour 2018, fixait un régime de droit commun applicable en principe à l'ensemble des activités accessoires non agricoles, l'article 75 A du CGI déterminait des conditions de rattachement différentes et apparemment plus favorables pour les activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne.

4. – L'article 24 de la loi de finances pour 2018 (L. n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 24, 1° et 2° : JO 31 déc. 2017 ; Dr. fisc. 2018, n° 3, comm. 72) a modifié les modalités de globalisation des résultats des activités accessoires non agricoles des exploitants à compter de l'imposition des revenus de 2017. L'article 75 A du CGI a été supprimé et les dispositions de l'ancien article 75 du CGI modifiées. Les plafonds de rattachement majorés, retenus antérieurement pour les seules activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque et éolienne, ont été maintenus et étendus à l'ensemble des activités accessoires non agricoles. Cette mesure de simplification est favorable aux exploitants diversifiés. Néanmoins, elle s'est accompagnée de l'exclusion de l'ensemble des activités non agricoles globalisées du bénéfice de certains dispositifs d'allègement fiscal propres aux bénéfices agricoles, ce qui sera incontestablement de nature à relativiser l'intérêt de leur rattachement aux bénéfices agricoles.

5. – **Plan** – Le présent fascicule abordera donc successivement :

- les conditions du rattachement des activités commerciales et non commerciales accessoires aux bénéfices agricoles telles que prévues à l'article 75 du CGI et applicables à compter de l'imposition des revenus de 2017 ;
- pour mémoire, les conditions du rattachement des activités commerciales et non commerciales accessoires aux bénéfices agricoles telles qu'elles résultaient des dispositions des articles 75 et 75 A du CGI avant l'intervention de la loi de finances pour 2018.

I. - Rattachement des activités commerciales et non commerciales aux bénéfices

agricoles : régime applicable à compter de l'imposition des revenus de l'année 2017  
(CGI, art. 75)

**6. – Évolution du dispositif** – Afin d'alléger les obligations déclaratives des exploitants diversifiés, l'article 75 du CGI, dans sa rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 1992(L. n° 92-1476, 31 déc. 1992, art. 33, II : JO 4 janv. 1993 ; Dr. fisc. 1993, n° 1, comm. 2), a permis aux exploitants dont le chiffre d'affaires tiré d'activités accessoires, commerciales ou non commerciales, n'excédait, au titre d'un exercice, ni 30 % du chiffre d'affaires tiré de l'activité agricole, ni 200 000 F, de rattacher le ou les bénéficiaires accessoires aux bénéficiaires agricoles de cet exercice. Cette disposition s'est appliquée aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 1993.

**7.** – Le dispositif a ensuite été modifié par l'article 16, I de la loi de finances rectificative pour 1997(L. n° 97-1239, 29 déc. 1997, art. 16, I : JO 30 déc. 1997 ; Dr. fisc. 1998, n° 1, comm. 2) aux termes duquel le dépassement des seuils de 30 % et 200 000 F ne devait plus s'apprécier au titre de l'exercice considéré mais par référence à l'année civile précédant la date d'ouverture dudit exercice.

**8.** – L'article 6 de l'ordonnance n° 2000-916 du 19 septembre 2000, entrée en vigueur au 1er janvier 2002 (JO 22 sept. 2000), devait ensuite tirer les conséquences du passage à l'euro en convertissant le seuil de 200 000 F en 30 000 €, seuil qui sera ultérieurement relevé à 50 000 € (L. fin. rect. 2006, n° 2005-1719, 30 déc. 2005, art. 4 : JO 31 déc. 2005 ; BOI 5 E-1-06).

**9.** – L'article 34 de la loi de modernisation de l'agriculture et de la pêche du 27 juillet 2010 (L. n° 2010-874 : JO 28 juill. 2010 ; Dr. fisc. 2010, n° 36, comm. 452) est ensuite intervenu pour modifier, à nouveau, les conditions d'appréciation du franchissement des seuils, que ce soit en valeur absolue ou en valeur relative. Alors que la période de référence était l'année civile précédente, il fut décidé de retenir la moyenne sur les trois années civiles précédant l'exercice afin de lisser les effets de la variabilité des résultats agricoles. Logiquement, la loi de finances rectificative pour 2010(L. n° 2010-1658, 29 déc. 2010, art. 15 : JO 30 déc. 2010 ; Dr. fisc. 2011, n° 5, comm. 155) a ensuite rétabli la référence à l'année civile antérieure pour les activités de diversification exercées au titre des trois premières années d'activité. Les modifications issues de ces deux textes se sont toutes appliquées aux exercices clos à compter du 29 juillet 2010.

**10.** – L'article 24 de la loi de finances pour 2018(L. n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 24, 1° et 2° : JO 31 déc. 2017 ; Dr. fisc. 2018, n° 3, comm. 72) a en dernier lieu modifié les modalités de globalisation des résultats des activités accessoires non agricoles des exploitants pour les bénéficiaires réalisés au cours des exercices clos à compter du 1er janvier 2017. Les plafonds de recettes non agricoles prévus pour autoriser le rattachement des bénéficiaires non agricoles aux bénéficiaires agricoles ont été portés à 50 % de la moyenne, calculée sur les trois années civiles précédentes, des recettes agricoles, et à 100 000 €. Dans le même temps, le législateur a précisé que certains dispositifs fiscaux prévus en faveur des bénéficiaires pouvant être regardés comme agricoles au sens de l'article 63 du CGI ne pourraient plus être appliqués aux bénéficiaires accessoires globalisés.

**11.** – Le dispositif est commenté au Bulletin officiel des Finances publiques du 4 juillet 2018, BOI-BA-CHAMP-10-40(BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 140 et s.).

*A. - Exploitations concernées*

**12.** – Le rattachement fiscal des activités accessoires aux bénéficiaires agricoles prévu à l'article 75 du CGI concerne les exploitations individuelles. Il est cependant étendu aux sociétés civiles d'exploitation par l'alinéa 2 du 2 de l'article 206 du CGI qui appelle quelques commentaires particuliers. Enfin, il est aussi

ouvert aux sociétés à responsabilité limitée de famille ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes.

## ***1° Exploitations individuelles***

### **a) Exploitations individuelles soumises à un régime réel d'imposition**

**13.** – Les exploitations individuelles qui prétendent à l'application du dispositif de l'article 75 du CGI doivent, aux termes de ce même article, être soumises au régime réel normal ou simplifié d'imposition, de droit ou sur option.

### **b) Exclusion des exploitations individuelles soumises au régime micro-BA**

**14.** – Les exploitants individuels qui relèvent de plein droit du régime des micro-exploitations visé à l'article 64 bis du CGI et qui n'optent pas pour un régime réel, ne peuvent pas bénéficier des dispositions de l'article 75 du CGI (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 200*). Ils doivent impérativement déclarer les résultats afférant à leurs diverses activités commerciales ou non commerciales accessoires dans les conditions de droit commun. Il en est de même des exploitants relevant du forfait forestier visé à l'article 76 du CGI.

**15.** – Les activités accessoires d'exploitants soumis au régime du micro-BA au titre de leurs activités agricoles sont donc imposées, soit :

- selon le régime des « micro-entreprises » défini à l'article 50-0 du CGI ou le régime déclaratif spécial de l'article 102 ter du CGI, si les conditions propres à chacun de ces régimes sont remplies ;
- selon le régime réel d'imposition ou le régime de la déclaration contrôlée, selon la qualification fiscale de l'activité accessoire (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 210*). Il convient de remarquer que dans ce cas, et contrairement à ce que mentionne la doctrine administrative, l'Administration n'est plus fondée à dénoncer le régime micro-BA (*BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 30 et s.*). Le II de l'article 64 bis qui disposait que « sont exclus de ce régime (régime des micro-exploitations) les contribuables imposables selon le régime du bénéfice réel pour les bénéfices ne provenant pas de leur exploitation agricole » a en effet été abrogé par la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 (*Dr. fisc. 2017, n° 4, comm. 95 ; JCP N 2017, n° 5, 1075*).

Les exploitants relevant de plein droit du régime micro-BA doivent donc, pour prétendre à la globalisation ouverte par les dispositions de l'article 75 du CGI, renoncer au régime du micro-BA.

### **c) Entreprises individuelles à responsabilité limitée agricoles**

**16.** – Une EIRL peut, accessoirement à une activité agricole principale, exercer une activité industrielle ou commerciale ou non commerciale. Dans ce cas, et sauf option pour l'assimilation à une EARL valant option pour l'IS (*CGI, art. 1655 sexies, 2*), le bénéfice imposable est déterminé dans les mêmes conditions que celles applicables à un exploitant individuel (*BOI-BIC-CHAMP-70-30, 12 sept. 2012, § 100*).

## ***2° Sociétés civiles d'exploitation***

### **a) Sociétés civiles d'exploitation soumises à un régime réel d'imposition**

**17.** – Le dispositif décrit à l'article 75 du CGI est étendu aux sociétés civiles dont les résultats entrent dans le champ d'application des bénéfices agricoles au sens de l'article 63 du CGI, en application de l'alinéa 2 du 2 de l'article 206.

**18.** – L'extension concerne les sociétés civiles d'exploitation agricole (SCEA), les groupements d'exploitation en commun (GAEC), les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL), et les groupements fonciers agricoles (GFA). Elle est également applicable aux sociétés de fait ou en participation (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 180*) et aux groupements forestiers de l'article L. 241-2 du Code forestier (*CAA Versailles, 1re ch., 13 nov. 2012, n° 10VE00464, SAS les distributeurs associés. – CAA Nantes, 1re ch., 20 avr. 2009, n° 08NT01478, Groupement forestier des grandes loges*). Ces sociétés peuvent donc rattacher le résultat de leurs activités accessoires à leurs bénéfices agricoles lorsque les conditions prévues à l'article 75 du CGI sont respectées.

**19.** – Les sociétés civiles d'exploitation devraient, lorsqu'elles réalisent des opérations de nature commerciale, perdre leur translucidité fiscale et l'intégralité de leurs résultats, y compris donc ceux générés par leur activité agricole, devrait être taxée à l'impôt sur les sociétés (*CGI, art. 206, 2, al. 1*). Elles y échappent cependant tant que l'ensemble de leurs recettes accessoires BIC respecte les conditions de seuils fixées à l'article 75 du CGI, que le rattachement aux bénéfices agricoles de ces activités accessoires ait été choisi ou non. Leurs associés restent donc imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles sous réserve cependant des dispositions de l'article 238 bis K du CGI (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 180 et 470*).

**20.** – Il convient de noter qu'en raison de la rédaction du 2 de l'article 206 du CGI, en l'absence, au cours de la période de référence, de recettes commerciales accessoires, si les seules recettes non commerciales dépassent les limites de l'article 75 du CGI, la société n'est pas soumise de droit à l'impôt sur les sociétés. Elle doit établir deux déclarations distinctes : une selon les règles des bénéfices agricoles, l'autre selon les règles des bénéfices non commerciaux (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 470*).

### **b) Sociétés civiles d'exploitation soumises au micro-BA**

**21.** – Comme les exploitants individuels, les sociétés civiles agricoles soumises au régime des micro-exploitations ne peuvent en aucun cas globaliser leurs bénéfices accessoires et leur résultat agricole. En pratique, ces dispositions ne s'appliquent qu'aux seuls groupements agricoles d'exploitation en commun et aux exploitations agricoles à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique dirigeant l'exploitation. Ce sont en effet les seules structures sociétaires qui peuvent bénéficier du régime micro-BA (*CGI, art. 69 D*). En revanche, tant que les recettes accessoires industrielles ou commerciales ne dépassent pas, seules, l'un des seuils fixés à l'article 75 du CGI, la société ou le groupement conserve sa translucidité fiscale et peut bénéficier du micro-BA pour ce qui concerne son activité agricole (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 220*). Les résultats des activités accessoires industrielles et commerciales, et le cas échéant non commerciales, doivent alors être déclarés selon les modalités qui leur sont propres. Ils seront imposés selon le régime réel d'imposition. En effet, si les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique dirigeant cette société sont aujourd'hui autorisées à bénéficier des régimes micro-BIC ou micro-BNC (*CGI, art. 50-0, 2, c. – CGI, art. 102 ter et 103. – Dr. fisc. 2016, n° 51-52, comm. 661*), tel n'est pas le cas des exploitations agricoles à responsabilité limitée composées d'un associé unique (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 230*).

### **c) Objet social des sociétés civiles agricoles et activités accessoires**

**22. – Objet social et globalisation** – En pratique les précisions relatives aux sociétés civiles pluriactives, que leurs bénéfices agricoles relèvent d'un régime réel ou du micro-BA, devraient avoir une portée limitée. Il est en effet déconseillé de faire porter par une société civile à objet agricole des activités qui, bien que couvertes au plan fiscal par l'article 206, 2, alinéa 2 du CGI, ne peuvent être considérées comme agricoles au sens de l'article L. 311-1 du Code rural et de la pêche maritime, comme cela est par exemple le cas des prestations de travaux agricoles. En effet, dans l'hypothèse d'un dépassement de l'objet légal de ces sociétés agricoles, un certain nombre de difficultés non fiscales peuvent résulter de l'apparition d'une société

commerciale créée de fait : la responsabilité des associés d'un groupement agricole d'exploitation en commun ou d'une exploitation agricole à responsabilité limitée pourrait ainsi ne plus être limitée ; pour ce qui concerne les groupements agricoles d'exploitation en commun uniquement, leur agrément pourrait être remis en cause par le préfet (*Circ. n° DGPAAT/SDEA/C2011-3032, 27 avr. 2011, p. 3 mod. par Instr. 24 mars 2015, DGPAAT/SDEA/2015-286*). Indépendamment des possibilités fiscales offertes par l'article 206, 2, alinéa 2 du CGI, pour les opérations qui ne peuvent être considérées comme agricoles ou accessoires aux activités agricoles au sens de l'article L. 311-1 du Code rural, les exploitants auront donc intérêt à préférer la création d'une structure indépendante (*V. J.-J. Barbieri, La diversification activité civile ou activité commerciale, in La diversification de l'activité agricole : État des lieux, souhaits et perspectives, sous la direction de C. Hermon : L'Harmattan, 2006, p. 62 et 63 ; Pluriactivité : quelles activités en GAEC ?, Agriculture de groupe, 2009, n° 365, p. 9 et 10. – J.-L. Chandellier, Sociétés civiles agricoles et activités commerciales : aux limites de l'objet : RD rur. 2014, étude 12*).

**23. – Objet social et production d'électricité** – Pour éviter les difficultés juridiques liées à la production d'électricité photovoltaïque par une société civile à objet agricole, l'article 88, II de la loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 (*JO 13 juill. 2010*) portant engagement national pour l'environnement (loi dite « Grenelle 2 »), a autorisé toutes les sociétés civiles mentionnées au titre II du livre III du Code rural et de la pêche maritime à exploiter une installation de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil, sous réserve que les panneaux soient intégrés ou fixés aux bâtiments, y compris lorsque l'exploitant agricole dispose des bâtiments dans le cadre d'un bail rural. Les GAEC, EARL, SCEA et GFA peuvent donc, dans les limites fiscales de l'article 75 du CGI et sous réserve que les panneaux soient intégrés ou implantés sur leurs bâtiments, se livrer à ce type de production sans risque de dépassement de leur objet social (*F. Roussel, Photovoltaïque et agriculture : de nouveau entre ombre et lumière : RD rur. 2010, repère 8. – Avis du Comité de coordination du registre du Commerce et des sociétés sur les EARL et la production d'électricité photovoltaïque, n° 2012-015*). En revanche, aucune disposition n'a été adoptée en ce sens pour ce qui concerne l'éolien.

### **3° SARL à caractère familial ayant opté pour le régime des sociétés de personnes**

**24.** – Depuis la loi n° 96-314 du 12 avril 1996 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier (*Dr. fisc. 1996, n° 18, comm. 555*), les SARL de famille peuvent opter, en application des dispositions de l'article 239 bis AA du CGI, pour le régime des sociétés de personnes. Si elles exercent à titre principal une activité agricole et à titre accessoire une activité commerciale, elles peuvent en outre opter pour le mécanisme de l'article 75 du CGI lorsque, au titre des trois années civiles qui précèdent la date de l'ouverture de l'exercice, leurs recettes accessoires commerciales moyennes (et non commerciales) n'excèdent ni 50 % de la moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole au titre desdites années, ni 100 000 € (*BOI-IS-CHAMP-20-20-10, 4 juill. 2018, § 130*).

### **4° Identité d'exploitant**

**25. – Principe** – L'Administration précise que le contribuable qui prétend se prévaloir des dispositions de l'article 75 doit être celui qui exerce à titre principal l'activité agricole et à titre accessoire une activité de nature commerciale et/ou non commerciale. La globalisation n'est donc pas possible lorsque les activités concernées sont menées par des personnes distinctes quand bien même les résultats de ces diverses activités seraient taxés au nom de la même personne (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 190*).

**26. – Exemples doctrinaux** – Ainsi, lorsqu'une activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne ou une activité de tourisme à la ferme est exercée par un exploitant individuel et que l'activité agricole est exercée par une société ou un groupement relevant du régime prévu à l'article 8 du CGI dans laquelle, ou lequel, l'exploitant est associé, les dispositions de l'article 75 du CGI ne trouvent pas à s'appliquer. Il en est de même si les activités commerciales sont exercées dans le cadre d'une société ou d'un

groupement relevant de l'article 8 du CGI alors que l'activité agricole est exercée à titre individuel, y compris si les droits ou parts dans la société ou le groupement sont inscrits à l'actif du bilan de l'exploitation agricole et la part de bénéficiaires correspondant à ces droits ou parts est comprise dans le bénéfice agricole par application des dispositions de l'article 238 bis K du CGI (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 190*).

## *B. - Activités accessoires au sens de l'article 75 du CGI*

**27.** – Toutes les activités non agricoles au plan fiscal ne peuvent pas être rattachées aux bénéficiaires agricoles. Si depuis la réforme du dispositif par la loi de finances pour 2018, la nature des activités accessoires n'a plus d'incidence sur la possibilité de globaliser leurs résultats dans les bénéficiaires agricoles, l'article 75 du CGI continue de subordonner à des conditions de recettes l'assimilation des bénéficiaires accessoires aux bénéficiaires agricoles. Sous réserve de ces conditions, l'exploitant est autorisé, sur option, à confondre l'ensemble de ses bénéficiaires dans sa seule déclaration des bénéficiaires agricoles.

### ***1° Activités concernées par le dispositif de l'article 75 du CGI***

#### **a) Nature des activités rattachables**

**28.** – Les activités concernées sont celles qui génèrent des bénéficiaires non commerciaux au sens de l'article 92 du CGI et des bénéficiaires industriels et commerciaux au sens des articles 34 et 35 du CGI, y compris les activités de production d'énergie électrique photovoltaïque ou éolienne qui, avant 2017, relevaient du dispositif particulier de l'article 75 A du CGI. Ne sont en revanche pas visés les traitements et salaires et les revenus fonciers de nature civile (*CAA Bordeaux, 3e ch., 27 juin 2006, n° 03BX00377, Jeanne de Pradier d'Agrain. – BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 250*). Ainsi, les revenus générés par la location d'un immeuble de placement inscrit au bilan de l'exploitation ne pourront pas bénéficier du dispositif, mais ils pourront, sous réserve de respecter les conditions prévues par le 3° du II de l'article 155 du CGI et sur option, profiter de la tolérance à la remise en cause des effets fiscaux de la théorie du bilan (*BOI-BIC-BASE-90, 4 juill. 2018, § 240 et s.*).

#### **b) Indifférence de la qualification de l'activité accessoire au regard de l'article L. 311-1 du Code rural**

**29.** – Les conditions posées à la globalisation par l'article 75 du CGI s'imposent pour les activités ayant la nature fiscale de bénéficiaires industriels et commerciaux ou de bénéficiaires non commerciaux alors même que ces activités pourraient être considérées comme agricoles au regard de l'article L. 311-1 du Code rural et de la pêche maritime dès lors que, par exemple, elles ont pour support l'exploitation (ferme-auberge utilisant pour l'essentiel les produits de la ferme notamment : *V. JCl. Rural, V° Agriculture, fasc. 20, par I. Couturier et F. Roussel, § 88*).

**30.** – En revanche, toutes les activités agricoles au sens de l'article 63 du CGI seront imposées dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, indépendamment du respect des seuils de l'article 75 du CGI. Tel est notamment le cas des activités visées aux alinéas 5, 6 et 7 de l'article 63 du CGI, au titre desquelles on trouve, par exemple, les bénéficiaires tirés de la production d'énergie à partir de produits ou de sous-produits issus majoritairement de l'exploitation. Inversement, si les produits ou sous-produits ne sont pas majoritairement issus de l'exploitation, ces revenus relèvent de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux et peuvent être rattachés aux bénéficiaires agricoles sous réserve de remplir les conditions de l'article 75 du CGI (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 70*).

#### **c) Connexité de l'activité accessoire et de l'activité agricole**

**31.** – **Position administrative** – L'Administration semble subordonner le rattachement des activités accessoires aux bénéficiaires agricole à l'existence d'un lien de connexité entre les deux. En effet, elle précise

que sont susceptibles de relever de l'article 75 du CGI les revenus tirés d'opérations qui s'inscrivent dans le prolongement de l'acte de production ou qui ont pour support l'exploitation comme le tourisme à la ferme ainsi que l'ensemble des opérations, artisanales, commerciales et non commerciales connexes à l'activité agricole même si elles n'en constituent pas le prolongement normal. Et de citer comme exemples les produits tirés des opérations occasionnelles de fournitures de services comme l'enlèvement des boues et vidanges ou le déneigement des voies réalisé pour le compte des collectivités locales ou les travaux agricoles effectués pour le compte de tiers (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 250*).

**32. – Critique** – Outre les contradictions internes du BOFIP qui, en introduction, présente par exemple l'activité de moniteur de ski ou celle de transformation de produits achetés à des tiers comme relevant potentiellement de l'article 75 du CGI, alors même que l'on peine à voir un quelconque lien de connexité entre ces activités et une activité agricole, l'exigence d'un tel lien ne résulte nullement des termes de l'article 75 du CGI qui se contentent de faire référence au caractère accessoire de l'activité non agricole. L'achat pour revente devrait donc, dans les limites de l'accessoire fixées à l'article 75 du CGI, continuer à pouvoir bénéficier du dispositif visé par ledit article (V. d'ailleurs en ce sens, *BOI-BA-CHAMP-10-10-20, 4 juill. 2018, § 20*). À ce titre, la rédaction de l'article 75 du CGI paraît radicalement différente de celle du 1° de l'article 155 du CGI qui pose la règle dite du « cumul » selon laquelle lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale étend son activité à une activité non commerciale ou agricole, il est tenu compte de l'ensemble des résultats pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux. Dans cette hypothèse, la mention d'une extension de l'activité commerciale justifie que la règle ne puisse trouver à s'appliquer lorsque les activités exercées concurremment sont indépendantes l'une de l'autre (*BOI-BIC-CHAMP-30, 3 févr. 2016, § 170*). Rien dans la rédaction de l'article 75 du CGI n'autorise une lecture similaire.

#### **d) Production d'énergie photovoltaïque ou éolienne**

**33. – Production réalisée sur le site** – Sous le régime de l'ancien article 75 A du CGI, le rattachement des bénéfices tirés de la production d'électricité photovoltaïque ou éolienne aux bénéfices agricoles était subordonné, par le texte même dudit article, à la condition que l'activité soit réalisée sur l'exploitation agricole de l'exploitant. En conséquence, l'Administration exigeait d'une part que l'activité de production d'énergie et l'activité agricole soient portées par la même personne et d'autre part que les immeubles bâtis ou non bâtis portant les dispositifs de production de l'énergie fassent partie intégrante de l'exploitation de la personne exerçant l'activité agricole (V. [n° 104 et 105](#)). La rédaction du nouvel article 75 du CGI ne mentionnant nullement que les activités accessoires, quelles qu'elles soient, doivent être réalisées sur l'exploitation, les exigences précédentes ne semblaient pas pouvoir être maintenues par l'Administration. Tel n'est pas le cas. Le BOFIP précise en effet que l'activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne susceptible de bénéficier de l'article 75 du CGI doit être réalisée sur l'exploitation agricole de la personne qui exerce l'activité agricole, c'est-à-dire que le site de production d'électricité doit être installé sur l'exploitation agricole du contribuable qui revendique le bénéfice de l'article 75 du CGI. L'Administration ajoute néanmoins qu'il n'est pas nécessaire que les immeubles d'exploitation de l'activité agricole (terres et terrains, bâtiments) sur lesquels est exercée cette activité de production d'électricité, figurent au bilan de l'exploitation, ni même que l'exploitant en soit propriétaire (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 260*).

**34. – Non-prise en compte de la production autoconsommée** – L'Administration précise que l'avantage en nature correspondant à la production d'électricité, qu'elle qu'en soit la source (déchets et résidus agricoles, énergie solaire, énergie mécanique du vent ou de l'eau) directement consommée dans l'exploitation agricole productrice n'est pas considéré comme un revenu à prendre en compte dans le bénéfice de l'exploitation à la double condition que l'investissement productif soit inscrit à l'actif de l'exploitation et que la production d'électricité soit consommée exclusivement pour les besoins de l'activité agricole et concerne des éléments inscrits à l'actif de l'exploitation. Elle précise par ailleurs que le montant

de l'avantage correspondant à l'électricité consommée à titre personnel, par exemple pour les besoins de l'habitation principale constitue des recettes commerciales taxables (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 260*). La précision antérieure (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 350. – V. [n° 103](#)*) selon laquelle l'avantage correspondant à la production d'électricité directement consommée dans la maison d'habitation de l'exploitant n'est pas considéré comme un revenu lorsque celle-ci est régulièrement inscrite à l'actif de l'exploitation n'a pas été reprise au BOFIP.

## **2° Appréciation du respect des seuils de l'article 75 du CGI**

**35.** – Pour pouvoir prétendre à la globalisation des bénéfiques accessoires non agricoles, les recettes tirées de l'exploitation des activités accessoires commerciales et non commerciales ne doivent excéder ni 50 % des recettes issues de l'activité agricole, ni 100 000 €. Les deux seuils sont donc cumulatifs.

### **a) Recettes à prendre en compte**

**36.** – Les recettes agricoles et non agricoles accessoires à retenir pour apprécier les limites prévues à l'article 75 du CGI sont constituées par l'ensemble des sommes effectivement encaissées au cours de la période de référence au titre de chacune de ces activités. Les recettes s'entendent remboursement de frais inclus et taxes comprises (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 270*).

**37. – Créances acquises** – Les recettes correspondent aux créances acquises dès lors que les exploitations soumises à un régime réel d'imposition doivent appliquer les règles de la comptabilité d'engagement. Néanmoins, à titre de règle pratique, l'Administration admet, pour l'entreprise agricole placée sous le régime réel simplifié, qu'il soit possible de se référer aux recettes effectivement encaissées sans considération des sommes restant à payer ou à encaisser constatées en fin d'exercice (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 290*).

**38. – Sort des indemnités de l'article 72 B du CGI** – L'indemnité destinée à couvrir les dommages causés aux récoltes par des événements d'origine climatique acquise au titre d'un exercice est prise en compte au titre de l'exercice de constatation des pertes agricoles qu'elle compense (*CGI, art. 72 B. – BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 290*).

**39. – Nature de recettes** – Les recettes agricoles comprennent tous les produits d'exploitation (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 280*), notamment les aides compensatoires octroyées dans le cadre de la politique agricole commune (aides couplées à la production et aides directes au revenu), les subventions, primes ou indemnités acquises. Elles comprennent également les redevances ayant leur origine dans le droit de propriété, telles les recettes issues de la location du droit de chasse, de pêche, de cueillette ou de droit d'affichage taxables dans la catégorie des bénéfiques agricoles lorsque les terres ou bâtiments générateurs desdits produits sont inscrits à l'actif du bilan de l'exploitation (*BOI-BA-CHAMP-10-30, 7 sept. 2016, § 30*).

**40. – Absence de prorata temporis** – Il n'y a pas lieu de faire application d'un *prorata temporis* lorsque l'activité accessoire commerciale ou non commerciale n'a pas été exercée pendant la totalité des trois années civiles de référence (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 280*).

**41. – Opérations de culture et d'élevage à façon** – L'Administration n'a en revanche pas confirmé la mesure de tolérance selon laquelle les recettes agricoles tirées d'opérations d'élevage ou de culture à façon peuvent être multipliées par cinq pour déterminer les recettes agricoles par rapport auxquelles le seuil de 30 % (désormais de 50 %) doit être apprécié, comme elles le sont pour apprécier le passage d'un régime d'imposition à l'autre en application de l'article 69, VI du CGI (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 220*, précision non reprise au *BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018*).

**42. – Appréciation des recettes en société et groupement agricoles** – L'Administration précise que, s'agissant des sociétés et groupements agricoles relevant de l'impôt sur le revenu, les recettes agricoles et non agricoles accessoires doivent être appréciées, pour l'application de l'article 75 du CGI, au niveau de la société ou du groupement (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 300*). Par conséquent, sont sans influence sur la possibilité d'opter pour le rattachement des résultats tirés d'une activité accessoire aux bénéfices agricoles, les recettes personnelles réalisées par les membres des sociétés ou groupements, qu'elles soient de nature agricole, commerciale ou non commerciale. Nonobstant la mention faite au BOFIP des règles particulières applicables aux GAEC, on peut donc raisonnablement penser que, s'agissant des GAEC, l'Administration n'accepte la globalisation que lorsque les recettes non agricoles du GAEC ne dépassent pas 50 % des recettes agricoles de celui-ci et 100 000 €, sans considération du nombre d'associés au GAEC ou de la réalisation potentielle d'activités non agricoles par ses membres. La jurisprudence ne va pas dans le même sens. Dans une affaire dans laquelle un GAEC diversifié avait prétendu bénéficier d'un seuil majoré au titre de l'article 75 du CGI pour tenir compte du nombre de ses associés, la cour administrative d'appel de Nantes avait écarté le moyen au motif que les dispositions invoquées ne comportaient aucune distinction entre les GAEC et les autres sociétés (*CAA Nantes, Ire ch., 7 juin 2006, n° 04NT01440*). Saisi d'un pourvoi en cassation, le Conseil d'État a conclu à l'erreur de droit. Il a jugé « qu'en application du principe de transparence fiscale institué par les dispositions de la loi du 8 août 1962, d'une part, la somme des recettes accessoires commerciales du GAEC et de chaque associé du groupement ayant la qualité de chef d'exploitation, divisée par la somme des recettes tirées de l'activité du GAEC et de chaque associé ayant la qualité de chef d'exploitation, ne doit pas excéder 30 %, d'autre part, la somme des recettes accessoires commerciales du GAEC et des associés du groupement ayant la qualité de chef d'exploitation, divisée par le nombre des associés ayant la qualité de chef d'exploitation, ne doit pas excéder 200 000 F » (*CE, sect., 1er juill. 2009, n° 296842, GAEC Montjean Coteaux Delaunay Père et fils : Dr. fisc. 2010, n° 14, chron. 258, § 10 ; RJF 10/2009, n° 817 ; BDCF 10/2009, n° 110, concl. P. Collin*). Si l'on admet que la solution rendue sur le fondement des articles 75 et 206 du CGI tels que rédigés avant leur modification par la loi de modernisation de l'agriculture et de la pêche du 27 juillet 2010 peut être transposée à leur rédaction actuelle, ce qui nous semble probable, il est alors incontestable que **pour apprécier le respect du seuil de 100 000 €, il conviendrait, dans le cadre d'un GAEC, de le multiplier par le nombre d'associés au GAEC**. Mais, moins favorablement, les effets de la transparence du GAEC pourraient ne pas s'arrêter là. Le considérant rapporté ci-dessus semble en outre indiquer que, pour un GAEC, le respect des seuils de l'article 75 du CGI doit être apprécié en tenant compte non seulement des recettes du GAEC mais aussi de celles, agricoles et surtout accessoires, réalisées en propre par chacun de ses membres ayant la qualité de chef d'exploitation. En conséquence, il paraît possible d'envisager des situations dans lesquelles un GAEC pourrait passer à l'IS du simple fait que l'un de ses associés réalise, en dehors de la structure, des recettes commerciales qui, agrégées à celles du GAEC, franchissent l'une des limites de l'article 75 du CGI et ceci alors même que les recettes accessoires propres du GAEC ne les dépasseraient pas. Une telle situation ne serait assurément pas totalement conforme à la philosophie du principe de transparence des GAEC codifié à l'article L. 323-13 du Code rural et de la pêche maritime. En effet, les autres associés se trouveraient, du fait du passage à l'IS du GAEC, dans une situation, si ce n'est moins favorable à celle d'un exploitant individuel, à tout le moins différente (*Fl. Roemer, GAEC et fiscalité : RD rur. 2012, dossier 31 ; GAEC et pluriactivité fiscale, Agriculture de groupe 2009, n° 365, p. 8*). Ce risque fiscal spécifique à la transparence des GAEC n'est qu'une raison supplémentaire pour que la pluriactivité des GAEC, mais aussi celle de leurs associés, soit abordée avec la plus grande précaution (*V. L. Manteau, Les couples en société : RD rur. 2013, colloque 3*). La réforme de l'article 75 du CGI opérée par la loi de finances pour 2018 n'a pas procédé à la clarification du dispositif sur ce point, alors même que le rapport consacré en 2015 à la fiscalité agricole par François André (*Rapp. AN n° 2722, 15 avr. 2015, p. 100, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire*), dont nombre de propositions ont déjà été intégrées dans la loi, proposait que le seuil numérique en deçà duquel la globalisation des activités accessoires est autorisée soit multiplié par le nombre d'associés dans la limite de quatre.

## 42 . - Modalités d'appréciation des recettes commerciales accessoires dans un GAEC

L'article 57 de la loi de finances pour 2019 a précisé les modalités de détermination des recettes accessoires non agricoles des exploitants associés de GAEC, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019 (*L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 57 : Dr. fisc. 2019, n° 3, comm. 70*).

Les recettes réalisées par les sociétés et groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont l'exploitant agricole est membre ne sont pas prises en compte pour apprécier les seuils de recettes accessoires de 50 % et 100 000 € (*CGI, art. 75, al. 4 nouveau*).

La doctrine administrative selon laquelle la quote-part de recettes agricoles et non agricoles qui revient à un exploitant membre d'une société civile agricole ou d'un groupement n'a pas à être prise en compte pour apprécier si, à titre individuel, cet exploitant peut ou non opter pour le rattachement des résultats de ses activités accessoires à ses bénéfices agricoles (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 300*) est ainsi légalisée pour les sociétés agricoles relevant de l'impôt sur le revenu et expressément étendue aux GAEC.

**43. – Appréciation des recettes pour les exploitants individuels par ailleurs membres d'une société ou d'un groupement agricole** – De manière symétrique, la quote-part de recettes agricoles et non agricoles qui revient à un exploitant membre d'une société civile agricole ou d'un groupement n'a pas à être prise en compte pour apprécier si, à titre individuel, cet exploitant peut ou non opter pour le rattachement des résultats de ses activités accessoires à ses bénéfices agricoles. Cette règle s'applique que les parts de sociétés soient ou non inscrites à l'actif de l'exploitation (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 300*).

### **b) Période de référence**

**44. –** Pour apprécier si les seuils de 50 % des recettes agricoles et de 100 000 € sont respectés, la période de référence varie selon que l'activité agricole a été exercée (*CGI, art. 75, al. 1*) ou non (*CGI, art. 75, al. 3*) depuis au moins trois années.

**45. – En cours d'activité** – Si l'activité agricole a été exercée depuis plus de 3 ans , il convient de comparer la moyenne annuelle des recettes accessoires sur **les trois années civiles précédant l'ouverture de l'exercice** considéré à la moyenne annuelle des recettes agricoles sur ces mêmes 3 années civiles (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 310*). Cette période triennale de référence permet en pratique de lisser les effets des variations annuelles des recettes agricoles qui, si une période annuelle était retenue, pourraient, en présence de recettes accessoires stables, conduire à reconsidérer annuellement les possibilités de rattachement des activités accessoires.

**46. – En début d'activité** – Si l'activité agricole a été exercée depuis moins de 3 ans , l'alinéa 3 de l'article 75 du CGI précise qu'il convient de comparer les recettes accessoires de l'année civile qui précède l'ouverture de l'exercice considéré aux recettes agricoles de cette même année. L'Administration admet que, en l'absence de période de référence, les nouveaux exploitants peuvent prendre en compte les résultats de leurs activités accessoires pour la détermination de leur bénéfice agricole au titre de leur premier exercice d'activité. Cette tolérance est expressément étendue aux sociétés civiles d'exploitation qui démarrent leur activité agricole (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 320*).

**47. – Exemple (inspiré du BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 310)** – Un exploitant agricole, installé depuis 10 ans et soumis au régime réel d'imposition, clôture ses exercices au 30 juin. Le 20 mars N, il a démarré une activité commerciale et le 26 janvier N+1, une activité dont les recettes sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Ses recettes agricoles s'élèvent respectivement, au titre des années civiles N+2, N+1 et N à 100 000 €, 88 000 € et 91 000 €. Les recettes retirées de ses activités

imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et des activités imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux s'élèvent respectivement pour les années civiles N+2, N+1 et N à 40 000 € (BNC 10 000 € et BIC 30 000 €), 27 000 € (BNC 2 000 € et BIC 25 000 €) et 15 000 € (BNC 0 € et BIC 15 000 €). Sa situation, au regard de l'article 75 du CGI, au titre de l'exercice N+4 ouvert en N+3 se présente comme suit :

- la moyenne triennale des recettes agricoles est de 93 000 €  $([100\,000 + 88\,000 + 91\,000]/3)$  ;
- la moyenne triennale des recettes accessoires, BIC et BNC compris, est de 27 333 €  $([40\,000 + 27\,000 + 15\,000]/3)$ .

La moyenne triennale de ses recettes accessoires n'étant pas supérieure à 100 000 €, ni à 50 % de la moyenne triennale des recettes agricoles soit 46 500 €  $(93\,000 \times 50\%)$ , les revenus tirés des activités accessoires BIC et BNC pourront donc, sur option, être inclus dans le bénéfice agricole.

### *C. – Globalisation des résultats accessoires*

#### ***1° Modalités de l'option pour le rattachement des activités accessoires aux bénéfices agricoles***

**48.** – L'option pour le rattachement des activités accessoires aux bénéfices agricoles ne requiert aucune formalité particulière mais résulte du fait que l'exploitant fait figurer les revenus non agricoles sur sa déclaration des bénéfices agricoles réels (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 340*).

**49.** – Le choix peut être modifié chaque année, de sorte que des activités accessoires peuvent être successivement rattachées aux bénéfices agricoles puis taxées dans la catégorie qui leur est propre et inversement (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 340*).

**50.** – Lorsque l'activité accessoire est exercée dans le cadre d'une société ou d'un groupement soumis au régime d'imposition des sociétés de personnes, l'option s'exerce au niveau de la société ou du groupement (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 340*).

**51.** – Lorsque l'exercice comptable de l'exploitation ne correspond pas à l'année civile, l'option pour le rattachement des activités accessoires aux bénéfices agricoles, ou à l'inverse la renonciation à l'option, va ouvrir une période intermédiaire lorsque le régime d'imposition dont relèvent normalement les activités accessoires pour l'année d'imposition est un régime micro. Cette hypothèse est d'autant plus probable que les seuils d'admission aux régimes réels simplifiés ont été rehaussés par la loi de finances pour 2018, tant en BIC qu'en BNC (*Aménagement du régime micro-BIC : Dr. fisc. 2018, n° 1, comm. 14 ; Aménagement du seuil des recettes micro-BNC : Dr. fisc. 2018, n° 1, comm. 15*). En effet, alors que la période d'imposition est calquée sur l'exercice comptable pour l'option prévue à l'article 75 du CGI, s'agissant des régimes micro-BIC et micro-BNC elle correspond obligatoirement à l'année civile, de sorte qu'en cas d'option ou de renonciation à la globalisation, l'exploitant se trouve, du point de vue de son admission au régime micro-BIC ou déclaratif spécial, dans la situation d'un exploitant qui cesse son activité ou au contraire qui crée une activité en cours d'année. L'Administration propose de retenir les règles suivantes pour les périodes intermédiaires (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 370*) :

<b>Passage</b>	<b>Période intermédiaire</b>	<b>Régime applicable</b>
Du régime de l'article 75 à celui de l'article 50-0 ou 102 ter	du début du premier exercice non concerné par l'option pour le régime de l'article 75 du CGI au 31 décembre	Articles 50-0 ou 102 ter (1) du CGI par voie de déclaration rectificative
Du régime de l'article 50-0 ou 102 ter à celui de l'article 75	du 1er janvier à la fin du dernier exercice au titre duquel l'exploitant n'a pas opté pour l'article 75 du CGI	Articles 50-0 ou 102 ter (1) du CGI
(1) Application du <i>prorata temporis</i> pour la période intermédiaire ( <i>BOI-BIC-DECLA-10-10-20, 1er juin 2018, § 30</i> )		

## **2° Portée de l'option pour le rattachement des activités accessoires aux bénéfices agricoles**

### **a) Rattachement global**

**52.** – Lorsque l'option pour le rattachement des activités accessoires est possible, l'exploitant individuel, ou la société, ne peut choisir de ne rattacher que certaines de ses activités accessoires à ses bénéfices agricoles. La globalisation doit concerner l'ensemble de celles-ci (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 360*).

**53.** – Le caractère global de l'option pour la globalisation de l'article 75 du CGI prive donc l'exploitant individuel de la possibilité de cumuler rattachement aux bénéfices agricoles de certaines de ses activités accessoires et régime micro-entreprise de l'article 50-0 du CGI ou régime déclaratif spécial de l'article 102 ter du CGI pour d'autres (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 360*). Dans le cas où l'exploitant ne rattacherait qu'une partie de ses activités accessoires BIC à ses bénéfices agricoles, l'Administration serait alors fondée à exclure les bénéfices considérés des bénéfices agricoles de l'intéressé, à les réintégrer dans les BIC de ce dernier et, partant, à le priver du bénéfice des dispositions de l'article 50-0 du CGI (*CAA Bordeaux, 3<sup>e</sup> ch., 27 juin 2006, n° 03BX00366, de Pradier d'Agrain*).

### **b) Rattachement exclusif de la plupart des mécanismes propres aux bénéfices agricoles**

**54.** – Théoriquement, les dispositions du II de l'article 155 du CGI qui limitent les effets fiscaux de la théorie du bilan, pourraient obliger l'exploitant à procéder à des retraitements en matière de produits, charges et plus-values lorsque les activités accessoires rattachées ne peuvent être considérées comme professionnelles au sens du IV de l'article 155 du CGI (*V. BOI-BIC-BASE-90, 4 juill. 2018, § 10*). Tel pourrait être le cas par exemple lorsque sont globalisés des bénéfices tirés de la vente d'électricité d'origine photovoltaïque. En effet, bien souvent, la production d'énergie n'implique pas la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité, alors même que cette participation est exigée pour que cette activité puisse être considérée comme professionnelle (*V. BOI-BIC-DEF-10, 9 janv. 2013, § 290. – BOI-BIC-CHAMP-10-10, 29 avr. 2013, § 30*).

**55.** – En outre, lorsqu'ils sont rattachés aux bénéfices agricoles, les résultats des activités accessoires ne sont, depuis la réforme de l'article 75 du CGI par la loi de finances pour 2018, pas totalement assimilés à des bénéfices agricoles pour la liquidation de l'impôt sur le revenu. En effet, selon l'alinéa 2 de l'article 75 du CGI et afin de ne pas fausser les règles de concurrence (*Rep. min. n° 5048 : JOAN 6 mars 2018, p. 1883, Y. Favennec Becot*), ces revenus ont été exclus de la plupart des dispositifs d'allègement propres aux bénéfices agricoles. Ainsi, ils ne peuvent pas bénéficier :

- des déductions pour investissement ou aléas des articles 72 D et 72 D bis du CGI ;
- de l'abattement sur le bénéfice des jeunes agriculteurs de l'article 73 B du CGI ;
- de l'étalement et du lissage des revenus exceptionnels de l'article 75-0 A du CGI ;
- de l'imputation des déficits issus de l'activité sur le revenu global de l'exploitant.

Ces exclusions, auparavant prévues uniquement dans le cadre du dispositif de l'article 75 A du CGI et donc réservées aux produits accessoires tirés d'activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne, ont été étendues à l'ensemble des activités accessoires non agricoles par la loi de finances pour 2018.

**56. – Article 75 du CGI et déductions pour investissement et pour aléas** – Les articles 72 D et 72 D bis prévoient que les agriculteurs peuvent, sous conditions, déduire un certain montant de leur bénéfice imposable pour faire face soit à des investissements, soit à des aléas. Le montant des déductions imputable dépend du montant des bénéfices agricoles de l'exercice, et les sommes ainsi soustraites peuvent être utilisées pour financer soit l'acquisition de parts de coopératives ou l'acquisition de stocks à rotation lente s'agissant de la déduction pour investissement, soit le règlement de primes et cotisations d'assurance ou pour faire face à des aléas s'agissant de la déduction pour aléas. L'interdiction posée par l'alinéa 2 de l'article 75 du CGI a pour effet d'interdire :

- la prise en compte des résultats globalisés au titre de l'article 75 du CGI pour calculer les déductions pour investissement et aléas maximales globalement plafonnées au montant du bénéfice agricole et à 27 000 € par exercice (*CGI, art. 72 D ter*). Il appartient donc à l'exploitant de faire abstraction du résultat bénéficiaire de l'activité accessoire globalisée pour chiffrer le bénéfice de l'exercice ouvrant droit aux déductions. En cas de déficit de l'activité accessoire, le bénéfice pris en compte pour le calcul de la ou des déductions devra inversement être majoré en conséquence (en ce sens, *V. BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 320 et 330*) ;
- l'utilisation des sommes ainsi soustraites à l'impôt sur le revenu au titre de la déduction pour investissement ou pour aléas dans le cadre de l'activité non agricole accessoire dont les résultats sont globalisés (*BOI-BA-BASE-30-40, 4 juill. 2018, § 340*).

---

Note de la rédaction – Mise à jour du 08/04/2020

### **56 . - Suppression des déductions pour investissement et pour aléas et instauration d'une déduction pour épargne de précaution**

L'article 51 de la loi de finances pour 2019 a instauré une nouvelle déduction spécifique au bénéfice des exploitants agricoles relevant de l'impôt sur le revenu, dite déduction pour épargne de précaution (DEP) (*CGI, art. 73 nouveau*), qui remplace les déductions pour investissements (DPI) et pour aléas (DPA) existantes. La DEP s'applique aux exercices clos du 1er janvier 2019 au 31 décembre 2022 (*V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 325-43 ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 146*).

Comme c'était déjà le cas auparavant pour les DPI et DPA, les revenus commerciaux ou non commerciaux accessoires compris dans le bénéfice agricole imposable ne peuvent pas être pris en compte pour le respect des limites et conditions prévues pour le calcul de la DEP (*CGI, art. 75, al. 2 modifié ; BOI-BA-CHAMP-10-40, 16 juin 2019, § 410*).

---

**57. – Article 75 du CGI et abattement sur le bénéfice des jeunes agriculteurs** – L'abattement de 50 % dont bénéficient les jeunes agriculteurs sur leurs bénéfices imposables au titre de leurs 60 premiers mois d'activité doit être imputé sur les bénéfices agricoles des exercices considérés, abstraction faite des bénéfices ou déficits générés par une activité accessoire non agricole si ces derniers ont été rattachés aux bénéfices agricoles. En conséquence, le bénéfice agricole retenu pour l'application de l'abattement de l'article 73 B du CGI doit être diminué s'il s'agit d'un bénéfice, ou augmenté s'il s'agit d'un déficit, du montant du résultat globalisé au titre de l'article 75 du CGI (*BOI-BA-BASE-30-10-30, 4 juill. 2018, § 20 et 30*).

**58. – Article 75 du CGI et étalement des bénéfices exceptionnels** – Pour apprécier les conditions de la mise en œuvre du dispositif d'étalement prévu à l'article 75-0 A du CGI et pour déterminer le revenu exceptionnel pouvant en bénéficier, le montant du résultat globalisé, positif ou négatif, correspondant aux activités non agricoles accessoires doit être neutralisé lorsque le régime défini à l'article 75 s'applique (*BOI-BA-LIQ-10, 4 juill. 2018, § 160*).

**59. – Article 75 du CGI et imputation des déficits sur le revenu global** – L'alinéa 2 de l'article 75 du CGI prévoit que les déficits provenant de l'exercice d'activités non agricoles accessoires et compris dans le résultat agricole en application de l'article 75 ne peuvent pas, en principe, être imputés sur le revenu global comme peuvent l'être, sous réserve du respect des conditions de l'article 156, I, 1° du CGI, les déficits agricoles (*BOI-BA-BASE-40, 4 juill. 2018, § 20*). Cette règle s'explique, selon l'Administration, par le fait que le dispositif de l'article 75 du CGI a vocation à faciliter l'exercice d'activités visant à générer des revenus complémentaires aux bénéfices agricoles soumis à aléas. Cette finalité interdit donc que les déficits imputables à ces activités complémentaires puissent minorer le revenu imposable par la prise en compte de déficits structurels ou résultant de dotations aux amortissements sur investissements supérieures aux revenus que ces derniers génèrent. La portée de l'interdiction est importante. L'Administration considère en effet que cette disposition interdit toute imputation d'un déficit accessoire sur le revenu global que ce soit de manière directe ou indirecte. À ce propos, elle précise que les déficits tirés d'une activité accessoire globalisée ne peuvent non seulement pas s'imputer sur le revenu global, mais qu'ils ne peuvent pas non plus venir en diminution des bénéfices agricoles de l'exercice au titre duquel ils ont pris naissance. Elle considère donc que la règle posée à l'article 75 du CGI interdit toute imputation des déficits accessoires, y compris à hauteur des bénéfices agricoles compris dans le revenu global (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 380*). Cette analyse est de nature à rendre l'option pour la globalisation sans intérêt lorsque l'activité non agricole accessoire est déficitaire. L'option priverait en effet, dans ce cas, l'exploitant de toute possibilité d'imputation des déficits afférents à ses activités accessoires sur son revenu global, c'est-à-dire au-delà même des interdictions posées par le I de l'article 156 du CGI. C'est la raison pour laquelle l'Administration rappelle que, dans cette hypothèse, l'exploitant agricole peut renoncer à l'option pour l'article 75 du CGI et souscrire aux obligations comptables et déclaratives supplémentaires qui en découlent (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 390*). Cette interprétation interdit en outre que des déficits générés par une activité dont les résultats sont globalisés dans les bénéfices agricoles ne puissent s'imputer sur le revenu global alors qu'ils n'auraient pas pu l'être s'ils avaient été déclarés distinctement dans la catégorie de revenus qui leur est propre. À titre d'exemple, les déficits générés par une activité de production d'énergie globalisés dans les bénéfices agricoles de l'exploitant qui les réalise ne pourront donc se trouver indirectement déduits de son revenu global alors même qu'individualisés, leur imputation est interdite par l'article 156, I, 1 bis du CGI puisque lesdits déficits ne résultent bien souvent pas d'une activité BIC menée à titre professionnel (pour ce qui concerne l'énergie d'origine solaire *V. BOI-BIC-DEF-10, 9 janv. 2013, § 290. – BOI-BIC-CHAMP-10-10, 29 avr. 2013, § 30*).

**60. –** En tout état de cause, il résulte de l'ensemble de ces restrictions que l'intérêt du rattachement des résultats d'une activité non agricole accessoire aux bénéfices agricoles réside presque uniquement dans la simplification des obligations déclaratives, les avantages spécifiques aux bénéfices agricoles devant être neutralisés. La simplification attendue risque néanmoins d'être très limitée puisque l'exploitant doit être en mesure de justifier, à partir des données comptables et du compte de résultat d'exploitation, du montant du résultat (bénéfice ou déficit) provenant de l'activité accessoire (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018,*

§ 440).

**61. – Détermination des résultats accessoires** – À titre de règle pratique, l'Administration admet que le résultat de l'activité accessoire globalisé soit déterminé en tenant compte des seules charges directement rattachables à cette activité, ce qui inclut, selon elle, nécessairement les dotations aux amortissements (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 440*). Elle précise :

- que s'agissant des moyens d'exploitation qui sont utilisés à la fois pour l'activité agricole et une activité extra-agricole, les charges afférentes à ces actifs devront être appréciées au prorata du temps d'utilisation pour chacune des activités ou de la surface qui leur est affectée. Ainsi par exemple, si l'exploitant utilise une partie d'un bâtiment pour son exploitation, tandis que l'autre est louée meublée à des fins touristiques, les charges de propriété imputables à l'activité accessoire seront calculées au prorata de la surface. Par tempérament, l'Administration admet que lorsqu'un moyen d'exploitation n'est utilisé que ponctuellement au cours de l'exercice, c'est-à-dire sans récurrence aucune, pour des opérations accessoires non agricoles, les charges afférentes à cet actif puissent être réputées intégralement imputables à l'activité agricole ;
- que les frais généraux de l'exploitation agricole dont l'utilisation ne peut être différenciée (par exemple fluides consommés indifféremment pour les besoins de l'exploitation agricole et ceux des opérations accessoires) ne sont pas pris en compte pour apprécier le bénéfice ou le déficit de l'activité accessoire.

**62. –** Enfin la globalisation qui n'emporte pas application de tous les dispositifs dérogatoires spécifiques aux bénéficiaires agricoles, peut sous certains autres aspects s'avérer défavorable. Ainsi par exemple, le chiffre d'affaires rattaché devra être pris en compte pour l'appréciation du seuil d'exonération de l'article 151 septies du CGI lors de la réalisation de plus-values au titre de l'activité agricole (*BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, 4 juill. 2018, § 290*). De la même manière, les revenus accessoires globalisés entreront dans la détermination de la moyenne prévue à l'article 75-0 B du CGI (*BOI-BA-LIQ-20, 4 juill. 2018, § 60*).

*D. - Conséquences du dépassement des seuils de l'article 75 du CGI*

**63. –** Le dépassement de l'un ou l'autre des seuils de l'article 75 du CGI entraîne des conséquences qui varient selon la structure qui porte l'activité agricole et l'activité accessoire antérieurement rattachée.

**1° Dépassement des seuils et exploitations individuelles**

**64. –** Le dépassement de l'un ou de l'autre des seuils de l'article 75 du CGI oblige l'exploitant à déclarer séparément ses bénéfices agricoles, ses bénéfices industriels et commerciaux et ses bénéfices non commerciaux. Mais si, à l'ouverture de l'exercice suivant, la moyenne triennale des recettes accessoires redescend en dessous des limites, le rattachement pourra de nouveau être choisi (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 450*).

**65. –** La déclaration séparée des activités accessoires après une période de globalisation conduit au retrait des immobilisations affectées à l'activité accessoire de l'actif agricole, de sorte que des plus-values taxables peuvent éventuellement être constatées. On notera que, pour les plus-values réalisées au titre de l'activité accessoire dans les cinq années qui suivent le basculement de la taxation au titre des bénéfices agricoles à une taxation séparée des bénéfices accessoires, il pourrait ne plus être possible de revendiquer

l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI, faute de pouvoir justifier d'une durée d'activité de plus de 5 ans (V. G. Baby, *Les conséquences fiscales du refus de qualification agricole de certaines activités de diversification agricole*, in *La diversification de l'activité agricole : état des lieux, souhaits et perspectives* : L'Harmattan, coll. *Droit et Espace Rural*, 2006, p. 106. – V. aussi BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, 4 juill. 2018, § 70. L'Administration précise que des activités distinctes par nature mais exercées au sein d'un même fonds ou établissement sont réputées constituer une même activité pour le décompte du délai de 5 ans à condition cependant de relever de la même catégorie d'imposition).

## **2° Dépassement des seuils et entreprises individuelles à responsabilité limitée**

**66.** – Depuis le 30 juillet 2011, les EIRL agricoles ne sont plus, sauf option pour l'IS, assimilées au plan fiscal à des EARL. En conséquence, le dépassement des seuils de l'article 75 du CGI aura pour ces dernières les mêmes effets que pour un exploitant individuel. La société sera seulement tenue de déclarer les bénéfices de ses activités accessoires dans les catégories qui leur sont propres.

## **3° Dépassement des seuils et sociétés civiles agricoles**

**67.** – Les sociétés civiles d'exploitation devraient, lorsqu'elles réalisent des opérations commerciales, perdre leur translucidité fiscale et voir l'intégralité de leurs résultats, y compris agricoles, taxée à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 206, 2, al. 1). Elles y échappent cependant tant que l'ensemble de leurs recettes accessoires BIC et/ou BNC respecte les conditions de seuil fixées à l'article 75 du CGI (BOI-IS-CHAMP-10-30, 4 juill. 2018, § 340). Dans le cas contraire, deux situations doivent être distinguées selon que les activités accessoires exercées au cours de la période de référence incluent, ou non, des activités commerciales (V. [n° 68 et 69](#)).

**68. – Première hypothèse : au cours des trois années civiles qui précèdent la date d'ouverture de l'exercice, la société n'a exercé, accessoirement à son activité agricole, que des activités non commerciales** – Dans ce cas, la société devra satisfaire aux obligations déclaratives propres à cette activité en sus de celles relatives à l'activité agricole, étant précisé que le régime déclaratif spécial de l'article 102 ter du CGI ne s'applique qu'aux sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique dirigeant cette société (CGI, art. 102 ter et 103 ; Dr. fisc. 2016, n° 51-52, comm. 661) et non aux EARL. Elle pourrait aussi avoir à faire une troisième déclaration au titre des bénéfices industriels et commerciaux, si de tels bénéfices étaient réalisés au cours de la période d'imposition.

**69. – Seconde hypothèse : au cours des trois années civiles qui précèdent la date d'ouverture de l'exercice, la société a exercé une activité commerciale accessoirement à son activité agricole** – Dans ce cas, la société relève de l'IS pour la totalité de ses activités. L'impôt sur les sociétés est applicable à compter du premier jour de l'exercice au titre duquel est constaté le franchissement des seuils. Le bilan d'ouverture du premier exercice soumis à l'IS doit être produit dans un délai de 60 jours à compter de la date de réalisation de l'événement qui entraîne le changement de régime qui est réputé, dans ce cas, être la date de clôture de ce même exercice (BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 460).

**70.** – Le changement de régime fiscal induit par le dépassement de l'un des seuils de l'article 75 du CGI entraîne les conséquences d'une cessation d'activité : imposition immédiate des plus-values latentes sur actif immobilisé, taxation des provisions non encore rapportées et des déductions fiscales pour investissement et aléas non encore réintégréés notamment. Cependant, dès lors qu'il n'y a pas création

d'une personne morale nouvelle, l'imposition immédiate peut être évitée conformément aux dispositions du I de l'article 202 ter du CGI à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société (confirmé par *Rép. min. n° 89372 : JOAN 23 août 2011, p. 9077, Pierre Morel-A-L'Huissier* ; précision non reprise au *BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018* mais qui résulte de l'application des principes qui régissent les conséquences fiscales du changement de régime fiscal).

**71.** – L'assujettissement à l'IS résultant du dépassement d'un des seuils de l'article 75 du CGI s'apprécie exercice par exercice et n'a pas le caractère définitif d'une option pour l'IS dans la mesure où il cesse de s'appliquer à compter du premier jour de l'exercice au cours duquel ces limites ne sont plus dépassées (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 460*).

**72.** – Il conviendra donc, dans la mesure du possible, d'anticiper ce franchissement des seuils fiscaux pour éviter non seulement la taxation à l'IS de l'activité agricole, mais aussi les conséquences fiscales qui pourraient résulter de changements successifs de régime fiscal. Selon la situation, on pourra proposer par exemple : l'option pour l'IS, la création d'une structure juridique distincte destinée à porter l'activité commerciale, la transformation de la société à objet agricole en une SARL de famille à double objet avec option pour le régime fiscal de l'article 8 du CGI dans l'acte constatant la transformation.

#### ***4° Dépassement des seuils et SARL à caractère familial ayant opté pour le régime des sociétés de personnes***

**73.** – Lorsqu'une SARL de famille qui exerce une activité agricole à titre principal et une activité commerciale à titre accessoire ne remplit plus les conditions de recettes pour pouvoir opter pour le dispositif de l'article 75 du CGI, ses résultats restent taxables à l'impôt sur le revenu au nom de ses associés puisque la SARL n'est pas une société visée par l'article 206, 2 du CGI qui assujettit les sociétés civiles à objet commercial. En revanche, bien évidemment, ses résultats devront être taxés dans la catégorie qui leur est propre. Ce qui implique que soit recherchée la quote-part d'actif affectée à chacune des activités et que soient établis des comptes de liaison interne susceptibles de permettre la ventilation des charges et produits se rapportant à chacun des secteurs d'activités concernés. Le gérant doit en outre calculer la part revenant à chacun des associés dans les différentes catégories de revenus imposables (*BOI-IS-CHAMP-20-20-10, 4 juill. 2018, § 130*).

#### ***E. - Globalisation de l'article 75 du CGI et autres impôts : principes généraux***

**74.** – La globalisation des bénéfices agricoles et des bénéfices accessoires opérée au titre de l'article 75 du CGI n'emporte pas déqualification des activités concernées (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 350*). Pour préserver la concurrence entre agriculteurs diversifiés et artisans ou commerçants intervenant en milieu rural, il est exclu que le rattachement des activités accessoires aux bénéfices agricoles emporte assimilation automatique de l'activité concernée à une activité agricole au-delà de l'impôt sur le revenu. Cette assertion doit cependant être relativisée en matière de TVA. De manière plus générale, l'Administration note que l'option fiscale de l'article 75 du CGI est sans effet sur les réglementations applicables aux activités commerciales et non commerciales imposées dans la catégorie des bénéfices agricoles (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 350*).

### ***1° Rattachement de l'article 75 du CGI et impôts directs locaux***

**75.** – Sans entrer dans les détails, et pour illustrer l'affirmation précédente, on notera par exemple que l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties prévue par le 6°, a de l'article 1382 du CGI au profit des "bâtiments qui servent aux exploitations rurales" ne peut être étendue à des locaux affectés à un usage non agricole quand bien même les revenus de l'activité accessoire menée dans ces locaux seraient imposés dans la catégorie des bénéficiaires agricoles en application de l'article 75 du CGI (*CE (na), 8e ss-sect., 27 juill. 2005, n° 275690 à 275695, Gaec Montjean Coteaux Delaunay Père et fils. – BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 350*). Toutefois, lesdits bâtiments ne sont imposables à la taxe foncière qu'à concurrence de la surface spécialement aménagée pour l'activité extra-agricole, sans que la diversification des activités ne puisse conduire l'Administration à remettre en cause l'exonération en l'absence de changement d'affectation des locaux (*Rép. min. n° 76120 : JOAN 10 janv. 2006, p. 265, Hervé de Charrette. – BOI-IF-TFB-10-50-20-10, 12 sept. 2012, § 350. – Rép. min. n° 13272 : JO Sénat 9 mars 2017, p. 998, Marc*). De la même manière, les activités non agricoles rattachées aux bénéficiaires agricoles de l'exploitant ne peuvent pas bénéficier de l'exonération prévue en faveur des activités agricoles à l'article 1450 du CGI (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 350. – BOI-IF-CFE-10-30-10-20, 4 juill. 2018, § 110*) pour ce qui concerne la cotisation foncière des entreprises, et par voie de conséquence, par l'article 1586 ter du CGI en matière de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

### ***2° Rattachement de l'article 75 du CGI et confusion des secteurs TVA***

**76.** – Une exploitation qui réalise des activités agricoles et des activités non agricoles n'est soumise au régime simplifié agricole de TVA de l'article 298 bis du CGI que pour ses seules activités agricoles. Les activités accessoires commerciales, artisanales ou non commerciales relèvent en principe du régime général de TVA. Les opérations accessoires imposables à la TVA doivent donc former un secteur distinct d'activité au sein de l'exploitation, sous réserve que l'exploitant n'ait opté pour le régime de l'article 298 bis, III bis du CGI.

**77.** – L'option pour le rattachement des activités accessoires au titre de l'impôt sur le revenu peut donc s'accompagner, dans des conditions qui se rapprochent de celles prévues à l'article 75 du CGI, d'une confusion dans un seul secteur soumis au régime simplifié de TVA. Cette confusion, optionnelle, implique néanmoins renonciation au régime de la franchise en base du I l'article 293 B du CGI pour ce qui concerne les activités relevant du régime général de TVA (*BOI-TVA-SECT-80-10-20-30, 12 sept. 2012, § 230. – BOI-TVA-DECLA-40-10-10, 5 juill. 2017, § 90. – V. JCl. Fiscal Chiffre d'affaires, fasc. 2813 ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 210*).

**78.** – En cas de dépassement des seuils de 100 000 € ou de 50 % de la moyenne annuelle des recettes provenant des activités agricoles, l'Administration admet, par mesure de simplification, que les exploitants soient autorisés à confondre toutes leurs activités dans un seul secteur soumis au régime général de TVA (*BOI-TVA-SECT-80-10-10, 19 sept. 2014, § 80*). Cette possibilité est cependant subordonnée à ce que les activités agricoles et les activités non agricoles soient économiquement liées, c'est-à-dire qu'il s'agisse d'activités complémentaires ou situées dans le processus de production, de transformation ou de commercialisation d'un même produit (*BOI-TVA-SECT-80-10-20-30, 12 sept. 2012, § 330*).

**II. - Rattachement des activités commerciales et non commerciales : régimes applicables jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2016 (CGI, art. 75 et 75 A**

*anciens)*

**79. – Des conditions de rattachement différentes selon la nature de l'activité accessoire exercée –** Avant la réforme opérée par l'article 24 de la loi de finances pour 2018, les conditions de rattachement des résultats tirés par les exploitants agricoles de l'exercice d'activités accessoires non agricoles à leurs bénéfices agricoles différaient selon la nature de l'activité concernée. L'article 75 ancien du CGI prévoyait ainsi un régime de droit commun applicable à l'ensemble des activités commerciales et non commerciales à l'exception de celles visées à l'article 75 A du CGI. Ce dernier posait en effet des conditions particulières à la globalisation des résultats afférents aux activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne dans les bénéfices agricoles.

**80. –** Ces règles, dont s'inspire la rédaction actuelle de l'article 75 du CGI, seront rappelées pour mémoire et uniquement en ce qu'elles différaient du régime prévu par l'actuel article 75 du CGI.

*A. - Conditions de droit commun du rattachement des activités non agricoles accessoires (CGI, art. 75 ancien)*

***1° Exploitations concernées***

**a) Exploitations individuelles**

**81. –** Le mécanisme de rattachement prévu à l'article 75 ancien du CGI était ouvert aux exploitations individuelles ou entreprises individuelles à responsabilité limitée soumises au régime réel normal ou simplifié d'imposition, de droit ou sur option. En étaient exclues les exploitations individuelles au forfait (*CGI, art. 64*) puis à compter de l'imposition des revenus de l'année 2016, celles relevant du régime des micro-exploitations de l'article 64 bis (*L. n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 33 : Dr. fisc. 2016, n° 4, comm. 99. – BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 170*). Sauf à opter pour un régime réel d'imposition, ces exploitations individuelles devaient impérativement déclarer les résultats afférant à leurs diverses activités commerciales ou non commerciales accessoires dans les conditions de droit commun.

**82. –** Les activités accessoires d'exploitants soumis au forfait, puis au micro-BA, au titre de leurs activités agricoles étaient donc imposées, soit :

- selon le régime des « micro-entreprises » défini à l'article 50-0 du CGI, ou le régime déclaratif spécial de l'article 102 ter du CGI si les conditions propres à chacun de ces régimes étaient remplies ;
- selon le régime réel d'imposition ou le régime de la déclaration contrôlée selon la qualification fiscale de l'activité accessoire. Pour les exploitants soumis au forfait au titre de leurs bénéfices agricoles, l'Administration avait admis de ne pas faire application des dispositions du 2° de l'article 69 A du CGI qui l'autorisaient à dénoncer le forfait agricole lorsque « le contribuable est imposable selon le régime du bénéfice réel pour des bénéfices ne provenant pas de son exploitation agricole ». La tolérance était cependant subordonnée à la condition que le montant des recettes tirées des activités accessoires de l'exploitant n'exède pas 26 678,58 € TTC (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 6 avr. 2016, § 500*). La règle avait été reprise au II de l'article 64 bis du CGI à compter de l'imposition des revenus de 2016 et l'Administration avait admis de ne pas en faire application

lorsque les revenus (c'est-à-dire le chiffre d'affaires et/ou les recettes, selon le cas) retirés de l'ensemble de ces activités accessoires n'excédaient pas, par foyer fiscal, le montant prévu au a du 2° du I de l'article 293 B du CGI, remboursements de frais inclus mais taxes non comprises (*BOI-BA-REG-15*, 7 sept. 2016, § 60). L'article 64 bis, II du CGI n'a finalement jamais été applicable puisqu'il a été abrogé peu après, par le remplacement du régime forfaitaire par le régime du micro-BA (*Dr. fisc. 2017*, n° 4, comm. 95 ; *BOI-BA-CHAMP-10-40*, 7 sept. 2016, § 500).

## **b) Sociétés civiles d'exploitation**

**83.** – Le dispositif décrit à l'article 75 ancien du CGI était étendu aux sociétés civiles dont les résultats entraient dans le champ d'application des bénéfices agricoles au sens de l'article 63 du CGI, par l'alinéa 2 du 2 de l'article 206 du CGI, selon les mêmes conditions de seuils que celles applicables aux entreprises individuelles.

**84.** – Comme les exploitants individuels, les sociétés civiles agricoles soumises au forfait ne pouvaient en aucun cas globaliser leurs bénéfices accessoires et leur résultat agricole. Ces dispositions ne s'appliquaient qu'aux seuls groupements agricoles d'exploitation en commun puisque, depuis le 1er janvier 1997, les autres formes sociétaires ne bénéficiaient plus du régime du forfait. La règle a été maintenue lorsque le régime forfaitaire a été remplacé, à compter des revenus de 2016, par le régime micro-BA (*CGI*, art. 64 bis. – *L. n° 2015-1786*, 29 déc. 2015, art. 33 : *Dr. fisc. 2016*, n° 4, comm. 99) et lorsque le régime micro-BA a été étendu aux exploitations agricoles à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique dirigeant l'exploitation (*Dr. fisc. 2017*, n° 4, comm. 95).

**85.** – Dès lors que les sociétés relevaient obligatoirement d'un régime réel d'imposition pour leurs activités accessoires, l'Administration considérait qu'il n'y avait pas lieu d'appliquer le 2° de l'article 69 A du CGI et de dénoncer le forfait d'une société civile agricole pluriactive au seul motif qu'elle relevait obligatoirement d'un régime réel d'imposition à raison de son activité commerciale ou/et non commerciale accessoire tant que les recettes accessoires globales n'excédaient pas les seuils de l'article 75 du CGI (*BOI-BA-CHAMP-10-40*, 6 avr. 2016, § 530). Cette règle avait été maintenue après que l'article 64 bis, II du CGI soit venu interdire de cumuler régime micro au titre des bénéfices agricoles et régime réel au titre d'une activité accessoire (*BOI-BA-REG-15*, 7 sept. 2016, § 60). La règle de non-cumul susvisée a finalement été supprimée peu après le remplacement du régime forfaitaire par le régime du micro-BA (*Dr. Fisc. 2017*, n° 4, comm. 95 ; *BOI-BA-CHAMP-10-40*, 7 sept. 2016, § 500).

## ***2° Activités concernées par le dispositif de l'article 75 ancien du CGI***

### **a) Nature des activités rattachables**

**86.** – Les activités concernées étaient celles qui, n'ayant pas la nature d'activité agricole au sens de l'article 63 du CGI, généraient des bénéfices industriels et commerciaux au sens des articles 34 et 35 du CGI et des bénéfices non commerciaux, à l'exception cependant des activités de production d'énergie électrique photovoltaïque ou éolienne (*V. n° 98 et s.*). N'étaient pas non plus visés les revenus fonciers de nature civile qu'aurait pu réaliser un exploitant du fait de la location d'un immeuble de placement inscrit au bilan de l'exploitation.

### **b) Conditions de recettes fixées par l'article 75 ancien du CGI**

**87.** – Pour pouvoir être rattachées aux bénéfices agricoles, les recettes tirées des activités accessoires commerciales et non commerciales ne devaient excéder ni 30 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 50 000 €. Les deux seuils étaient cumulatifs.

**88.** – Les recettes agricoles et accessoires à retenir pour apprécier les limites prévues à l'article 75 ancien du CGI étaient constituées, pour les exercices ouverts depuis le 29 juillet 2010, par la moyenne des sommes, remboursement de frais inclus et taxes comprises (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 200*), effectivement encaissées au titre de chacune de ces activités, au cours des **trois années civiles précédant l'ouverture de l'exercice**. L'Administration considérait que les recettes tirées d'opérations d'élevage ou de culture à façon pouvaient être multipliées par cinq pour déterminer les recettes agricoles par rapport auxquelles le seuil de 30 % devra être apprécié (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 220*).

**89.** – Dans le cas où **l'activité agricole était exercée depuis moins de 3 ans**, il convenait de comparer les recettes accessoires de l'année civile qui précédait l'ouverture de l'exercice considéré aux recettes agricoles de cette même année. Par mesure de tolérance, l'Administration avait admis que, en l'absence de période de référence, les nouveaux exploitants puissent prendre en compte les résultats de leurs activités accessoires pour la détermination de leur bénéfice agricole au titre de leur premier exercice d'activité (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 230*). Cette tolérance était expressément étendue aux sociétés civiles d'exploitation démarrant leur activité agricole.

### **c) Portée de la globalisation**

**90.** – Contrairement à ce qui a été exposé à propos de la globalisation prévue par l'actuel article 75 du CGI (V. [n° 54 et s.](#)), la globalisation réalisée en application des dispositions de l'article 75 ancien du CGI, dans leur rédaction antérieure à la loi de finances pour 2018, n'entraînait aucune restriction à l'application des mécanismes fiscaux prévus en faveur des bénéfices agricoles aux bénéfices accessoires globalisés. Il en résultait une assimilation complète de ces derniers aux bénéfices agricoles pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

### **d) Conséquences du dépassement des seuils**

**91.** – Comme exposé à propos de la nouvelle rédaction de l'article 75 du CGI (V. [n° 63 et s.](#)), le dépassement de l'un ou de l'autre des seuils de l'article 75 ancien du CGI obligeait l'exploitant à déclarer séparément ses bénéfices agricoles, ses bénéfices industriels et commerciaux et ses bénéfices non commerciaux. Lorsque l'activité était portée par une société civile agricole, le dépassement des seuils entraînait son assujettissement à l'IS pour la totalité de ses activités (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 240*). Mais dans les deux cas, si à l'ouverture de l'exercice suivant, la moyenne triennale des recettes accessoires redescendait en dessous des limites, le rattachement pouvait de nouveau être choisi.

**92.** – Les entreprises individuelles à responsabilité limitée agricoles créées avant le 30 juillet 2011 étaient assimilées à des EARL imposables en principe selon le régime de l'article 8 du CGI et sur option à l'IS. Pour autant, en l'absence d'option pour l'IS, le dépassement de l'une des limites prévues à l'article 75 du CGI n'était pas de nature à entraîner leur assujettissement obligatoire à l'IS dans la mesure où l'article 1655 sexies du CGI excluait expressément l'assimilation pour l'application du 2 de l'article 206 du CGI (*L. fin. rect. 2010, n° 2010-1658, 29 déc. 2010, art. 14 : JO 30 déc. 2010 ; Dr. fisc. 2011, n° 5, comm. 157. – BOI 4 A-4-12, 12 mars 2012, § 21*).

**93.** – N'étant plus assimilées au plan fiscal à des EARL sauf option pour l'IS à compter du 30 juillet 2011, les EIRL agricoles ont ensuite été traitées comme des entreprises individuelles (*BOI-BIC-CHAMP-70-30, 12 sept. 2012, § 100.* – *Assouplissement du régime fiscal de l'EIRL : Dr. fisc. 2011, n° 30-34, comm. 446*). À partir de cette date, et pour celles qui, ayant été créées antérieurement, n'avaient pas opté pour l'IS, le dépassement des seuils de l'article 75 du CGI n'a donc plus été de nature à les faire basculer dans le champ de l'impôt sur les sociétés, mais les a simplement obligées à déclarer les bénéfices de leurs activités accessoires dans leurs catégories propres.

### **3° Globalisation de l'article 75 ancien du CGI et autres impôts**

**94.** – Une exploitation qui réalisait des activités agricoles et des activités non agricoles n'était en principe soumise au régime simplifié agricole de TVA de l'article 298 bis du CGI que pour ses seules activités agricoles. Les activités accessoires commerciales, artisanales ou non commerciales relevaient en principe du régime général de TVA.

**95.** – L'article 298 bis, III bis du CGI, dans sa rédaction antérieure à la loi de finances pour 2018, précisait néanmoins que l'exploitant pouvait, si des conditions de seuils identiques à celles prévues à l'article 75 ancien étaient remplies, opter pour une imposition de ses activités accessoires selon le régime simplifié agricole de TVA. Une telle possibilité était également ouverte au titre des trois premières années d'activité (*BOI-TVA-SECT-80-10-20-30, 12 sept. 2012, § 190 et s.*).

**96.** – En cas de dépassement des seuils de 50 000 € ou de 30 % de la moyenne annuelle des recettes provenant des activités agricoles, l'Administration admettait, par mesure de simplification, que les exploitants soient autorisés à confondre toutes leurs activités dans un seul secteur soumis au régime général de TVA (*BOI-TVA-SECT-80-10-10, 19 sept. 2014, § 80*). Cette possibilité n'était cependant ouverte que sous réserve que les activités agricoles et les activités non agricoles soient économiquement liées, c'est-à-dire qu'il s'agisse d'activités complémentaires ou situées dans le processus de production, de transformation ou de commercialisation d'un même produit (*BOI-TVA-SECT-80-10-20-30, 12 sept. 2012, § 330*).

**97.** – De la même manière que la globalisation d'activités accessoires sous le régime actuel de l'article 75 du CGI ne modifie pas la nature des activités pour l'application de la législation relative aux impôts directs locaux, le rattachement effectué sur le fondement de l'ancien article 75 du CGI n'avait pas pour effet de conférer aux activités concernées une nature agricole et n'ouvrait donc pas droit aux exonérations réservées par le CGI à l'activité agricole (V. [n° 75](#)).

#### ***B. - Conditions spécifiques du rattachement des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne aux bénéficiaires agricoles (CGI, art. 75 A ancien)***

**98. – Principes** – Dans le but de promouvoir le développement des énergies renouvelables, l'article 24 de la loi de finances pour 2008 (*L. n° 2007-1822, 24 déc. 2007, art. 24, II : JO 27 déc. 2007 ; Dr. fisc. 2008, n° 1-2, comm. 28*) avait institué un régime spécifique de globalisation pour les bénéficiaires tirés de la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne, régime applicable pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2007. Le législateur avait en effet majoré les seuils de rattachement des recettes issues de ce type d'activités par rapport à ceux prévus par l'article 75 ancien du CGI. Présenté comme plus

favorable, ce régime pouvait à l'analyse se révéler moins avantageux. En effet, contrairement au mécanisme de globalisation prévu par l'article 75 ancien du CGI, le rattachement opéré sur le fondement de l'article 75 A excluait nombre de dispositifs d'allégement propres aux bénéficiaires agricoles. Ces exclusions initialement réservées à la globalisation des revenus tirés de la production d'énergie photovoltaïque ou éolienne ont été étendues à l'ensemble des activités accessoires par la loi de finances pour 2018 qui a supprimé l'article 75 A du CGI(V. [n° 54 et s.](#)).

### ***1° Exploitations concernées***

**99.** – Dans un premier temps, lorsque le régime spécifique de rattachement des bénéficiaires tirés de la production d'électricité photovoltaïque ou éolienne aux bénéficiaires agricoles a été mis en place, seuls les exploitants individuels soumis à un régime réel d'imposition au titre de leurs bénéficiaires agricoles étaient concernés par le dispositif.

**100.** – Pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2008, l'article 32 de la loi de modernisation de l'économie a rectifié cette lacune législative (*L. n° 2008-776, 4 août 2008, art. 32 : JO 5 août 2008 ; Dr. fisc. 2008, n° 36, comm. 447*). Le 2 de l'article 206 du CGI a été modifié pour ouvrir aux sociétés civiles dont l'activité principale était de nature agricole, et qui étaient soumises à un régime réel d'imposition, le bénéfice de l'article 75 A ancien du CGI. L'Administration a ensuite admis, par tolérance, que les exploitations agricoles constituées sous la forme de sociétés civiles puissent bénéficier du dispositif de l'article 75 A du CGI pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 (*Rép. min. n° 24277 : JOAN 19 août 2008, p. 7166, M. Marc Le Fur ; Dr. fisc. 2008, n° 37, act. 258. – Rép. min. n° 24648 : JOAN 2 sept. 2008, p. 7609, M. Yannick Favennec*).

**101.** – Sous réserve des précisions précédentes, les exploitations qui pouvaient opter pour le mécanisme de rattachement prévu à l'article 75 A du CGI correspondaient à celles auxquelles était ouverte la globalisation de l'article 75 ancien du CGI(V. [n° 81 à 85](#)).

### ***2° Activités accessoires au sens de l'article 75 A du CGI***

**102.** – La différence entre les dispositifs des anciens articles 75 et 75 A du CGI reposait en premier lieu sur la nature des activités concernées. Pour pouvoir être rattachées sur le fondement de l'article 75 A du CGI, les activités concernées, constitutives d'activités industrielles et commerciales au plan fiscal, devaient consister en la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne. Elles devaient en outre remplir un certain nombre de conditions concernant tant les modalités de production de l'électricité que le volume des recettes ainsi générées.

#### **a) Nature des activités rattachables**

**103.** – **Vente d'électricité photovoltaïque ou éolienne** – Le rattachement selon les modalités fixées par l'article 75 A du CGI visait toutes les recettes provenant de la vente d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne, notamment au profit de distributeurs d'électricité dans les conditions prévues par l'article 10 de la loi n° 2000-108 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité. Le cas échéant, était aussi concerné l'avantage correspondant à la production d'électricité directement consommée par un tiers ou par l'exploitant pour ses besoins personnels. Il s'agissait par exemple de l'avantage correspondant à l'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne directement utilisée pour

l'alimentation électrique, la production d'eau chaude ou le fonctionnement d'un réseau de chauffage d'une ou plusieurs habitations. En revanche, n'était pas considéré comme un revenu l'avantage correspondant à la production d'électricité directement consommée dans l'exploitation agricole du contribuable concerné ou celle consommée dans la maison d'habitation de l'exploitant lorsque celle-ci était régulièrement inscrite à l'actif de l'exploitation (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 350*). Cette dernière précision n'a pas été maintenue dans le cadre du nouvel article 75 du CGI (V. [n° 34](#)).

**104. – Électricité produite sur l'exploitation** – L'ancien article 75 A du CGI précisait que le rattachement des bénéfices tirés de la production d'électricité photovoltaïque ou éolienne aux bénéfices agricoles concernait les activités réalisées sur l'exploitation agricole. L'Administration considérait donc que l'option pour la globalisation n'était possible qu'à la condition que les deux activités soient portées par la même personne physique, la même société ou le même groupement relevant du régime prévu à l'article 8 du CGI. Partant, la globalisation n'était pas admise lorsque l'activité de production d'électricité était exercée par un exploitant individuel, alors que l'activité agricole était portée par une société ou un groupement relevant du régime de l'article 8 du CGI duquel il était membre. Il en était de même si l'activité de production d'électricité était réalisée dans le cadre d'une société ou d'un groupement relevant de l'article 8 du CGI, alors que l'activité agricole était exercée à titre individuel, y compris si les droits ou parts dans la société ou le groupement étaient inscrits à l'actif du bilan de l'exploitation agricole et la part des bénéfices correspondant à ces droits ou parts comprises dans le bénéfice agricole par application des dispositions de l'article 238 bis K du CGI (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 320*).

**105. –** L'Administration exigeait par ailleurs que les immeubles bâtis ou non bâtis portant les dispositifs de production de l'énergie éolienne ou photovoltaïque fassent partie de l'exploitation de la personne exerçant l'activité agricole. Elle précisait cependant ne pas considérer comme obligatoire que ces immeubles figurent au bilan de l'exploitation, ni même que l'exploitant en soit propriétaire (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 360*). Les recettes tirées de la vente d'électricité produite par des éoliennes installées sur une parcelle exploitée pouvaient donc être rattachées aux bénéfices agricoles alors même que l'exploitant individuel avait opté pour le maintien de ses terres dans son patrimoine privé, conformément aux dispositions de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI, ou que la parcelle considérée était exploitée en fermage. Ces solutions ont été reprises, en dehors de tout fondement légal, à propos de l'article 75 nouveau du CGI (V. [n° 33](#)).

#### **b) Seuils de recettes de l'article 75 A du CGI**

**106. – Seuils majorés** – Pour pouvoir être rattachées aux bénéfices agricoles, les recettes tirées de la vente d'électricité d'origine solaire et/ou éolienne devaient remplir des conditions de seuil de recettes plus favorables que celles qui étaient exigées par l'ancien article 75 du CGI. Elles ne devaient excéder, au titre l'année civile précédant l'ouverture de l'exercice considéré, ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 100 000 €.

**107. – Sommes effectivement encaissées** – Exceptées les précisions données aux paragraphes qui suivent, les recettes agricoles et les recettes accessoires à retenir pour apprécier les limites visées à l'article 75 A du CGI s'entendaient comme pour le dispositif de l'actuel article 75 du CGI (V. [n° 36](#) à 43. – *BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 380 et 400*). S'agissant de l'avantage tiré de la consommation directe d'électricité consenti à un tiers ou à l'exploitant pour ses besoins personnels, le montant réputé perçu à ce titre devait être apprécié à la date de la consommation de l'électricité (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept.*

2016, § 390).

**108. – Recettes comprenant aussi les recettes globalisées au titre de l'article 75 ancien du CGI** – Les recettes accessoires à prendre en compte pour apprécier le dépassement des seuils de l'article 75 A du CGI devaient inclure non seulement les recettes tirées des activités de production d'électricité d'origine éolienne et photovoltaïque, mais aussi le cas échéant, les recettes tirées des autres activités commerciales et non commerciales accessoires réalisées par l'exploitant, c'est-à-dire celles qui pouvaient être rattachées aux bénéfices agricoles au titre de l'article 75 ancien du CGI. Mais si les recettes commerciales autres que celles tirées de la vente d'électricité photovoltaïque ou éolienne devaient être prises en compte pour apprécier les limites de 50 % et 100 000 €, ces recettes ne pouvaient être rattachées aux bénéfices agricoles que sous réserve de ne pas dépasser à elles seules les limites de l'article 75 ancien du CGI (BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 460).

**109. – Période de référence** – S'agissant des revenus des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne réalisées sur l'exploitation, l'appréciation des seuils s'effectuait toujours **par référence à l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice considéré**. L'appréciation du dépassement des seuils de rattachement en moyenne triennale, telle qu'instaurée par la loi de modernisation de l'agriculture et de la pêche du 27 juillet 2010 (L. n° 2010-874 : JO 28 juill. 2010, p. 13925 ; Dr. fisc. 2010, n° 36, comm. 452) pour le dispositif de l'ancien article 75 du CGI, et reprise dans la rédaction actuelle de l'article 75 (V. [n° 44 et s.](#)), n'a jamais été transposée à l'article 75 A du CGI.

**110.** – Il n'y avait par ailleurs pas lieu de faire application d'un *prorata temporis* lorsque l'activité n'avait pas été exercée pendant la totalité de l'année civile de référence (BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 390).

**111.** – L'Administration admettait que les exploitants nouvellement installés puissent, en l'absence de période de référence, globaliser les produits de leurs activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne pour la détermination des bénéfices agricoles de leur premier exercice d'activité (BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 380).

**112. – Exemple de rattachement en cas d'exercice simultané d'activités accessoires rattachables au titre des anciens articles 75 et 75 A du CGI** – Un exploitant individuel céréalier complète ses revenus par la location d'un gîte rural et par la vente de l'électricité produite par des panneaux photovoltaïques installés sur le toit de ses bâtiments d'exploitation. Les recettes issues de ses diverses activités, en moyenne pour la période triennale qui précède l'ouverture de l'exercice N, sont de 300 000 € pour son activité céréalrière, 55 000 € pour la location du gîte rural, et 25 000 € pour la vente d'électricité. Au titre de l'année qui précède l'ouverture de l'exercice N, les recettes afférentes à ces activités sont respectivement de 350 000 €, 32 450 € et 44 670 €. Sa situation au regard des articles 75 et 75 A pour l'exercice N est la suivante :

- les activités de production d'électricité d'origine solaire peuvent être rattachées aux bénéfices agricoles, puisque la somme des recettes tirées par l'exploitant de toutes ses activités non agricoles au titre de l'exercice qui précède l'ouverture de l'exercice N, soit 77 120 € (32 450 + 44 670), n'excède pas 100 000 € et reste inférieure à 50 % des recettes agricoles encaissées au cours de la même période soit 175 000 € (350 000 × 50 %) ;
- les activités d'exploitation du gîte rural ne peuvent être rattachées aux bénéfices agricoles puisque la moyenne des recettes afférentes à cette activité au titre des 3 années qui précèdent l'ouverture

de l'exercice N, soit 55 000 €, est supérieure à 50 000 €, même si elle reste inférieure à 30 % de la moyenne triennale des recettes tirées de l'activité agricole soit 90 000 € (300 000 € × 30 %).

En cas d'option pour le rattachement des bénéfices tirés de la vente d'électricité sur le fondement de l'article 75 A du CGI, la location des gîtes ruraux aurait dû faire l'objet d'une imposition dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et, dans tous les cas, selon le bénéfice réel (*BOI-BA-CHAMP-10-40*, 7 sept. 2016, § 470. – V. [n° 115](#)).

### **3° Option pour le rattachement des produits tirés de la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne aux bénéfices agricoles**

**113. – Modalités de l'option** – L'option pour le rattachement des produits tirés de la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne aux bénéfices agricoles ne requérait aucune formalité particulière, mais résultait de la façon dont l'exploitant rédigeait sa déclaration. Le choix pouvait être modifié chaque année, de sorte que les bénéfices tirés de la production d'électricité pouvaient successivement être rattachés aux bénéfices agricoles puis être taxés selon les règles des BIC, et inversement (*BOI-BA-CHAMP-10-40*, 7 sept. 2016, § 430).

**114. – Option globale** – Lorsque l'option pour le rattachement était possible, elle devait concerner la totalité des revenus provenant de la production d'énergie d'origine renouvelable. L'exploitant ou la société ne pouvait distinguer entre la production d'électricité d'origine solaire et celle d'origine éolienne (*BOI-BA-CHAMP-10-40*, 7 sept. 2016, § 430). En revanche, l'option pouvait ne pas concerner les revenus accessoires rattachables sur le fondement de l'article 75 ancien du CGI.

**115. – Option exclusive du régime micro-BIC pour les autres activités commerciales** – L'article 75 A du CGI prévoyait expressément que son application ne pouvait se cumuler au titre d'un même exercice avec les dispositions de l'article 50-0 du CGI. En conséquence, l'exploitant ou la société qui rattachait ses revenus issus de la vente d'électricité photovoltaïque ou éolienne mais qui ne pouvait pas, ou ne souhaitait pas, profiter du dispositif de l'article 75 ancien du CGI au titre d'autres activités commerciales (prestations de services par exemple), devra être imposé au titre de ces autres activités commerciales selon un mode réel d'imposition (*BOI-BA-CHAMP-10-40*, 7 sept. 2016, § 470). En revanche, le rattachement opéré au titre de l'article 75 A du CGI pouvait se cumuler avec l'application du régime déclaratif spécial prévu à l'article 102 ter du CGI pour de potentiels revenus non commerciaux (*BOI-BA-CHAMP-10-40*, 7 sept. 2016, § 410).

**116. – Option exclusive de la plupart des mécanismes propres aux bénéfices agricoles** – Même rattachés aux bénéfices agricoles, les revenus tirés de l'activité de production d'électricité photovoltaïque ou éolienne n'étaient pas totalement assimilés à des bénéfices agricoles au titre de l'impôt sur le revenu. En effet, les dispositions de l'alinéa 2 de l'article 75 A du CGI excluaient ces revenus du bénéfice de la plupart des dispositifs propres aux bénéfices agricoles. Il était ainsi exclu que la globalisation des revenus tirés de la vente d'électricité photovoltaïque ou éolienne avec les bénéfices agricoles puisse donner lieu :

- à la constatation de déductions pour investissement ou aléas des articles 72 D et 72 D bis du CGI ;
- à l'abattement sur le bénéfice des jeunes agriculteurs de l'article 73 B du CGI ;
- à l'étalement et le lissage des revenus exceptionnels de l'article 75-0 A du CGI ;
- à l'imputation des déficits issus de cette activité sur le revenu global de l'exploitant.

La rédaction de l'ancien article 75 A du CGI ayant, sur ces différentes exclusions, été transposée par la loi de finances pour 2018 à l'actuel article 75 du CGI, le lecteur se référera aux développements relatifs à

ce dispositif pour la description de leurs éventuels effets (V. [n° 54 et s.](#)).

**117.** – S’agissant de l’interdiction d’imputer des déficits tirés de la vente d’électricité d’origine photovoltaïque ou éolienne sur le revenu global, il convient néanmoins de noter que l’Administration avait admis que ces déficits puissent être imputés sur le bénéfice agricole de l’exercice au titre duquel ils avaient pris naissance, et au-delà, sur les seuls bénéfices agricoles des 6 années suivantes (*BOI 5 E-1-09, § 23*). Cette analyse autorisait de fait une imputation indirecte, à concurrence du montant des bénéfices agricoles, de ces déficits sur le revenu global de l’exercice leur réalisation (*O. Péchamat, Photo sur le voltaïque et les autres énergies renouvelables : quelle fiscalité pour la production d’énergie renouvelable ? : RD rur. 2010, étude 6*). Cette tolérance n’avait malheureusement pas été reconduite au BOFIP qui prévoyait simplement « qu’en toute hypothèse, les déficits provenant des activités de production d’origine photovoltaïque ou éolienne mentionnées à l’article 75 A du CGI ne peuvent être imputés sur le revenu global » (*BOI-BA-BASE-40, 7 sept. 2016, § 40*). Elle n’a pas non plus été reprise dans la doctrine relative au nouvel article 75 du CGI qui retient une appréciation particulièrement restrictive de l’interdiction d’imputation des déficits accessoires (V. [n° 59](#)).

**118.** – Par mesure de tolérance, et pour éviter que les neutralisations exigées par l’article 75 A du CGI ne privent d’intérêt l’option pour la globalisation des revenus provenant de la production d’électricité d’origine solaire ou éolienne, l’Administration avait néanmoins précisé que ce rattachement pouvait être fait dans les conditions de l’article 75 ancien du CGI si aucun des seuils de 50 000 € et 30 % n’était dépassé (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 450*).

#### **4° Conséquences du dépassement des seuils**

**119. – Dépassement des seuils et exploitations individuelles** – Le dépassement de l’un ou l’autre des seuils de l’article 75 A obligeait l’exploitant à déclarer séparément ses bénéfices agricoles et ses bénéfices tirés de l’activité de production d’électricité d’origine solaire ou éolienne. Il pouvait alors, si les conditions étaient remplies, bénéficier du régime des micro-entreprises au titre de ces activités. Si l’année suivante, les recettes accessoires passaient en dessous des limites, la globalisation pourrait de nouveau être appliquée (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 490*). Les mêmes conséquences semblaient pouvoir être admises pour les EIRL.

**120. – Dépassement des seuils et sociétés civiles agricoles** – En l’absence de précision dans la doctrine administrative, on pouvait admettre que le dépassement d’un des seuils de l’article 75 A du CGI entraînait le passage à l’IS des sociétés civiles d’exploitation productrices d’énergie électrique photovoltaïque dès le premier jour de l’exercice qui suivait le dépassement des seuils, et ce pour l’ensemble de leurs opérations puisque les activités globalisées sous le régime de l’article 75 A du CGI ont, contrairement aux activités visées à l’ancien article 75 du CGI, nécessairement une nature commerciale au sens de l’article L. 110-1 du Code de commerce.

#### **5° Globalisation de l’article 75 A du CGI et autres impôts**

**121. – Globalisation de l’article 75 A du CGI et impôts locaux** – La globalisation des bénéfices agricoles et des bénéfices accessoires opérée au titre de l’article 75 A du CGI n’emportait pas, pas plus que celle relevant de l’article 75 ancien du CGI, déqualification des activités concernées. Les installations destinées à la production d’électricité d’origine photovoltaïque ou éolienne restaient donc soumises aux

taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties selon les règles qui leur sont propres (*Rép. min. n° 57044 : JOAN 7 mars 2017, M. Leroy pour le photovoltaïque*). L'article 107 de la loi de finances rectificative pour 2008 est corrélativement venu confirmer que l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties dont bénéficient les bâtiments agricoles n'est pas remise en cause par l'exercice d'une activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque qui aurait pour support ces bâtiments agricoles (*CGI, art. 1382, 6°, a, al. 3*). De la même manière, ces activités accessoires non agricoles relevaient du champ d'application de la contribution économique territoriale, indépendamment de leur rattachement aux bénéfices agricoles de l'exploitant pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

**122. – Globalisation de l'article 75 A du CGI et TVA** – L'alinéa 3 du III bis de l'article 298 bis du CGI, dans sa rédaction antérieure à la loi de finances pour 2018, ouvrait la possibilité à l'exploitant qui réalisait des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne, passibles de la taxe sur la valeur ajoutée, de confondre l'ensemble de ses activités dans un seul secteur soumis au régime simplifié agricole si le montant total des recettes provenant de la vente d'électricité, majoré des recettes accessoires commerciales et non commerciales visées à l'article 75 ancien du CGI, n'excédait pas, au titre de la période annuelle précédente, 100 000 € et 50 % du montant des recettes, taxes comprises, de ses activités agricoles.

## Bibliographie

### **F. André**

*Rapport d'information sur la fiscalité agricole, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire* : AN, 2015

### **J.-L. Chandellier**

*Sociétés civiles agricoles et activités commerciales : aux limites de l'objet* : RD rur. 2014, étude 12

### **C. Hermon**

*La diversification de l'activité agricole : État des lieux, souhaits et perspectives, Collection Droit et Espace Rural* : L'Harmattan, 2006

### **M.-P. Madignier**

*Fiscalité agricole et viticole approfondie* : LexisNexis, Litec Fiscal, 2e éd., 2008

### **L. Manteau**

*La pluriactivité et les sociétés civiles agricoles : le dépassement de l'objet social ou les dangers de l'article 75 du CGI* : RD rur. 2018, étude 10

### **O. Péchamat**

*Photo sur le voltaïque et les autres énergies renouvelables : quelle fiscalité pour la production d'énergie renouvelable ?* : RD rur. 2010, étude 6