

TOULOUSE  
CAPITOLE  
Publications



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

*Bénéfices agricoles – Personnes imposables.- Lieu d'imposition. Territorialité (Fasc. 312)*

RAIMBAULT DE FONTAINE SOPHIE

Référence de publication : RAIMBAULT DE FONTAINE (S.), « Bénéfices agricoles – Personnes imposables.- Lieu d'imposition. Territorialité (Fasc 312 ) », *Juris-Classeur fiscal. Impôts directs*, 2014.

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications, contacter portail- publi@ut-capitole.fr

# Bénéfices agricoles – Personnes imposables.- Lieu d'imposition. Territorialité (Fasc. 312 )

## *Mises à jour*

Mise à jour du 08/04/2020 - §26. - Conséquences de l'abrogation du régime du forfait agricole

Mise à jour du 08/04/2020 - §47 et 48. - Conséquences de l'abrogation du régime du forfait agricole

Mise à jour du 08/04/2020 - §51. - Conséquences de l'abrogation du régime du forfait agricole

## **Points-clés**

1. – Sont taxés dans la catégorie des bénéfices agricoles, les bénéfices tirés d'une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI à la condition d'être perçus par une personne ne relevant pas de l'IS, à savoir une exploitation individuelle ou une entreprise individuelle à responsabilité limitée (V. n° 3 à 6). Les règles concernant les sociétés ou groupements titulaires de bénéfices agricoles ne sont pas abordées au présent fascicule.
2. – La taxation à l'impôt sur le revenu des bénéfices agricoles ne concerne pas seulement les propriétaires qui procèdent à la mise en valeur de leurs biens ruraux ; elle intéresse aussi les contribuables qui mettent en valeur le bien d'autrui aux fins de production agricole, à savoir les fermiers et métayers (V. n° 12 à 27).
3. – Le bail à métayage comporte la particularité fiscale de conduire à la taxation, dans la catégorie des bénéfices agricoles, des bénéfices tirés de l'exploitation par le métayer, mais aussi par le bailleur (V. n° 18). Encore faut-il que la convention passée comporte le partage, en nature ou en espèces, des produits de l'exploitation mais aussi de ses charges (V. n° 22 à 24).
4. – L'étroite communauté d'intérêts existant entre époux conduit l'administration à présumer coexploitants les époux quel que soit leur régime matrimonial. Le juge ne reconnaît pas la même portée à la notion d'exploitation familiale et mobilise, pour la taxation des époux exploitants séparés en biens, le régime fiscal de la société créée de fait (V. n° 31 à 34).
5. – Le fait pour un exploitant de vendre les stocks qu'il a conservés après avoir cessé son activité de production génère des bénéfices agricoles. Pour autant, malgré le maintien de la taxation au titre des bénéfices agricoles, la cessation d'activité doit être constatée au plan fiscal, notamment pour ce qui concerne les immobilisations qui ne sont pas affectées à l'écoulement de ces stocks (V. n° 41 à 43).
6. – Les règles de territorialité applicables aux bénéfices agricoles sont celles qui prévalent en matière d'impôt sur le revenu. Au plan interne, leur taxation dépend de la domiciliation ou non de leur titulaire en France ; au plan conventionnel, la taxation à l'impôt sur le revenu français est en principe subordonnée à ce que le fonds soit situé sur le territoire français (V. n° 53 à 57).

## **Introduction**

**1.** – Bien que relevant de règles spécifiques d'évaluation, les profits rattachables à la catégorie des bénéfices agricoles sont imposables selon les principales règles d'établissement et de territorialité de l'impôt sur le revenu. À ce titre, les bénéfices agricoles sont taxables à l'impôt sur le revenu lorsqu'ils sont perçus par un exploitant personne physique ou par un groupement ou une société non passible de l'impôt sur les sociétés et lorsque les règles de territorialité de l'impôt sur le revenu en attribuent la taxation à la France.

**2. – Plan** – Le présent fascicule présentera donc successivement :

- 7. – les personnes imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie de bénéfices agricoles ;
- 8. – les règles de territorialité applicables à ces mêmes bénéfices agricoles.

## I. - Personnes imposables

**3. –** Sont taxés dans la catégorie des bénéfices agricoles les bénéfices résultant de l'exercice d'une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI, à condition cependant que cette activité soit exercée par un exploitant personne physique, ou par un groupement, une association ou une société non passible de l'impôt sur les sociétés.

**4. –** En revanche, l'exercice d'une activité agricole par une société assujettie, de droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés, ou par une entreprise individuelle à responsabilité limitée ayant opté pour l'assimilation à une EARL dans les conditions de l'article 1655 sexies du CGI, entraîne l'application des règles spécifiques de l'impôt sur les sociétés indépendamment de la nature agricole de l'activité (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 1*).

**5. –** Le présent fascicule ne présentera que les règles relatives aux exploitations individuelles et aux entreprises individuelles à responsabilité limitée, lesquelles, depuis la loi de finances rectificative du 29 juillet 2011 (*L. n° 2011-900 : JO 30 juil. 2011 ; Dr. fisc. 2011, n° 30-34*), sont imposables de plein droit à l'impôt sur le revenu dans les mêmes conditions que les entreprises individuelles (*BOI-BIC-CHAMP-70-30, 12 sept. 2012, § 100*).

**6. –** Pour une présentation des règles qui concernent les exploitations revêtant une forme sociale, il conviendra de se reporter au Bulletin officiel des finances publiques (*BOI-BA-CHAMP-20-20, 8 oct. 2012 et V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 347 ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 190 par A. Arnaud-Emery*).

**7. –** Aux termes de l'article 63 du Code général des impôts, sont considérés comme des bénéfices agricoles "*les revenus que procure l'exploitation de biens ruraux*". Il en résulte que, pour entrer dans le champ d'application de l'article 63 du CGI, la mise en valeur du foncier doit être effectuée par l'exploitant lui-même et doit viser une activité de production agricole.

**8. – Mise en valeur par l'exploitant** – Seul le contribuable qui met en valeur des biens ruraux en vue de la production agricole peut être imposé dans la catégorie des bénéfices agricoles (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 1*). Les revenus tirés de la simple gestion d'un capital immobilier, fût-il rural, ne relèvent pas en principe de la catégorie des bénéfices agricoles. Ainsi, le propriétaire qui donne à bail ses terres en vue de les faire exploiter par un tiers est passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers. À ce titre, le Conseil d'État a jugé que la mise en location, par un exploitant, de la quasi-totalité de ses terres plantées de vignes à l'occasion de son départ à la retraite est constitutive d'une cessation d'activité, l'exploitant n'étant plus titulaire de bénéfice agricole au sens de l'article 63 du CGI, dès lors qu'il ne justifiait plus d'aucune participation aux responsabilités et risques de l'exploitation, et ce même si les dites terres continuaient à figurer à l'actif de son bilan (*CE, 10e et 9e ss-sect., 3 mai 2004, req. n° 241370, M. Dumonteil : Dr. fisc. 2004, n° 41, comm. 743 et 744, concl. M.-H. Mitjavile. – V. pour une cessation partielle d'activité CE, 9e et 10e ss-sect, 9 juill. 2010, req. n° 301579*). Reste le cas de terres ou bâtiments donnés en fermage et inscrits au bilan d'une exploitation agricole génératrice de bénéfices agricoles du fait d'une véritable activité de production agricole. La liberté d'affectation comptable corrélée aux effets de la

théorie du bilan pouvait, pour les exercices ouverts avant le 1er janvier 2012, conduire à ce que les revenus perçus du fait de cette location soient techniquement imposés dans la catégorie des bénéficiaires agricoles. Pour autant, des retraitements sont désormais exigés, en application de l'article 155 II du CGI, lorsque les produits générés par la location excèdent 5 % de l'ensemble des produits de l'exercice (*BOI-BA-BASE-20-20-10, § 110, 9 janv. 2013*). En conséquence, lorsque les revenus tirés de la location de ces immeubles ruraux ne peuvent pas être considérés comme marginaux au sens de l'article 155, II, 3 du Code général des impôts, il conviendra de les extourner extra-comptablement des bénéfices agricoles pour les imposer selon les règles afférentes aux revenus fonciers (Voir cependant pour une position contraire *BOI-BA-CHAMP-10-30, 12 sept. 2013, § 10* que l'on doit attribuer, selon nous, à une mauvaise coordination des mises à jour de la base BOFIP).

**9. – Mise en valeur aux fins de production agricole** – L'administration précise que l'exploitation ou l'utilisation du foncier pour une production autre qu'agricole ne peut donner lieu à l'application de l'impôt sur le revenu au titre des bénéficiaires agricoles. Tel est par exemple le cas de l'exploitation des carrières, ardoisières, sablières, tourbières ou de l'utilisation de terrains affectés à un usage industriel ou commercial (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 20*). La doctrine rappelle cependant que les sommes perçues par les exploitants agricoles, telles que les produits du droit d'exploitation des carrières, les redevances tréfoncières ou autres redevances analogues ayant leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit, constituent des revenus accessoires à comprendre dans les bénéfices agricoles lorsqu'ils sont tirés d'immeubles inscrits à l'actif (*BOI-BA-CHAMP-10-30, 12 sept. 2012, § 30. – V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 325-20, n° 13 à 15 ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 135*). Il apparaît cependant que ces redevances, qui ont leur origine dans le droit de propriété, ne proviennent pas de l'activité professionnelle et ne doivent pas être prises en compte pour la détermination des résultats imposables sauf si elles n'excèdent pas 5 % (10 %) de l'ensemble des produits de l'exploitation (*BOI-BA-BASE-20-20-10, 9 janv. 2013, § 110*).

**10. –** Ceci étant précisé, sont étudiés ci-après :

9. – les différents types possibles d'exploitations individuelles ;

10. – les règles particulières applicables en cas de cessation d'activité, de changement ou de décès de l'exploitant.

#### *A. - Différents types d'exploitations individuelles*

**11. –** La mise en valeur de biens ruraux peut, en exploitation individuelle ou en entreprise individuelle à responsabilité limitée, revêtir différentes formes. Le Code général des impôts et l'administration distinguent ainsi trois modes d'exploitation donnant lieu à taxation dans la catégorie des bénéficiaires agricoles : le faire-valoir direct par le propriétaire, le fermage et le métayage ou bail à portion de fruits. Des développements spécifiques doivent par ailleurs être consacrés à la conception familiale de l'exploitation agricole retenue par l'administration fiscale.

#### ***1° Différents modes d'exploitation***

##### **a) Exploitation en faire valoir direct**

**12. –** Le profit que réalise un contribuable qui exploite lui-même des biens ruraux dont il est propriétaire est imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles sous réserve du principe de l'imposition par foyer (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 30 et suiv.*).

**13. –** L'exploitation en faire-valoir direct n'impose pas que le contribuable participe effectivement aux travaux agricoles, ni même que l'activité agricole soit exercée à titre principal.

**14. –** Est considéré comme exploitant en faire-valoir direct, et à ce titre soumis à l'impôt sur le revenu dans

la catégorie des bénéficiaires agricoles, le contribuable qui :

- fait exploiter ses biens ruraux par des gardiens ayant la qualité de salariés quand bien même il aurait abandonné le produit de l'exploitation à ses gardiens à titre d'avantage en nature (*CE, 8e ss-sect., 13 juill. 1954, req. n° 20704 : RO p. 123 ; BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 50*) ;
- titulaire d'une retraite de la mutualité sociale agricole, a confié la mise en valeur de son exploitation à deux chefs de culture salariés (*CE, 9e et 8e ss-sect., 6 avr. 1998, req. n° 161481, Lesmaris : RJF 5/1998, n° 526 ; BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 50*).

**15.** – De manière générale, la jurisprudence considère que le recours à des salariés ou à des sous-traitants n'est pas de nature à priver le propriétaire de la qualité d'exploitant, dès lors qu'il conserve la direction et le contrôle de l'exploitation (*CE, 3e et 8e ss-sect., 21 janv. 2008, req. n° 292070, min. c/ Jacqmin : RJF 4/2008, n° 438* à propos d'une SARL). A aussi été considéré comme exploitant, l'accoureur-aviculteur qui confiait à des éleveurs à façon des poussins d'un jour produits dans son propre établissement à charge pour ces éleveurs de conduire lesdits poussins à l'état de poulets qu'il vendait ensuite, dans la mesure où l'accoureur conservait la propriété du cheptel, et assumait pour partie les risques dudit élevage (*CE, 11 mai 1979, req. n° 12862 : RJF 7-8/1979, n° 443 ; voir aussi CE, 8e ss-sect., 8 mars 2002, n° 234615, Bousquet : RJF 11/2002, n° 1243 et CAA Bordeaux, 3e ch., 10 avr. 2001, n° 98-115, Bousquet : RJF 8-9/2001, n° 1068*).

**16.** – La qualité d'exploitant au titre de la taxation des bénéficiaires agricoles m'implique pas non plus que l'activité soit menée à titre principal. Ainsi un contribuable qui cultive des terres peu importantes et exerce, à titre principal, une profession salariée, est néanmoins passible de l'impôt sur le revenu au titre des bénéficiaires agricoles dès lors qu'il tire un revenu régulier de la vente des produits agricoles qu'il récolte en sus des légumes et fruits réservés à sa consommation familiale (*CE, 7e ss-sect., 22 mars 1952, req. n° 12208 : RO p. 41 ; BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 60*). Il en est de même d'un agriculteur admis au bénéfice de la retraite qui a continué d'exploiter une parcelle de subsistance (*Rép. min. n° 28278, à M. Henri de Gastines : JOAN 13 janv. 1991, p. 111, reprise au BOI-BA-CHAMP-10-10-10, 12 sept. 2012, § 50*).

## **b) Exploitant fermier**

**17. – Définition du fermage** – Le bail à ferme est un contrat par lequel une des parties, le bailleur, transmet à l'autre, le fermier, la libre jouissance d'un fonds et de ses accessoires, pour que le fermier en assure l'exploitation agricole à son profit et fournisse en retour au bailleur, en numéraire ou en produits, des prestations déterminées (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 70*).

**18. – Statut fiscal du bailleur et du fermier** – En sa qualité d'exploitant, c'est le fermier qui est imposable dans la catégorie des bénéficiaires agricoles à raison des revenus que lui procure cette exploitation. Le fermage reçu par le bailleur est imposé dans la catégorie des revenus fonciers (*CE, 28 juin 1978, n° 6147 : Dr. fisc. 1978, n° 44, comm. 1703*). Néanmoins, lorsque le bail à ferme vise le matériel d'exploitation, les revenus perçus par le propriétaire relèvent, pour la partie correspondant à la location du matériel, de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux et, pour la location des terres et bâtiments, des revenus fonciers (*BOI-RFPI-CHAMP-10-30, 12 sept. 2012, § 150*). De fait, nombreux sont les exploitants qui ont la double qualité de propriétaire exploitant et de fermier. Dans ce cas, pour le calcul du bénéfice forfaitaire, il ne doit être tenu compte de la rente au sol que pour les seules parcelles exploitées en faire-valoir direct (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 70. – V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 320-20, n° 15 ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 125*).

**19. – Obligations déclaratives du propriétaire** – L'article 78 du CGI prévoit que le propriétaire est tenu à chaque renouvellement du bail, de remettre à l'administration, sous peine de l'amende prévue à l'article 1729 B du CGI et dans un délai de trois mois, une déclaration indiquant :

- la désignation de l'exploitation, par référence au cadastre, et sa superficie totale ;
- les noms et prénoms du fermier.

**20. – Taxation de la revente à titre habituel des produits constitutifs d'un fermage en nature dans la catégorie BIC** – Lorsque le fermage est payé en nature, les revenus procurés par la revente à titre habituel des produits remis en paiement ne constituent pas des revenus fonciers mais des bénéfices industriels et commerciaux. Les gains taxables en bénéfices industriels et commerciaux sont déterminés en prenant en compte, au titre des achats, la valeur conférée aux produits en cause pour l'appréciation du montant des fermages (*Rép. min. à M. Bussereau, JOAN 4 juill. 1994, p. 3415, n° 12655. – CE, 8e et 9e ss-sect., 9 nov. 1981, n° 37534 : RJF 1/1985, n° 13. – CAA Bordeaux, 3e ch., 4 nov. 2003, n° 99-2798, Vigny : RJF 2/2004, n° 120*).

### **c) Exploitation en métayage**

**21. – Définition du bail à métayage** – L'article L. 417-1 du Code rural et de la pêche maritime définit le bail à métayage comme *"le contrat par lequel un bien rural est donné à bail à un preneur qui s'engage à le cultiver, sous la condition d'en partager les produits avec le bailleur"*.

**22. – Statut fiscal du métayer et du bailleur** – L'article 63, alinéa 1 du Code général des impôts vise expressément les métayers en tant que titulaires de bénéfices agricoles. Le propriétaire foncier qui donne en location ses biens ruraux en vertu d'un bail à métayage a, au même titre que le métayer, la qualité d'exploitant agricole. En conséquence, les profits réalisés tant par le bailleur que par le métayer, entrent dans la catégorie des bénéfices agricoles (*BOI-BA-CHAMP-20-10, § 80, 12 sept. 2012. – V. JCl. Rural, V° Baux ruraux, fasc. 160, n° 57 par J.-P. Moreau. – M.-P. Madignier, Bail à métayage et impôt sur le revenu : RD rur. 2010, étude 7*).

**23. – Bail à métayage et rémunération en nature** – Selon l'administration, *"le bailleur à métayage ou à "portion de fruits", ne reçoit donc pas du preneur un fermage indépendant de la production mais une rémunération en nature représentée par une fraction des produits du domaine"* (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 80*). Il s'agit ici d'une lecture restrictive des dispositions de l'article L. 417-1 du Code rural et de la pêche maritime qui semble exclure de la catégorie des bénéfices agricoles les rémunérations perçues en vertu d'un bail par lequel les parties ont convenu de partager les produits, non pas en nature, mais sous la forme de la remise en espèces de la valeur d'une part de la récolte de l'exploitation. Une telle rémunération devrait, semble-t-il, être taxée dans la catégorie des revenus fonciers, comme celle perçue par le bailleur dans le cadre d'un bail à ferme. Or, il appert qu'une telle interprétation n'est pas conforme aux dispositions de l'article L. 411-12 du Code rural et de la pêche maritime qui prévoit sans distinguer bail à métayage et bail à ferme que "le prix du bail est payable en espèces". Le mode de paiement n'est donc pas un critère pour distinguer le métayage du fermage (*I. Couturier, D. Rochard, Métayage, Répertoire de droit civil : Dalloz, 2011, § 29*). La doctrine administrative a d'ailleurs été infirmée à la fois par la jurisprudence civile (*CA Reims, 1re civ., 30 sept. 1992, n° 317/91, Ravillon c/ DSF Marne et Milliat*), et par le juge de l'impôt (*CAA Nancy, 2e ch., 6 août 1993, n° 89NC00065, Ravillon*).

**24. – Bail à métayage et participation aux dépenses de l'exploitation** – Pour caractériser un bail à métayage et justifier la taxation des bénéfices réalisés par le bailleur dans la catégorie des bénéfices agricoles, l'administration semble exiger que la convention prévoie un partage non seulement des produits mais aussi des charges : le BOFIP précise ainsi que "le bailleur participe, par ailleurs, aux dépenses d'exploitation" (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 80*). Une telle acception est d'ailleurs retenue par les juridictions civiles, puisque les juges contrôlent qu'ont été prévus un partage des produits ainsi qu'une participation aux dépenses dans la même proportion et en l'absence d'un tel partage requalifient la convention en bail à ferme (*I. Couturier, C. Rochard, Métayage, répertoire de droit civil : Dalloz, 2011, § 23. – C. Cass., 3e civ., 25 nov. 2008, n° 07-20.146, Ciapponi c/ Espauillard : RD rur. 2009, comm. 1 et*

pour une espèce récente, *CA Orléans, 23 janv. 2013, req. n° 11/02375 : AJDI 2013, n° 622*). Pour autant, la transposition de cette analyse au plan fiscal et la taxation en revenus fonciers des bénéficiaires revenant au bailleur dans le cadre d'un bail dit "à métayage franc de frais" sont contestées. En effet, en dehors du champ d'application des bénéficiaires agricoles, l'administration admet que les profits tirés de la location d'immeubles nus, ayant pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats de l'entreprise exploitée par le preneur, sont taxés dans la catégorie des BIC, notamment lorsque le loyer est calculé en fonction du bénéficiaire ou du chiffre d'affaires du locataire (*BOI-RFPI-CHAMP-10-30, 12 sept. 2013, § 40*). Cette solution devrait, en l'absence d'exclusion expresse et conformément aux dispositions de l'article 72, I, alinéa 1 du CGI, pouvoir être transposée aux bénéficiaires agricoles (*voir sur ce point, M.-P. Madignier, Bail à métayage et impôt sur le revenu, préc. n° 22*). Pourtant, la jurisprudence fiscale reste incertaine sur ce point et certaines cours administratives d'appel exigent, pour confirmer la taxation des revenus du bailleur dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, le partage dans les mêmes proportions des produits et des dépenses correspondantes (*CAA Paris, 2e ch. B, 9 juill. 2002, req. n° 98-379, Mme Domez : Dr. fisc. 2003, n° 17, comm. 330*. – V. aussi pour une référence "aux partages des produits et des dépenses conformément aux règles applicables au contrat de métayage", *CAA Nantes, 1re ch., 21 oct. 2010, n° 07NT03789*).

**25. – Bail à métayage et société créée de fait** – Un contrat de métayage peut, dans certaines circonstances, être disqualifié en société de fait constituée entre le bailleur et le métayer : ainsi en sera-t-il lorsque "les parties au bail à métayage participent à la fois aux apports, à la direction et au contrôle de l'exploitation ainsi qu'aux bénéfices et aux pertes, cette triple participation suffisant à caractériser le contrat de société en matière fiscale" (*M.-P. Madignier, Bail à métayage et impôt sur le revenu, préc. n° 22, § 27*. – V. *JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 315-10 par Fl. Petit, § 125* ou *JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 110*). Les bénéfices générés par la société de fait ainsi identifiée resteront taxables dans la catégorie des bénéficiaires agricoles mais, pour l'application de certains seuils, les recettes cumulées du bailleur et du métayer devront être prises en compte : par exemple, pour la détermination du régime d'imposition (*CGI, art. 70, al. 1 ; BOI-BA-REG-10-30, § 100, 8 oct. 2012*), pour l'application de l'article 151 septies (*voir pour exemple CAA Nancy, 2e ch., 25 oct. 2007, req. n° 04NC00434*. – *Comp. Rép. min. à M. André : JO Sénat Q, 18 oct. 2007, p. 1872*). Dans le cas où une société de fait serait constituée entre le bailleur et le métayer, une seule déclaration doit être déposée au nom de la société, alors qu'en principe bailleur et métayer déposent chacun une déclaration distincte de leurs bénéfices agricoles.

**26. – Répartition des bénéficiaires agricoles entre bailleur et métayer pour les exploitations au forfait** – Aux termes de l'article 77 du CGI, le bailleur et le métayer sont proportionnellement imposés sur la part de revenu imposable revenant à chacun d'eux proportionnellement à leur participation dans les bénéfices ou les produits. Cette proportion est fixée suivant la décision de la commission départementale prévue à l'article 1651 du Code général des impôts qui, en tout état de cause, se conforme aux usages locaux. Pour autant, l'administration admet que la répartition des bénéfices puisse se faire suivant une proportion différente de celle arrêtée par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (*V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 320-10, n° 65* ou *JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 120*), et notamment qu'elle se fasse en fonction de la participation de chacun des intéressés dans les produits de l'exploitation. À ce titre, le service des impôts doit, pour la détermination des bases d'imposition du bailleur et du métayer, appliquer les proportions résultant des contrats qui lui sont présentés si ces proportions diffèrent de celles généralement constatées, sous réserve toutefois d'un accord écrit du bailleur et du métayer sur la répartition des bases respectives d'imposition (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 90 et 100*). Pour ce faire, l'article 78 du CGI prévoit que le propriétaire est tenu, à chaque renouvellement ou modification de bail, dans un délai de trois mois, de remettre à l'administration une déclaration indiquant la désignation de l'exploitation, ainsi que les nom et prénoms du métayer, et de préciser en outre la part proportionnelle de chacune des parties validée par l'accord écrit du preneur.

## 26 . - Conséquences de l'abrogation du régime du forfait agricole

L'article 60 de la loi de finances pour 2017 a abrogé, à compter du 1er janvier 2018, l'article 77 du CGI, qui déclinait les modalités de répartition du bénéfice imposable dans les cas de bail à portion de fruit, métayage, changement ou décès de l'exploitant (*L. fin. 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 60*).

---

27. – Sur la détermination du bénéfice forfaitaire à répartir entre le bailleur et le métayer, voir JCl. *Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 320-20, § 20 ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 125*.

28. – **Sort fiscal des revenus accessoires en métayage** – Les revenus accessoires éventuellement perçus dans le cadre de l'exploitation agricole doivent, selon le cas, soit être déclarés au titre des revenus fonciers, soit être ajoutés aux bénéfices agricoles du bailleur et du métayer, chacun pour leur part respective dans les produits des redevances dont il s'agit (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 110 et supra n° 9*).

29. – **Métayage et multiplicité d'exploitations** – Lorsque le même propriétaire donne en métayage plusieurs exploitations, les diverses parts de revenu qu'il en tire sont ajoutées, le cas échéant, aux bénéfices agricoles provenant des propriétés qu'il exploite directement. Il en va de même pour le métayer, lorsque celui-ci exploite plusieurs domaines (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 120*).

### 2° *Notion d'exploitation familiale*

30. – **Exploitation impliquant des biens et de la main d'œuvre familiale** – Il est fréquent en pratique que des membres de la famille de l'exploitant, c'est-à-dire principalement son conjoint ou l'un de ses enfants majeurs, participent aux travaux de l'exploitation ou que l'exploitation de l'un des époux s'exerce grâce à des biens communs ou propres à l'autre époux. La question se pose alors de savoir si les activités agricoles génératrices de bénéfices agricoles exercées par les membres de la même famille doivent être considérées comme exercées dans le cadre d'une exploitation unique ou, au contraire, d'exploitations autonomes. La réponse à cette question est, comme il sera vu, susceptible d'avoir des répercussions sur les modalités d'application d'un certain nombre de dispositifs fiscaux.

#### **a) Situation des époux**

31. – **Époux présumés coexploitants au regard des bénéfices agricoles** – En raison de l'étroite communauté d'intérêt qui unit l'exploitant et les membres de sa famille, la doctrine administrative adopte une conception familiale de l'exploitation agricole. À ce titre, l'administration retient que l'ensemble des exploitations mis en valeur par deux époux est présumé constituer une exploitation unique pour l'application d'un certain nombre de dispositifs fiscaux. Les époux sont même présumés avoir la qualité commune de coexploitant au plan fiscal (*BOI-BA-REG-10-30, 8 oct. 2012, § 30*). Cette conception légitimée par l'article L. 321-5 du Code rural et de la pêche maritime qui prévoyait, jusqu'à son abrogation par la loi de modernisation de l'agriculture n° 95-95 du 1er février 1995, que "*l'exploitation par chacun des époux d'un fonds agricole séparé ne pouvait avoir pour effet de les placer dans une situation plus favorable, en ce qui concerne leurs statuts économique, social et fiscal, que celle dont ils bénéficieraient s'ils exploitaient ensemble un fonds équivalent à la réunion de leurs deux exploitations*", semble néanmoins connaître un certain infléchissement (voir pour la justification et la critique de la notion d'exploitation familiale, *M.-P. Madignier, Fiscalité agricole et viticole approfondie, 2e édition : Litec Fiscal, Lexis Nexis, 2008, annexe 13, Le patrimoine professionnel des époux, p. 597 et 598*). Il apparaît en effet que la portée donnée par la doctrine à la présomption d'unicité des exploitations mises en valeur par deux époux varie en fait selon le dispositif fiscal envisagé : particulièrement extensive pour ce qui concerne la question de la détermination du régime d'imposition applicable aux bénéfices agricoles perçus par le couple, elle semble plus conforme



aux positions jurisprudentielles lorsqu'elle porte sur d'autres mécanismes.

**32. – Exploitation unique et limites d'application des différents régimes d'imposition. Doctrine administrative** – Sont, au regard du franchissement des limites de passage d'un régime d'imposition à un autre, considérés comme coexploitants les époux dont l'un est propriétaire indivis de tout ou partie des biens affectés à l'exploitation mise en valeur par l'autre, ou encore les époux dont l'un participe à la mise en valeur de l'exploitation appartenant en propre à l'autre. Dans ces deux situations, et quel que soit le régime matrimonial, l'exploitation gérée par le conjoint de l'exploitant n'est pas réellement distincte de celle de l'exploitant et il convient, selon l'administration, de totaliser les recettes pour apprécier les limites de passage d'un régime d'imposition à l'autre. L'administration souligne d'ailleurs que l'existence d'un régime communautaire renforce la présomption (*BOI-BA-REG-10-30, 8 oct. 2012, § 30*). Elle admet cependant que cette présomption de coexploitation puisse être renversée, mais de manière restrictive, lorsque le conjoint de l'exploitant gère de manière autonome un domaine dont tous les éléments de l'actif lui appartiennent en propre : dans ce cas, le seuil de passage d'un régime d'imposition à un autre peut être apprécié de manière distincte par référence aux recettes de chacune d'entre elles.

**33. – Exploitation unique et limites d'application des différents régimes d'imposition. Position jurisprudentielle** – Le juge de l'impôt a une position qui s'éloigne de celle de l'administration. La teneur de la jurisprudence sur ce point peut se résumer en l'idée selon laquelle la position "administrative est illégale. Il n'y a pas une préemption simple de coexploitation pour les biens détenus en commun par des époux mariés sous le régime de la séparation de biens et une présomption renforcée (à supposer que cette notion signifie quelque chose) lorsque les époux sont mariés sous la communauté, mais une présomption simple dans ce dernier cas et dans le cas inverse une présomption d'exploitations distinctes, que l'administration ne peut inverser qu'en rapportant la preuve qu'il existe entre les époux une société de fait" (*concl. G. Goulard sous CE, 2 nov. 1998, req. n° 162176, Bonnin : Dr. fisc. 1999, n° 13, comm. 262*). En conséquence, selon les juges, lorsque les époux sont mariés sous le régime de la séparation de biens et exploitent des domaines agricoles dont chacun est propriétaire ou locataire, il ne peut y avoir coexploitation, pour l'appréciation du régime d'imposition applicable, que si l'administration démontre les conditions de l'existence d'une société de fait (*CE, 9e et 8e ss-sect., 23 nov. 1998, req. n° 162176, Bonnin : RJF 1/1999 n° 28*). À l'inverse, lorsque les époux sont mariés sous le régime de la communauté, l'exploitation unique est présumée mais cette présomption est simple. Les époux peuvent la combattre s'ils démontrent qu'ils disposent de moyens d'exploitation distincts (pour un cas où cette preuve n'a pas été rapportée, *V. CE, 3e et 8e ss-sect., 20 déc. 2000, n° 212844, Manac'h : Dr. fisc. 2001, n° 14, comm. 315*). En l'absence de preuve de l'existence de moyens d'exploitations distincts, le juge est cependant allé assez loin dans la reconnaissance d'une unité d'exploitation, puisqu'il a été admis que l'administration puisse, pour appliquer le régime réel d'imposition, additionner les quotes-parts perçues par deux époux communs en biens au titre de leurs participations respectives dans un GAEC et une EARL, dès lors que les deux sociétés appartenaient aux membres de la famille, avaient la même activité et le même client (*CAA Bordeaux, 3e ch., 1er sept. 2009, req. n° 08BX02188*).

**34. – Exploitation unique et autres dispositifs fiscaux** – La question de savoir si deux époux mettent en valeur une ou plusieurs exploitations ne se pose pas uniquement à propos de la détermination du régime d'imposition applicable. Elle influence aussi le plafond des déductions pour investissement et aléas qui pourront potentiellement être pratiquées par le couple. Ainsi, pour le calcul de la déduction, il est admis que la déduction soit pratiquée – sous condition de respect des plafonds qui lui sont propres – par chacun des conjoints qui gèrent une exploitation autonome (*BOI-BA-BASE-30-20-10, 12 sept. 2012, § 30*). De la même manière, il importe de savoir si deux époux gèrent fiscalement une ou plusieurs exploitations pour apprécier la durée d'exploitation ouvrant droit, en vertu de l'article 151 septies A, à l'exonération des plus-values réalisées lors du départ à la retraite du cédant en cas d'exercice successif dans le cadre d'une exploitation individuelle, puis dans celui d'une société non soumise à l'IS (*BOI-BIC-PVMC-40-20-20-10, 18 nov. 2013, § 130*). Dans ces deux cas, la doctrine exprimée est beaucoup moins restrictive que celle présentée à propos

des limites d'application des différents régimes d'imposition, et semble plus proche de la position jurisprudentielle exprimée dans la décision *Bonnin* précitée (Cf. *supra* n° 33). En effet, l'administration fait ici clairement la distinction entre les époux séparés de biens, qui sont réputés exploiter chacun leur propre entreprise, à moins qu'ils ne procèdent à l'exploitation de l'entreprise dans le cadre d'une société créée de fait, et les époux mariés sous le régime de la communauté de biens qui sont présumés exploiter une seule et même entreprise, sauf s'il ressort de l'examen des conditions réelles d'exploitation, qu'en dépit de leur régime matrimonial, chacun des époux exploite une entreprise distincte. L'administration propose d'ailleurs à cette occasion un certain nombre d'indices d'identification d'une entreprise distincte, tels que la gestion de l'exploitation avec des biens propres, la gestion autonome de chacune des exploitations (comptabilité, comptes bancaires, personnels salariés, moyens d'exploitations distincts), la présence de fonds agricoles ayant fait l'objet d'une déclaration séparée auprès du centre de formalités des entreprises, de dépôt de déclarations fiscales professionnelles distinctes. Pour être complet, il convient cependant de noter une rédaction quelque peu différente dans le commentaire de l'article 151 *septies* du CGI qui organise l'exonération des plus-values des petites entreprises, dispositif fort utile en matière de bénéfices agricoles. Qu'il s'agisse d'apprécier le seuil de chiffre d'affaires ou la durée d'exercice exigée pour bénéficier de l'exonération, l'administration ne distingue pas les situations en fonction du régime matrimonial des époux, mais selon que les époux détiennent l'entreprise en communauté ou en indivision, ou qu'ils la détiennent en propre (*BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, 12 sept. 2012, § 90 et 590*). Par soucis de clarté, une unité d'interprétation semblerait souhaitable.

#### **b) Exploitant travaillant avec ses enfants majeurs**

**35.** – Dans l'hypothèque, où un contribuable exploite des biens ruraux avec ses enfants majeurs, il convient de distinguer deux situations pour savoir s'il y a lieu d'imposer les bénéfices agricoles réalisés au seul nom de l'exploitant ou, au contraire, de considérer qu'ils sont générés par une société de fait constituée entre l'exploitant et ses enfants (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 130*).

**36. – Exploitation propriété indivise de l'exploitant et de ses enfants majeurs** – Lorsque la propriété exploitée en commun est la propriété indivise de l'exploitant et de ses enfants, l'administration considère que cela suffit à démontrer l'existence "d'une véritable exploitation en association", justifiant que chacun soit soumis séparément à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices agricoles, sur la part des revenus lui revenant dans l'exploitation commune (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 130*). La jurisprudence retient cependant une analyse un peu différente. Certes les coïndivisaires sont considérés comme ayant la qualité de coexploitants au plan fiscal sans que ne soit exigée la présence des éléments justifiant de l'existence d'une société de fait (*CE, 6 mars 1991, n° 61963, Baudrand : Dr. fisc. 1992, comm. 1242 ; RJF 5/1991, n° 544, concl. J. Gaeremynck*), mais, en l'absence d'une telle société de fait, seuls les indivisaires qui ont bénéficié d'une fraction des résultats de l'entreprise sont imposables (*J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, Droit fiscal général : LexisNexis, 2e édition, 2011, n° 1018. – V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 315-10 par Fl. Petit, n° 124 ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 110*). Le régime d'imposition applicable à chaque indivisaire est déterminé en fonction des recettes de l'exploitation indivise (*BOI-BA-CHAMP-20-20, 8 oct. 2012, § 350*).

**37. – Exploitation propriété de l'exploitant** – Lorsqu'à l'inverse, l'exploitant est seul propriétaire de l'exploitation familiale, la participation de ses enfants à la mise en valeur du fonds ne suffit pas à caractériser l'existence "d'une association", et l'imposition de la totalité de bénéfices doit en principe se faire au nom de l'exploitant, à moins que celui-ci n'établisse que ses enfants majeurs, non rémunérés par un salaire, participent effectivement à la gestion et aux risques de l'exploitation. La preuve "d'une association", que l'on doit ici entendre comme la preuve de l'existence d'une société créée de fait, doit, selon le service, résulter d'une convention passée entre l'exploitant et ses enfants, établissant tant la participation à la direction, au contrôle et aux risques de l'exploitation (aux pertes et bénéfices), que les apports matériels faits à l'entreprise (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 130 ; BOI-BA-CHAMP-20-20, 8 oct. 2012, § 260 et s.*).

### **c) Associés d'exploitation**

**38. – Définition** – Certaines personnes non salariées, âgées de dix-huit ans révolus et de moins de trente-cinq ans, qui entretiennent avec l'exploitant un lien de parenté (descendants, frère, sœur ou allié au même degré du chef d'exploitation agricole ou de son conjoint) et qui ont pour activité principale la participation à la mise en valeur de son exploitation peuvent être dotées du statut d'associés d'exploitation prévu à l'article L. 321-6 du Code rural et de la pêche maritime. Ces associés d'exploitation sont rémunérés par un intéressement aux résultats de l'exploitation fixé dans les conditions décrites aux articles L. 321-7 et L. 321-9 du Code rural et de la pêche maritime.

**39. – Régime fiscal de l'intéressement** – Selon l'article 77 A du Code général des impôts, cet intéressement ne relève pas de la catégorie des bénéfices agricoles, mais obéit aux règles des traitements et salaires, ce qui autorise notamment la déduction des frais professionnels soit réels, soit de manière forfaitaire (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 160. – V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 403-10 par A. Maitrot de la Motte, n° 122 et 123*). Cette rémunération peut être déduite des bénéfices agricoles de l'exploitant qui en est débiteur (*BOI-BA-BASE-20-30-40-10, 12 sept. 2012, § 100 et 101*), sous réserve qu'il ne soit pas au forfait, puisque son bénéfice forfaitaire est présumé les prendre déjà en compte (*BOI-BA-BASE-10-10, 12 sept. 2012, § 30*).

#### *B. - Règles particulières en cas de cessation d'activité, de changement d'exploitant ou de décès*

**40.** – Les situations de cessation d'activité, de changement ou de décès de l'exploitant individuel sont toutes assimilées à des cessations d'activité au plan fiscal. À ce titre, elles entraînent les conséquences fiscales prévues aux articles 201 et suivants du Code général des impôts. Les bénéfices agricoles perçus au titre du dernier exercice d'activité connaissent ainsi des règles particulières de détermination en matière d'évaluation des stocks, de plus-values, de déductions fiscales pour investissement (*BOI-BA-BASE-30-20-40-10, 12 sept. 2012, § 20. – V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 325-43 par Ph. Luppi ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 126*) ou pour aléas non encore réintégrés (*BOI-BA-BASE-30-30-30, 12 sept. 2013, § 230. – V. Fasc. préc.*), de prise en compte d'une option antérieure pour la moyenne triennale (*BOI-BA-LIQ-20, 12 sept. 2012, § 100*), de réintégration des bénéfices exceptionnels antérieurement étalés (*BOI-BA-LIQ-10, 12 sept. 2012, § 510*). Le présent fascicule n'a pas pour ambition de présenter l'ensemble de ces règles, mais propose de répertorier un certain nombre de cas dans lesquels l'identification de l'exploitant fiscalement responsable des bénéfices agricoles pose des difficultés, soit que l'événement provoquant la cessation d'activité ne soit pas facilement identifiable, soit qu'il faille procéder à la répartition des bénéfices réalisés en cours d'année entre deux exploitants, soit enfin que la situation fiscale de l'ancien l'exploitant puisse avoir des répercussions sur celle du repreneur.

#### ***1° Cessation d'activité de l'exploitant***

**41. – Cessation d'activité et vente des stocks conservés par l'exploitant** – Les profits que procure à un ancien agriculteur la commercialisation de stocks qu'il a conservés continuent de relever de la catégorie des bénéfices agricoles, alors même que cet agriculteur a cessé ou cédé son exploitation (*BOI-BA-CHAMP-10-10-10, 12 sept. 2012, § 30*). La jurisprudence est constante sur ce point que la cessation d'activité résulte d'une cessation pure et simple de l'activité ou de sa transmission à un nouvel exploitant, notamment par sa mise en fermage (*CE, 29 sept. 1982, n° 22589, n° 22590 et 22591 : Dr. fisc. 1983, n° 12, comm. 549. – CE, plén., 18 mars 1988, n° 73693 : Dr. fisc. 1988, n° 41, comm. 1883 ; RJF 5/1988, n° 627. – implicitement CE, 9e et 10e ss-sect., 23 mars 2005, req. n° 237810, Morin : Dr. fisc. 2005, n° 21, comm. 425 ; RJF 6/2005, n° 544*). Cette solution s'explique probablement par la volonté de maintenir, au plan fiscal, la

qualification agricole jusqu'à l'achèvement du cycle de production initié par l'exploitant, ce qui justifie d'ailleurs que la solution soit différente lorsque la commercialisation est réalisée par un tiers et notamment par les héritiers de l'exploitant décédé (*Cf. infra n° 50*).

**42. – Ventes de stocks après cessation ou cession. Modalités d'imposition.** – Les recettes retirées de la vente des stocks conservés après la cession ou la cessation de l'exploitation sont prises en compte pour déterminer le régime d'imposition applicable, et si elles sont supérieures à la limite du forfait, le revenu imposable (*Rep. Min. n° 9933 à M. Chavannes : JOAN 8 mai 1989, p. 2138, non reprise au BOFIP*). En cas d'imposition selon le bénéficiaire réel, le profit réalisé est déterminé en déduisant du prix de vente la valeur comptable du stock à la date de la cession ou de la cessation d'activité (*BOI-BA-BASE-20-20-10, 9 janv. 2013, § 60*). Lorsque les produits vendus après la cessation d'activité ont été récoltés alors que l'exploitation relevait du forfait, la règle selon laquelle *“les récoltes comprises dans le stock initial du premier exercice dont les résultats sont déterminés selon un régime réel d'imposition sont évaluées d'après leur valeur au 31 décembre de l'année au cours de laquelle elles ont été levées. Elles sont reprises pour la même valeur dans les inventaires suivants, dans la mesure où elles n'ont pas encore été vendues”* (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OA, c*), conduit à ce que la plus-value sur stocks soit intégralement taxée au moment de leur réalisation, y compris pour la part acquise préalablement à la cessation d'activité (*voir sur ce point, CE, 7e et 8e ss-sect., 18 mai 1984, req. n° 36867 : Dr. fisc. 1984, n° 40, comm. 1656*). Par mesure de tolérance, l'administration précise par ailleurs que si lors de la cession ou de la cessation de l'exploitation l'agriculteur a conservé tout ou partie de ses stocks pour son usage personnel, la plus-value acquise par ces éléments n'a pas à faire l'objet d'une imposition immédiate et échappe définitivement à l'impôt à la condition cependant que les produits conservés soient effectivement utilisés pour les besoins personnels de l'exploitant (*BOI-BA-BASE-20-20-10, 9 janv. 2013, § 60*).

**43. – Composition de l'actif immobilisé de l'exploitant "écouleur" de stocks. Prise en compte de la cessation d'activité** – Si le bien-fondé de la qualification fiscale de l'activité de l'exploitant "écouleur" de stocks est incontestable, la continuité de sa taxation au titre des bénéficiaires agricoles est cependant cantonnée à ce qui est nécessaire à l'achèvement du cycle de production. Elle ne doit en aucun cas gommer la survenance de la cessation d'activité notamment en ce qui concerne la composition de l'actif avant et après cette cessation. Partant, les terres ou bâtiments mis en fermage à l'occasion de la cessation d'activité, sous la réserve qu'ils ne soient pas eux-mêmes nécessaires à l'activité résiduelle d'écoulement des stocks, doivent en principe être considérés comme ayant fait l'objet d'un retrait d'actif générateur de plus-values au moment de la cessation d'activité, y compris si l'exploitant choisit ensuite de les faire figurer à l'actif de son bilan d'exploitant "écouleur" de stocks (*CAA Nancy, 2e ch., 4 août 2005, req. n° 02NC00006, Harlin. – CAA Nancy, 2e ch., 10 mars 2005, n° 01NC00146, Lassalle. – M.-P. Madignier, Conclusion des entretiens de droit vitivinicole de la villa Bissinger : RD rur. 2009, n° 377, dossier 31, § 10*). Or, telle ne semble pas être la position exactement retenue par l'administration dans son appréciation des conditions de l'exonération des plus-values des petites entreprises prévue à l'article 151 septies du Code général des impôts. Par tolérance, elle admet de considérer que l'exercice à titre professionnel d'une activité puisse, sous certaines conditions, perdurer jusqu'à la fin du cycle économique attaché à cette activité. Le BOFIP expose à cet effet la situation d'un viticulteur qui vend son exploitation à repreneur, en conservant néanmoins une partie du stock de bouteilles et des hangars et entrepôts abritant l'outillage et les installations viticoles. Ces biens immobiliers sont loués au nouvel exploitant et demeurent inscrits au bilan d'exploitation du cédant. Au cours des années qui suivent la cession, le viticulteur cédant vend son stock de vins par exemple à des touristes de passage et des restaurants locaux. Il est réputé alors, pour l'application de l'article 151 septies du CGI, poursuivre son activité professionnelle jusqu'à la liquidation de son stock de vins. S'il vend les biens immobilisés loués avant ce terme, il pourra donc bénéficier de l'exonération des plus-values dans les conditions prévues à l'article 151 septies du CGI. Il est cependant précisé que cette tolérance est subordonnée à la condition qu'à la fin de l'exercice à titre professionnel de l'activité (au moment de la vente de l'entreprise à un repreneur dans l'exemple), les recettes de l'exploitation n'excèdent pas les seuils mentionnés au 1° et au 2° de l'article 151 septies du CGI. En outre, l'exonération ne peut porter que sur

les éléments de l'actif immobilisé inscrits au bilan de l'entreprise lorsqu'elle cesse son activité professionnelle, et qui demeurent inscrits à ce bilan au cours de la période de liquidation. Si au cours de la période qui suit la fin de l'exercice à titre professionnel de l'activité, les seuils de recettes étaient dépassés, l'exonération ne s'appliquerait pas pour les cessions intervenues durant cette période de liquidation (*BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, 9 janv. 2013, § 260*). Il conviendra donc, selon nous, de cantonner l'application de cette tolérance aux cas où, après avoir constaté et potentiellement taxé les plus-values dues aux retraits d'actif au titre de l'exercice de cessation d'activité, l'exploitant "écouleur" de stocks décide de maintenir ses terres ou bâtiments à son nouveau bilan agricole avant de les céder, et sous la réserve que, dans cette situation, les dispositions de l'article 155, III du CGI ne conduisent pas à faire entrer les plus-values concernées dans le champ d'application du régime des plus-values des particuliers, et donc à exclure toute invocabilité de la doctrine relative à l'article 151 septies du CGI. Ce qui nous paraît être désormais le cas.

**44. – Modification des modalités de faire-valoir et cessation d'activité** – Lorsqu'une personne transforme son exploitation en faire-valoir direct ou en métayage pour la donner en fermage, cette transformation entraîne une cessation d'activité (*Cf. supra n° 8*). Inversement, l'opération par laquelle un exploitant en faire-valoir direct loue son exploitation par bail à métayage et celle par laquelle un bailleur à métayage reprend l'exploitation de ses biens en faire-valoir direct n'emportent, selon la doctrine, ni cessation d'activité, ni modification de la structure du bilan (*BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 80*).

## **2° Changement d'exploitant**

**45. –** En cas de changement d'exploitant, les conséquences habituelles de la cessation ou de la cession d'activité doivent être tirées au regard de l'exploitant qui se retire. Néanmoins, au-delà des règles spécifiques applicables en matière de plus-values professionnelles en cas de mutation à titre gratuit ou d'apport de l'entreprise agricole en société (*BOI-BA-BASE-20-20-30-60, 12 sept. 2012*), un certain nombre de situations particulières doivent être signalées.

**46. – Apport d'une exploitation individuelle à un GAEC** – La jurisprudence a considéré que l'apport fait par un agriculteur de son entreprise individuelle à un GAEC ne pouvait être regardé comme une cessation d'activité, dès lors qu'un exploitant agricole qui participe à un GAEC doit être regardé comme poursuivant au sein de ce groupement son activité en qualité d'exploitant individuel (*CE, 9e et 10e ss-sect., 28 déc. 2007, req. n° 282381, Lienart : RJF 3/2008, n° 302*). Pour faire obstacle à cette jurisprudence, l'article 73 E du CGI (issu de l'article 86 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) précise désormais que, nonobstant la règle de transparence des GAEC prévue à l'article L. 323-13 du Code rural et de la pêche maritime, en cas d'apport d'une exploitation agricole à un tel groupement, il y a lieu de constater les conséquences fiscales d'une cession d'activité de l'exploitant apporteur et, à ce titre, de taxer immédiatement les bénéfices qui n'ont pas encore été imposés. Des atténuations à ce principe sont cependant prévues pour ce qui concerne les subventions d'équipement (*CGI, art. 42 septies*) et les déductions pour investissement et aléas (*CGI, art. 72 D et 72 D bis*), les fractions de bénéfice exceptionnel étalé non encore taxées (*CGI, art. 75-0 A*) ou la taxation de l'excédent sur la moyenne en cas d'option antérieure pour la moyenne triennale (*CGI, art. 75-0 B*). Dans l'ensemble de ces situations, la réintégration des sommes non encore imposées au nom de l'apporteur pourra se faire, sous conditions spécifiques, dans les bénéfices de la société bénéficiaire de l'apport (*voir sur l'ensemble de ces questions, JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 347 ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 190*).

**47. – Exploitation soumise au forfait. Répartition du bénéfice de l'année civile de changement d'exploitant. Taxation au nom d'un bénéficiaire unique** – L'article 77 al. 2 du Code général des impôts prévoit qu'en cas de changement d'exploitant, le bénéfice de l'exploitation transférée est imposable au nom de l'exploitant qui a levé les récoltes au cours de l'année d'imposition. L'expression "qui a levé les récoltes", s'entend de l'exploitant, cédant ou cessionnaire, qui, au cours de l'année du transfert, a bénéficié des produits de l'exploitation, de quelque nature qu'ils soient (récoltes, croît du cheptel, produits de basse-cour, etc.)

(*Rép. min. n° 27168 à M. Valbrun : JOAN 20 mai 1976, p. 3478 ; Dr. fisc. 1976, n° 30, comm. 1088, non reprise au BOFIP*). La levée des récoltes au sens de l'article 77 du CGI n'implique pas nécessairement la réalisation matérielle des opérations (*CE, 8e et 9e ss-sect, 16 mars 1988, req. n° 59489, M. Castel : Dr. fisc. 1988, n° 31, comm. 1621 ; RJF 5/1988, n° 594*).

---

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

#### **47 et 48 . - Conséquences de l'abrogation du régime du forfait agricole**

Voir n° 26.

---

**48. – Exploitation soumise au forfait. Répartition du bénéfice de l'année civile de changement d'exploitant. Taxation partagée entre exploitants sortant et entrant.** – Si l'exploitant sortant et l'exploitant entrant ont participé l'un et l'autre aux récoltes, le bénéfice forfaitaire est partagé au prorata de la durée d'exploitation de chacun d'eux au cours de l'année d'imposition. Les intéressés peuvent cependant demander à ce que le bénéfice soit partagé au prorata de la part des produits revenant respectivement à l'exploitant sortant et à l'exploitant entrant. Dans ce cas, la demande qui doit être expresse et conjointe indique les conditions exactes dans lesquelles ces produits ont été ou seront répartis (*CGI, art. 77, al. 3*). En l'absence de demande expresse et conjointe des exploitants sortant et entrant, c'est à bon droit qu'ils ont été taxés au prorata de la durée pendant laquelle ils ont exploité un domaine, alors même que l'exploitant entrant n'a pas levé la récolte de céréales de l'année envisagée, mais a bénéficié au titre de la période pendant laquelle il a exploité le domaine du croît du cheptel et des produits de basse-cour (*CE, 25 oct. 1954, req. n° 23232 : Dr. fisc. 1954, n° 26, comm. 886 ; BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 200*).

**49. – Reprise de l'exploitation par le conjoint d'un exploitant partant à la retraite** – Lorsqu'un exploitant part à la retraite et que son exploitation est reprise par son conjoint, celui-ci est considéré comme poursuivant l'exploitation. Il n'est pas assimilé à un nouvel exploitant en matière de bénéfices agricoles, de telle sorte que son régime d'imposition doit être apprécié en tenant compte de la moyenne des recettes encaissées par son conjoint au cours de la période bisannuelle de référence, et que les options en cours de validité conservent leur valeur (*BOI-BA-REG-10-30-20, 8 oct. 2012, § 50*). La solution est différente en cas de décès de l'exploitant (*Cf. infra n° 52*).

#### **3° Décès de l'exploitant**

**50. – Décès de l'exploitant et vente des stocks par les héritiers** – Contrairement à ce qui a été présenté à propos des stocks vendus, après la cessation d'activité, par l'exploitant lui-même (*Cf. supra n° 42*), les héritiers qui écoulent les stocks après le décès de l'exploitant ne réalisent des bénéfices agricoles que s'ils ont eux-mêmes la qualité d'exploitant. Dans le cas contraire, les gains issus de la vente des stocks sont imposés selon le régime des plus-values sur biens meubles défini aux articles 150 UA et suivants du CGI (*BOI-BA-CHAMP-10-10-10, § 40, 12 sept. 2012. – Rép. min. n° 43523 à M. J. Valleix : JOAN 3 févr. 1997, p. 517 ; Dr. fisc. 1997, n° 41, comm. 1047*). Ainsi, il a par exemple été précisé que pour une exploitation exclusivement d'élevage dont la totalité du cheptel a été vendue aussitôt après le décès par des héritiers non exploitants, ces derniers ne peuvent être regardés, en principe, comme s'étant livrés à une activité imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles (*Rép. min. à M. Rufin : JO Sénat 3 juill. 1986 p. 922 ; Dr. fisc. 1986, n° 45, comm. 1945 non reprise au BOFIP. – V. aussi JCl. Fiscal impôts directs Traité, Fasc. 301 par P.-M. Madignier, n° 61*). Tel ne serait pas le cas si les héritiers ne se contentaient pas de vendre les stocks de l'exploitant décédé mais levaient eux-mêmes la récolte (*CE, 8e et 3e ss-sect., 17 nov. 2000, req. n° 194968, Pointillart : Dr. fisc. 2001, n° 21, comm. 470. – V. aussi Fasc. préc.*).

**51. – Répartition des bénéfices entre l'exploitant décédé et le nouvel exploitant** – Aux termes de l'article 77, alinéa 4 du Code général des impôts, il apparaît que les modalités de répartition des bénéfices suite au décès en cours d'année de l'exploitant sont identiques à celles qui sont prévues pour le cas de changement d'exploitant (*Cf. supra n° 47 et 48*) : le bénéfice de l'exploitation est imposable au nom de l'exploitant qui a levé les récoltes au cours de l'année d'imposition. Sur ce fondement, la cour administrative d'appel de Nancy a jugé que M. et Mme Pointillard, légataires du domaine viticole de leur fils en Champagne, qui ont fait vendanger pour leur compte et à leurs frais la récolte dont ils avaient hérité en l'état "non vendangé", ont à cette occasion réalisé des bénéfices agricoles et devaient être imposés sur la totalité des bénéfices réalisés par l'exploitation dont ils ont hérité (*CE, 8e et 3e ss-sect., 17 nov. 2000, req. n° 194968, Pointillard : Dr. fisc. 2001, n° 21, comm. 470 ; RJF 2/2001, n° 171 ; concl. G. Bachelier sous BDCF 2/2001, n° 25*).

---

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

## **51 . - Conséquences de l'abrogation du régime du forfait agricole**

Voir n° 26.

---

**52. – Régime d'imposition en cas de reprise de l'exploitation par le conjoint décédé ou l'indivision successorale** – Le décès de l'un des membres d'une communauté conjugale qui met en valeur une exploitation agricole entraîne une cessation d'activité et un changement d'exploitant quel que soit le régime matrimonial. L'exploitation peut être poursuivie soit par l'indivision successorale, soit par le conjoint survivant, qu'il ait été coexploitant ou non, soit par un autre héritier, soit enfin par un tiers. Tous ont vocation à être imposés sur les bénéfices agricoles réalisés à compter du décès. La seconde phrase de l'article 69 B, alinéa 1 du Code général des impôts prévoit cependant que, compte tenu de l'étroite communauté d'intérêts existant entre époux et membres d'une même famille, le régime de bénéfice réel qui s'appliquait en raison de ses recettes à l'exploitant décédé reste applicable au conjoint survivant ou à l'indivision successorale qui poursuit l'exploitation. Cette disposition interdit tout retour au forfait du fait du changement d'exploitant, mais il est bien évidemment admis que si le conjoint décédé relevait du régime simplifié de plein droit, le conjoint survivant ou l'indivision successorale qui poursuit l'exploitation pourra opter pour le régime réel normal d'imposition dans les conditions de droit commun. Cette option doit en revanche être formulée dans les délais prévus en faveur des exploitations nouvelles (*BOI-BA-REG-20-20, 12 sept. 2012, § 70 à 170*). Par ailleurs, les options qui auraient pu être formulées par l'exploitant en matière de régime d'imposition ne s'imposent ni au conjoint survivant, ni à l'indivision successorale, de telle sorte que si l'exploitant décédé était au régime simplifié sur option, le nouvel exploitant sera soumis de plein droit au régime du forfait pour ses deux premières années d'activité (*BOI-BA-REG-20-20, 12 sept. 2012, § 100*).

## **II. - Lieu d'imposition. Territorialité**

**53. – Principes** – Conformément à l'article 4 A du CGI, la taxation à l'impôt sur le revenu des bénéfices agricoles d'un exploitant ne dépend pas, en premier lieu, de la situation de l'exploitation mais de sa domiciliation.

**54. – Exploitant domicilié en France** – Dès lors qu'un exploitant peut être regardé comme domicilié en France en application de l'un des critères de l'article 4 B du CGI, ses bénéfices agricoles seront soumis, sous réserve des conventions internationales, à l'impôt sur le revenu français que son ou ses exploitations soient situées en France ou à l'étranger (*BOI-BA-CHAMP-30, 12 sept. 2012, § 100*. – V. sur la notion de

domiciliation, *JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 3240 par G. Gest et Fasc. 3220*). Toutefois, s'agissant des bénéficiaires issus d'exploitations situées hors de France, le régime du forfait ne peut trouver à s'appliquer (*CGI, art. 158, 1, al. 2 et a contrario CGI, art. 64, 1*), de telle sorte que l'exploitant qui possède des exploitations en France et hors de France ne pourra bénéficier du forfait que pour les seuls bénéficiaires de ses exploitations situées en France et sous réserve que ses recettes, pour l'ensemble de ses exploitations, n'excèdent pas une moyenne bisannuelle de 76 300 € (*CGI, art. 69, I*). L'administration fiscale admet cependant de ne prendre en compte pour apprécier le dépassement du seuil de passage régime réel d'imposition que les seules recettes annuelles réalisées en France (*BOI-BA-CHAMP-30, 12 sept. 2012, § 30*).

**55. – Exploitant non domicilié en France** – Dès lors qu'un exploitant ne peut être regardé comme domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI, il n'est taxable en France que sur les seuls bénéficiaires de ses exploitations sises en France au sens de l'article 164 B, I, c du CGI (*BOI-BA-CHAMP-30, 12 sept. 2012, § 10*).

**56. – Droit conventionnel. Règles générales.** – La plupart des conventions fiscales internationales engageant la France assimilent les bénéficiaires tirés d'exploitations agricoles à des revenus de biens immobiliers conformément à la rédaction de l'article 6 du modèle OCDE. Elles accordent ainsi le droit d'imposer à l'État sur le territoire duquel est située l'exploitation (*BOI-INT-DG-20-20-40, 12 sept. 2012, § 10*). Il résulte de cette règle que :

- lorsque l'exploitation se situe sur le territoire d'un État avec lequel la France est liée par une convention fiscale internationale, les bénéficiaires agricoles réalisés par un résident français ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu mais doivent être retenus pour le calcul du taux effectif à appliquer aux revenus de source française (*BOI-BA-CHAMP-30, 12 sept. 2012, § 40*) ;
- lorsque l'exploitation se situe sur le territoire français, les bénéficiaires agricoles sont soumis à l'impôt sur le revenu lorsqu'ils sont réalisés par le résident d'un État lié à la France par une convention fiscale internationale.

**57. – Droit conventionnel. Dispositions spécifiques** – Certaines conventions fiscales peuvent néanmoins prévoir des dispositions dérogeant à ces principes. Il convient donc d'examiner spécifiquement chaque convention afin de connaître les règles de territorialité à appliquer.

## Bibliographie

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

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

*Bail à métayage et impôt sur le revenu* : RD rur. 2010, étude 7