

TOULOUSE  
CAPITOLE  
Publications



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

*Bénéfices agricoles : Régime d'imposition - Champ d'application respectifs des divers régimes - Incidence de l'organisation de l'entreprise agricole- Changements de régime d'imposition (Fasc. 315)*

RAIMBAULT DE FONTAINE SOPHIE

Référence de publication : RAIMBAULT DE FONTAINE (S.), « Bénéfices agricoles : Régime d'imposition - Champ d'application respectifs des divers régimes - Incidence de l'organisation de l'entreprise agricole- Changements de régime d'imposition », *Juris-Classeur fiscal. Impôts directs*, Fasc. 315, 2019.

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

# Bénéfices agricoles : Régime d'imposition - Champ d'application respectifs des divers régimes - Incidence de l'organisation de l'entreprise agricole- Changements de régime d'imposition (Fasc. 315)

## *Mises à jour*

Mise à jour du 08/04/2020 - §11 et 12. - Limites d'application du régime micro-BA

Mise à jour du 08/04/2020 - §15. - Limites d'application du régime réel simplifié

Mise à jour du 08/04/2020 - §48. - Sommes à prendre en compte pour l'appréciation des régimes d'imposition applicables : modification temporaire des règles de détermination des recettes à retenir en cas de paiement tardif des aides de la PAC

Mise à jour du 08/04/2020 - §129. - Détermination du régime d'imposition des bénéfices agricoles des GAEC mentionnés à l'article 71 du CGI

Mise à jour du 08/04/2020 - §135 et 136. - Détermination du régime d'imposition des bénéfices agricoles des GAEC mentionnés à l'article 71 du CGI

## **Points-clés**

1. – Le Code général des impôts aménage trois régimes d'imposition des bénéfices agricoles. Le champ d'application de ces régimes dépend principalement de la comparaison de la moyenne triennale des recettes de l'entreprise agricole aux limites prévues à l'article 69 du CGI (V. n° 10 à 77). Mais ce critère n'est pas unique. Le CGI exclut en effet du régime des micro-exploitations (micro-BA) certaines entreprises en raison de leur forme (V. n° 16 et 17) ou des activités qu'elles mènent (V. n° 19 à 22).
2. – Les recettes à retenir pour le calcul de la moyenne des recettes de l'entreprise agricole s'entendent soit des recettes moyennes encaissées au cours de trois années civiles précédant la période d'imposition, soit des créances acquises au cours de cette même période. Il convient donc de préciser la nature des recettes à retenir (V. n° 37 à 53), ou au contraire à écarter (V. n° 69 à 77), pour le calcul de la moyenne et, pour l'hypothèse du passage du régime micro-BA au régime réel simplifié, de définir à partir de quand une recette doit être considérée comme encaissée (V. n° 26 à 33). Il convient ensuite de préciser que certaines recettes font l'objet d'un abattement ou d'un quintuplement pour l'appréciation du passage de ces seuils (V. n° 54 à 68).
3. – La moyenne triennale des recettes n'est pas le seul critère pris en compte pour la détermination du régime d'imposition applicable. L'organisation de l'entreprise est également déterminante. Ainsi, outre les limites de l'article 69 du CGI, lorsque l'activité agricole est exercée dans le cadre d'une entreprise individuelle, le fait que d'autres personnes y participent (exploitation familiale, coexploitation, société de fait...), ou encore le retrait de l'exploitant peuvent avoir une incidence sur le régime applicable (V. n° 79 à 87).
4. – De même, lorsque l'activité est exercée par une société ou un groupement agricole, des règles particulières de détermination du régime d'imposition de la société (V. n° 88 à 109) et de celui de l'associé (V. n° 110 à 127) s'appliquent.
5. – Enfin, les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) bénéficient de règles particulières de détermination du régime d'imposition (V. n° 128 à 152).
6. – La règle de l'interdiction du retour au forfait n'ayant pas été conservée par le législateur lors du remplacement du forfait par le régime micro-BA (V. n° 178 à 182), le retour au régime micro-BA du fait de la baisse de la moyenne triennale des recettes encaissées par l'exploitant est aujourd'hui

possible, comme est également possible le passage du réel normal au régime simplifié (V. n° 176 et 177).

7. – Le passage d'un régime d'imposition à un autre peut aussi résulter d'un choix de l'exploitant par le jeu d'une option pour l'un des régimes d'imposition supérieurs (V. n° 154 à 175).

## Introduction

**1. – Principes antérieurs à 1971** – Jusqu'au 31 janvier 1971, les exploitants agricoles étaient en principe soumis au régime du forfait collectif. Le régime du bénéfice réel ne s'appliquait qu'exceptionnellement. Il ne concernait que les agriculteurs dont l'exploitation était située à l'étranger et les éleveurs d'animaux de boucherie ou de charcuterie exerçant également la profession de négociant en bestiaux et assujettis, à ce titre, à la TVA (*CGI, ancien art. 69 bis*). Le forfait pouvait également être dénoncé par le contribuable sans limitation et par l'Administration mais à l'égard seulement des agriculteurs exploitant dans des conditions exceptionnelles.

**2. – Extension du champ d'application du régime réel** – Ce système a été profondément remanié par la loi de finances pour 1971 (*L. n° 70-1199, 21 déc. 1970*). Dans son article 9, cette loi posait de nouveaux principes guidant l'application du régime d'imposition des bénéficiaires agricoles. Non seulement ce texte prévoyait que le bénéfice réel de l'exploitation agricole est en principe déterminé (et imposé) selon les principes généraux applicables aux entreprises industrielles et commerciales (principe figurant désormais à l'article 72 du CGI), mais il a également étendu le champ d'application du régime réel. Ainsi, à compter de cette réforme, les exploitants agricoles ont été soumis au régime du bénéfice réel dès lors que leurs recettes annuelles sur deux années consécutives excédaient un certain seuil (500 000 francs à l'époque). L'article 9 de la loi de finances pour 1971 a enfin permis aux exploitants, relevant du régime du forfait, d'opter pour le réel.

**3. – Aménagements et création du régime simplifié d'imposition** – Les réformes suivantes, tout en conservant les principes posés par la loi de finances pour 1971, ont aménagé les régimes d'imposition des bénéficiaires agricoles et leurs champs d'application. Ainsi un régime simplifié d'imposition applicable aux exploitations de taille moyenne (celles dont les recettes étaient comprises entre 500 000 francs et 1 000 000 francs) a été créé (*L. fin. rect. 1976, n° 76-1220, 28 déc. 1976, art. 3 : Dr. fisc. 1977, n° 1, comm. 1*) et une modification du mécanisme de calcul de la limite d'application des régimes réels a été introduite pour prendre en compte la moyenne des recettes mesurée sur deux années consécutives (*L. fin. 1977, n° 76-1232, 29 déc. 1976, art. 63 : Dr. fisc. 1977, n° 1, comm. 2*).

**4. – Évolution vers le système actuel** – À compter de 1984, une nouvelle réforme d'ensemble a modifié le champ d'application des différents régimes. Elle comportait la réduction, puis la stabilisation de la limite du forfait (*L. fin. 1984, n° 83-1179, 29 déc. 1983, art. 82, I : Dr. fisc. 1984, n° 2-3, comm. 47*), l'extension du champ d'application du régime réel simplifié (seuil fixé à 450 000 francs) (*L. préc., art. 82, I et 83, I*), une nouvelle modification du mécanisme de calcul de la limite du forfait et du régime réel simplifié (*L. préc., art. 83, I*), l'institution d'une règle de non-retour au forfait en cas d'abaissement du montant des recettes (*L. préc., art. 83, II mod. par L. fin. 1987, n° 86-1317, 30 déc. 1986, art. 20*). La loi de finances pour 1987 a ensuite créé un nouveau régime d'imposition intermédiaire entre le forfait et les régimes de bénéfice réel : le régime transitoire (*L. préc., art. 18 et 19*). Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1994, l'article 68 F du CGI (*L. fin. 1994, n° 93-1352, 30 déc. 1993, art. 30 : Dr. fisc. 1994, n° 1-2, comm. 1*) prévoyait que le régime transitoire d'imposition s'appliquait sur option et non plus de plein droit aux exploitants agricoles qui en remplissaient les conditions. Ce régime transitoire a disparu. La loi de finances pour 2001 (*L. n° 2000-1352, 30 déc. 2000, art. 14, VI : Dr. fisc. 2001, n° 1-2, comm. 1*) a fermé l'option prévue par l'article 68 F à compter de l'imposition des revenus de l'année 2001. Cette loi a également eu pour objet de rapprocher les deux régimes réels d'imposition en matière de bénéficiaires agricoles (régime réel

normal et simplifié) en offrant la possibilité de constituer des provisions, d'immobiliser certains animaux et a clarifié les règles applicables en cas de changement de régime d'imposition. Une instruction du 15 janvier 2002, relative aux bénéficiaires agricoles (*BOI 5 E-1-02 : Dr. fisc. 2002, n° 5, instr. 12750*) est venue préciser les modalités d'application de la loi de finances pour 2001 (*L. n° 2000-1352, 30 déc. 2000, art. 14, VII : Dr. fisc. 2001, n° 1-2, comm. 1*) et de son décret d'application (*D. n° 2001-524, 14 juin 2001 : Dr. fisc. 2001, n° 29, comm. 691*).

**5. – Réduction progressive du champ d'application du forfait** – Par ailleurs, le législateur est intervenu à plusieurs reprises afin d'exclure certains exploitants agricoles du régime du forfait en considération de la forme de l'entreprise ou de l'activité menée. Ainsi les sociétés à activité agricole créées à compter du 1er janvier 1997 ont été nécessairement soumises à un régime d'imposition d'après le bénéfice réel pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1997 (*L. fin. 1997, n° 96-1181, 30 déc. 1996, art. 109, I et IV : Dr. fisc. 1997, n° 1-2, comm. 1*). Les exploitants agricoles exerçant une activité mentionnée au quatrième alinéa de l'article 63 (activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques) ont également été exclus du régime du forfait (*L. fin. 2004, n° 2003-1311, 30 déc. 2003, art. 22, II : Dr. fisc. 2004, n° 1-2, comm. 37*) de même que ceux se livrant à des activités de vente de biomasse et de production d'énergie, prévues au cinquième alinéa de ce texte (*L. fin. 2008, n° 2007-1822, 24 déc. 2007, art. 24, I, 2 : Dr. fisc. 2008, n° 1-2, comm. 27*) ou de mise à disposition de droits à paiement unique, prévue au sixième alinéa du même article) (*L. fin. rect. 2007, n° 2007-1824, 25 déc. 2007, art. 61, I, 2 : Dr. fisc. 2008, n° 5, comm. 107*). Plus récemment le législateur a exclu du régime du forfait les exploitants ayant recours à une opération de fiducie portant sur les biens affectés à l'exploitation (*Ord. portant diverses mesures relatives à la fiducie, n° 2009-112, 30 janv. 2009, art. 10, III : Dr. fisc. 2009, n° 17, comm. 288*).

**6. – Suppression du forfait agricole et création du régime des micro-exploitations (micro-BA)** – Finalement, la loi de finances rectificative pour 2015 (*L. n° 2015-1786, 29 déc. 2015 : art. 33 : Dr. fisc. 2016, n° 4, comm. 99*) a supprimé le régime du forfait pour le remplacer par un régime réservé aux micro-exploitations (micro-BA) selon lequel le bénéfice imposable est déterminé par application, à la moyenne triennale des recettes encaissées par l'exploitation, d'un abattement forfaitaire de 87 % représentatif des charges. Ce régime est aujourd'hui codifié à l'article 64 bis du CGI. Il s'agissait d'une part de diminuer les coûts engendrés pour la fixation des forfaits collectifs par les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et d'autre part, d'harmoniser les régimes d'imposition des petites entreprises. Le régime micro-BA s'est appliqué à compter de l'imposition des revenus de l'année 2016 et a concerné les exploitations dont la moyenne des recettes sur les trois années civiles consécutives était inférieure à 82 200 € HT. Sa création s'est accompagnée de la suppression d'un certain nombre de règles qui étaient justifiées par la nature particulière du forfait et qui n'ont donc pas été transposées au régime micro-BA. Tel est par exemple le cas de la règle de l'interdiction du retour au forfait (*CGI, art. 69 B ancien*), de la possibilité pour l'Administration de dénoncer les forfaits (*CGI, art. 69 A ancien*). La loi de finances pour 2017 (*L. n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 14 et 15 : Dr. fisc. 2017, n° 4, comm. 95*) a ensuite procédé à divers aménagements du régime micro-BA : suppression de l'exclusion du régime du micro-BA des exploitants exerçant une activité visée à l'alinéa 4 de l'article 63 du CGI (*CGI, art. 69 E ancien*), possibilité de cumuler le régime micro-BA pour une activité agricole avec l'application d'un régime réel pour des bénéficiaires ne provenant pas de l'exploitation agricole (*CGI, art. 64 bis, II ancien*) et enfin, ouverture du régime micro-BA aux EARL dont l'associé unique est une personne physique qui dirige l'exploitation (*CGI, art. 69 D, al. 2 nouveau*). Pour finir, le seuil du passage du micro-BA au régime réel simplifié a été fixé à 82 800 € pour les années 2017, 2018 et 2019, avant une nouvelle revalorisation pour 2020 (*CGI, art. 69, VI. – Sur les conditions de la première revalorisation, V. Dr. fisc. 2017, n° 8, act. 114*).

**7. – Moyenne des recettes, critère principal de détermination du champ d'application des différents régimes** – Il résulte de cette évolution législative que, depuis 2016, le CGI aménage un régime d'imposition sur la base d'une évaluation semi-forfaitaire du bénéfice pour les petites exploitations (*CGI, art. 64 bis*) ainsi que des régimes d'imposition d'après le bénéfice réel de l'entreprise agricole qui se déclinent sous deux

versions, réel normal ou réel simplifié, pour les autres (CGI, art. 69 à 71). Pour déterminer le régime d'imposition applicable à une entreprise agricole, il convient donc avant tout de se baser sur la moyenne de ses recettes mesurées sur trois années consécutives et de la comparer aux seuils fixés par le CGI.

**8. – Autres critères** – Toutefois, la moyenne des recettes n'est pas le seul critère utilisé par le législateur pour déterminer le champ d'application des régimes d'imposition des bénéficiaires agricoles. Le CGI prend également en considération l'organisation de l'entreprise agricole pour déterminer le régime d'imposition qui lui est applicable. Notamment, des règles particulières de détermination du régime d'imposition sont mises en place concernant les GAEC ainsi que pour les sociétés et groupements agricoles non soumis à l'impôt sur les sociétés. Enfin, le législateur permet, sous certaines conditions, à l'exploitant agricole de changer de régime d'imposition par une option pour un régime plus contraignant.

**9. – Commentaires administratifs** – Les règles de détermination du champ d'application des différents régimes d'imposition des bénéficiaires agricoles sont commentées au Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (BOFiP) (BOI-BA-REG-10, BOI-BA-REG-15, BOI-BA-REG-20, BOI-BA-REG-30 et BOI-BA-REG-40, 7 sept. 2016). Compte tenu de la date de parution de ces commentaires, on notera que les aménagements issus de la loi de finances pour 2017 et la majoration du seuil de 82 200 € à 82 800 € (V. [n° 6](#)) n'y ont pas encore été intégrés. Les incohérences qui pourraient résulter de ce fait entre les commentaires administratifs et les dispositions légales sont signalées au présent fascicule. Par ailleurs, les exemples repris du BOFiP sont adaptés aux prescriptions légales.

## I. - Champ d'application des différents régimes selon le montant des recettes

**10. – Présentation** – La méthode qu'il convient d'utiliser pour déterminer le régime d'imposition dont relève une entreprise agricole consiste avant tout à comparer la moyenne de ses recettes, mesurée sur trois années consécutives, aux seuils définis par le CGI à l'article 69, I et II, b. Pour les GAEC, les limites de passage d'un régime d'imposition à un autre sont appréciées selon des modalités particulières prévues à l'article 71, 1° du CGI (V. [n° 136](#)).

### A. - Conditions d'application des différents régimes d'imposition des bénéficiaires agricoles

#### **I° Règles générales**

##### **a) Limites du régime des micro-exploitations (micro-BA)**

**11. – Principe** – Le régime du micro-BA est présenté par le CGI comme le régime d'imposition applicable par défaut. En effet, l'article 64 bis de ce code précise que le bénéfice imposable des exploitants agricoles est déterminé selon le régime micro-BA, sous réserve des dispositions des articles 76 et 76 A relatives au forfait forestier, dès lors que l'exploitant agricole n'est pas soumis à un régime réel d'imposition. Le seuil d'application du régime réel d'imposition étant fixé, par l'article 69, I du CGI, par référence à la moyenne des recettes hors taxes réalisées par l'exploitation au cours des trois années qui précèdent la période d'imposition, il convient de distinguer le cas des exploitations nouvelles, du cas de celles qui ont déjà trois années d'activité.

---

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

#### **11 et 12. - Limites d'application du régime micro-BA**

Le plafond d'application du régime du micro BA est porté de 82 800 € à 85 800 €.

Cette hausse résulte du réajustement pratiqué automatiquement tous les 3 ans à proportion de l'évolution de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et prévu à l'article 69 du CGI (*L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019, art. 2, 2°, a : Dr. fisc. 2020, n° 1, comm. 17*).

Ces dispositions s'appliquent aux chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2020.

En 2020, 2021 et 2022, les limites resteront fixées aux montants issus de la revalorisation au 1er janvier 2020 résultant de ces dispositions.

---

**12. – Règles applicables aux exploitations ayant plus de trois ans d'activité** – Le régime micro-BA est applicable de plein droit aux exploitants dont la moyenne des recettes hors taxes, mesurée sur trois années consécutives, n'excède pas la limite mentionnée à l'article 69, I du CGI, soit 82 200 € pour les revenus de 2016, puis 82 800 € à compter de 2017.

**Attention :** Ce seuil fait l'objet d'une revalorisation triennale en fonction de l'évolution triennale de la limite supérieure de la première tranche de l'impôt sur le revenu (*CGI, art. 69, VI*). La prochaine réévaluation est prévue pour 2020.

Le statut de l'exploitant au regard de la TVA est sans incidence pour l'application du régime micro-BA, de sorte que, peuvent relever de ce régime les exploitants qui remplissent les conditions de recettes précitées qu'ils soient soumis au régime du remboursement forfaitaire ou au régime simplifié de l'agriculture (RSA) (*BOI-BA-REG-10-10, 7 sept. 2016, § 10*).

**13. – Non reconduction de la règle de l'interdiction du retour au forfait** – La règle selon laquelle une exploitation dont la moyenne des recettes sur deux années civiles avait dépassé le seuil d'admission au régime simplifié ne pouvait revenir au forfait, quelle que soit l'évolution de la moyenne de ses recettes (*CGI, art. 69 B, al. 1 ancien, supprimé par L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015 : art. 33 : Dr. fisc. 2016, n° 4, comm. 99*), n'a pas été maintenue lors du remplacement du régime forfaitaire par le micro-BA. Le régime micro-BA s'applique donc de plein droit à un exploitant jusqu'alors soumis un régime réel d'imposition lorsque la moyenne triennale de ses recettes redevient inférieure à la limite mentionnée à l'article 69, I du CGI à moins qu'il n'opte pour un régime réel. Néanmoins, dans cette hypothèse et pour faciliter la gestion des dossiers, l'Administration invite les exploitants qui souhaitent bénéficier du régime micro-BA à tenir le service informé de ce choix par lettre simple adressée dans le délai de dépôt de la déclaration au réel (*BOI-BA-REG-10-10, 7 sept. 2016, § 15*).

### Exemple

Un exploitant individuel a réalisé les recettes suivantes : en N = 84 000 €, en N+1 = 60 000 €, en N+2 = 70 000 € et en N+3 = 85 000 €

En N+3, le régime du micro-BA est applicable car la moyenne des recettes sur N, N+1, N+2 ( $[84\ 000 + 60\ 000 + 70\ 000] / 3 = 71\ 333$ ) est inférieure à la limite prévue pour le régime micro-BA soit 82 800 €. On remarquera que le régime du micro-BA est applicable alors même que les recettes réalisées au titre de l'année N+3 sont supérieures au seuil de 82 800 €.

**14. – Exploitations nouvelles** – Le législateur n'ayant prévu aucune règle particulière pour les exploitations nouvelles pour lesquelles la référence triennale n'est pas disponible, l'administration fiscale précise que le régime micro-BA est applicable de plein droit au titre de l'année N de création dès lors qu'en l'absence d'activités au cours des années de référence N-1, N-2 et N-3, ces années sont considérées comme ayant généré des recettes nulles. Pour les années qui suivent, les recettes afférentes aux années antérieures à l'installation sont comprises pour zéro dans le calcul de la moyenne triennale (*BOI-BA-REG-10-10, 7 sept. 2016, § 20*).

### Exemple

Un exploitant individuel s'installe en N.

En N, il sera soumis de plein droit au régime micro-BA sauf option pour un régime réel.

En N+1, le régime micro-BA sera applicable si la moyenne de ses recettes  $(N + 0 + 0) / 3$  est inférieure à 82 800 €.

En N+2, le régime micro-BA sera applicable si la moyenne de ses recettes  $(N+1 + N + 0) / 3$  est inférieure à 82 800 €.

**Attention :** Si l'exploitant débute son activité en cours d'année N, il n'est pas prévu d'ajuster les limites du régime d'imposition au prorata de la durée d'exploitation pendant l'année de création. L'article 38 sexdecies B de l'annexe III au CGI qui prévoyait qu'en « cas de création ou de cessation d'entreprise en cours d'année, les limites de recettes à l'article 38 sexdecies A sont ajustées au prorata de la durée d'exploitation pendant ladite année » a en effet été abrogé par le décret n° 2016-1415 du 20 octobre 2016 (*Dr. Fisc. 2016, n° 44, act. 614*).

## **b) Seuils d'application des régimes réels**

**15. – Seuils fixés respectivement à 82 800 € et 352 000 €** – Le régime réel simplifié s'applique de plein droit aux exploitants dont la moyenne des recettes mesurée sur trois années consécutives est comprise entre 82 800 € et 352 000 € (*CGI, art. 69, I et 69, II, b*). Pour les revenus de 2016, ces seuils étaient respectivement fixés à 82 200 € et 350 000 € (*D. Roche, Les dispositions agricoles de la loi de finances 2017 et de la loi de finances rectificative pour 2016 : RD. rur. 2017, étude 2*). En cas de dépassement de la limite des 352 000 €, visée à l'article 69, II, b du CGI, l'entreprise agricole est soumise de plein droit au régime réel normal d'imposition. Il convient de rappeler que le CGI met en place des seuils spécifiques aux GAEC (*V. n° 128*).

**Attention :** Les seuils mentionnés au I et II de l'article 69 du CGI font l'objet d'une revalorisation tous les 3 ans dans la même proportion que l'évolution triennale de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (*CGI, art. 69, VI*). Ils devraient donc faire l'objet d'une nouvelle revalorisation pour la taxation des revenus de 2020.

---

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

## **15. - Limites d'application du régime réel simplifié**

Le plafond d'application du régime réel simplifié d'imposition est porté de 352 000 € à 365 000 € (*L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019, art. 2, 2°, a : Dr. fisc. 2020, n° 1, comm. 17*).

Cette hausse résulte du réajustement pratiqué automatiquement tous les 3 ans à proportion de l'évolution de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et prévu à l'article 69 du CGI. Ces dispositions s'appliquent aux chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2020.

En 2020, 2021 et 2022, les limites resteront fixées aux montants issus de la revalorisation au 1er janvier 2020 résultant de ces dispositions.

Les limites d'application des différents régimes d'imposition s'apprécient à partir de la moyenne des recettes (micro-BA) ou produits (réel simplifié) HT des 3 années civiles précédant celle de l'imposition (N-1, N-2 et N-3) (*CGI, art. 69*), compte tenu du relèvement du plafond d'application du régime du micro BA (*V. n° 11*), les limites d'application des régimes d'imposition applicables aux BA peuvent être synthétisées de la manière suivante :

Moyenne des recettes HT des années N-1, N-2 et N-3 inférieure ou égale à 85 800 €	Régime d'imposition applicable en 2020, 2021 et 2022 micro-BA (1)
supérieure à 85 800 €	réel simplifié (3)
Moyenne des produits HT des années N-1, N-2 et N-3 (2)	Régime d'imposition applicable en 2020, 2021 et 2022
de 85 800 € à 365 000 €	réel simplifié (3)
supérieure à 365 000 €	réel normal
<p>(1) Sauf exclusion spécifique, ou option pour le régime réel simplifié ou normal.</p> <p>(2) L'appréciation du seuil du régime réel normal doit être réalisée à partir de la moyenne triennale des créances acquises comptabilisées au cours des 3 années civiles précédant celle de l'imposition, et ce malgré l'absence de mise à jour de l'article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI(<i>CGI, art. 69, V</i>).</p> <p>(3) Sauf option pour le régime réel normal.</p>	

---

## **2° Exclusion des sociétés agricoles à l'exception des GAEC et des EARL unipersonnelles du régime micro-BA**

**16. – Principe** – Les sociétés dont l'activité est agricole qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 8) voient leurs résultats imposés entre les mains de leurs associés au titre de l'impôt sur le revenu et déterminés selon les règles des bénéficiaires agricoles. Les sociétés créées à compter du 1er janvier 1997 ne peuvent pas bénéficier du régime micro-BA et sont donc soumises de droit au régime réel simplifié lorsque la moyenne de leurs recettes sur la période de référence est inférieure à 82 800 € (CGI, art. 69 D ; BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 130). Par exception à la règle précédemment exposée, le régime micro-BA est ouvert aux exploitations agricoles à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique dirigeant l'exploitation, quelle que soit la date de leur création (CGI, art 69 D, al. 2. – L. fin. rect. 2016, n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 100 : Dr. fisc. 2017, n° 4, comm. 95).

**17. – Cas particulier des GAEC** – Concernant les GAEC mentionnés à l'article 71, les seuils de passage d'un régime à un autre s'apprécient selon des modalités différentes fixées à l'article 71, 1° du CGI. Ces règles mettent en œuvre, au plan fiscal, le principe de la transparence des GAEC posé à l'article L. 323-13 du Code rural et de la pêche maritime selon lequel *“la participation à un groupement agricole d'exploitation en commun ne doit pas avoir pour effet de mettre ceux des associés qui sont considérés comme chefs d'exploitation et leur famille, pour tout ce qui touche leur statut professionnel, et notamment économique, social et fiscal, dans une situation inférieure à celle des autres chefs d'exploitation agricole, et à celle des autres familles de chefs d'exploitation agricole”* (V. n° 128 et s.).

**18. – Autres cas d'application des régimes réels** – Au-delà des principes, succinctement présentés ci-dessus, qui consistent à déterminer le régime d'imposition d'un agriculteur en considération de différents seuils de recettes et de la structure de son entreprise (exploitation nouvelle, société ou groupement agricole créé à compter du 1er janvier 1997 non soumis à l'impôt sur les sociétés ou encore GAEC et EARL unipersonnelle), d'autres éléments doivent être pris en compte. En effet, le législateur prévoit des hypothèses d'exclusion du régime du micro-BA en raison de l'activité exercée par l'exploitant agricole.

## **3° Exclusions du régime du micro-BA en raison de la nature de l'activité exercée**

**19. – Personnes effectuant des opérations commerciales sur les animaux de boucherie et de charcuterie** – L'article 69 C du CGI soumet à un régime réel d'imposition les personnes effectuant des opérations commerciales d'importation, de vente, de commission et de courtage portant sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie ou encore d'achat portant sur les mêmes animaux. Les agriculteurs qui effectuent des opérations commerciales sur des animaux de boucherie et de charcuterie se trouvent donc exclus du régime du micro-BA pour les profits tirés de leurs activités agricoles et ce, quelle que soit l'importance relative des recettes provenant des activités agricoles des intéressés (BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 10). Encore faut-il que les opérations en cause puissent être considérées comme commerciales. Le Conseil d'État a ainsi jugé que ne réalise pas des opérations commerciales, excluant le régime du forfait pour ses activités agricoles, l'agriculteur qui conserve sur son exploitation des animaux achetés et mis à l'embouche plus de 6 mois avant de les écouler dans le commerce de boucherie de son épouse (CE, 17 mars 1982, n° 28188 : RJF 5/82, n° 476. – Et en matière de TVA, CE, 8e et 9e ss-sect., 17 mars 1982, n° 28189 : Dr. fisc. 1982, n° 49, comm. 2355). L'Administration précise que dès lors qu'un exploitant entreprend des opérations commerciales sur des animaux de boucherie ou de charcuterie, y compris en cours d'année, il devient imposable selon un régime réel d'imposition pour l'ensemble de ses activités agricoles à compter du 1er janvier de cette même année. Il n'est pas nécessaire que les activités agricoles concernées soient complémentaires des opérations portant sur les animaux de boucherie et de charcuterie (V. pour l'exemple

d'un céréalier se livrant à des opérations d'achat et revente de bestiaux : *CE, 12 avr. 1996, n° 138363 : RJF 6/96, n° 277*). De même, lorsqu'il cesse cette activité en cours d'année, les résultats agricoles afférents à cette année sont déterminés d'après les règles du bénéfice réel. Elle ajoute que l'exclusion du micro-BA concerne tous les agriculteurs qui entreprennent une activité de négoce de bestiaux, y compris lorsque l'activité agricole n'est pas exercée en nom propre mais en qualité de membre d'une société non imposée à l'impôt sur les sociétés. En revanche, lorsque les opérations commerciales sont effectuées par une société en nom collectif et que l'activité agricole est exercée individuellement par les associés de cette société, ils peuvent bénéficier du régime micro-BA pour la taxation de leurs bénéfices agricoles (*Rép. min. n° 78709 : JOAN 26 sept. 2006, p. 10071, M. Bouin ; Dr. fisc. 2006, n° 42, act. 193 ; RD. rur. 2006, comm. 344*). Enfin, le BOFiP précise que la circonstance que l'activité de négociant en bestiaux soit exercée par l'un des époux et l'activité agricole par son conjoint ne fait pas obstacle à l'application de l'article 69 C du CGI, quel que soit le régime matrimonial adopté par les intéressés, compte tenu de l'étroite communauté d'intérêt qui les unit (*BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 20*).

**20. – Suppression de l'exclusion des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques** – L'article 69 E du CGI prévoyait que les personnes exerçant une activité de préparation et d'entraînement des équidés domestiques, en vue de leur exploitation dans les activités autres que celles du spectacle (*CGI, art. 63, al. 4*) comme, par exemple, les éleveurs, dresseurs ou entraîneurs de chevaux, ou bien encore les personnes ayant une activité de prise en pension et en gardiennage de chevaux, étaient obligatoirement imposées selon un régime réel d'imposition. Cette restriction, justifiée par l'impossibilité de déterminer un bénéfice forfaitaire pour ce type d'exploitation, n'avait plus de raison d'être après le remplacement du forfait collectif par le micro-BA. La loi de finances pour 2017 a donc supprimé cette exclusion (*L. n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 15 : Dr. fisc. 2017, n° 4, comm. 95*). Les dispositions du § 200 du BOI-BA-REG-15 du 7 septembre 2016 ne sont plus à jour sur ce point.

**21. – Vente de biomasse sèche ou humide** – Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007 (*L. fin. 2008, n° 2007-1822, 24 déc. 2007, art. 1 et 24, I, 2*), les dispositions de l'article 69 E du CGI prévoient que les exploitants disposant de revenus provenant de la vente de biomasse sèche ou humide, ou de la production d'énergie à partir de produits ou de sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole (*CGI, art. 63, al. 5 ; BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 10 et suivants*) ne peuvent profiter du régime d'abord forfaitaire, puis désormais micro-BA. Cette règle concerne l'ensemble de l'activité exercée par l'exploitant. Ainsi, l'exploitant agricole qui, relevant initialement du régime micro-BA, se met à vendre de la biomasse ou à produire de l'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de son exploitation agricole, est soumis à un régime réel d'imposition pour l'ensemble des revenus tirés de son exploitation (*BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 230*). Ce texte ne fait en revanche pas obstacle à l'application des dispositions de l'article 76 du CGI, qui fixent forfaitairement le bénéfice agricole résultant de l'exploitation des bois, oseraies, aulnaies et saussaies (*BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 230*).

**22. – Droits à paiement de base** – Jusqu'en 2015, les revenus tirés de la mise à disposition de droits à paiement unique (DPU) constituaient des bénéfices agricoles (*CGI, art. 63, al. 6 ancien*). Par application de l'article 69 E du CGI, concernant les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007 (*L. fin. rect. 2007, n° 2007-1824, 25 déc. 2007, art. 61, II*), les exploitants qui percevaient des recettes tirées de la location de DPU ne pouvaient bénéficier du régime du forfait (*V. Assimilation des revenus issus de la location de droits à paiement unique (DPU) à des bénéfices agricoles, L. fin. rect. 2007, art. 61 : Dr. fisc. 2008, n° 5, comm. 107*). Le règlement (UE) n° 1307/2013 du Parlement européen et du Conseil du 17 décembre 2013 établissant les règles relatives aux paiements directs en faveur des agriculteurs au titre des régimes de soutien relevant de la politique agricole commune a réformé les aides européennes et institué, au 1er janvier 2015, un régime de droits à paiement de base (DPB) et de paiements connexes qui s'est substitué au régime des droits à paiement unique (DPU). L'article 34 de la loi de finances rectificative pour 2015 a pris acte de cette réforme et modifié l'alinéa 6 de l'article 63 en qualifiant expressément d'agricoles les revenus issus de la mise à disposition de DPB (*BOI-BA-CHAMP-10-40, 4 juill. 2018, § 80 et s.*). Par conséquent, compte

tenu de la rédaction constante sur point de l'article 69 E, les exploitants qui perçoivent ce type de revenus sont obligatoirement soumis à un régime réel d'imposition pour l'ensemble de leurs revenus et non pas uniquement pour ceux résultant de la mise à disposition des DPB (*BOI-BA-REG-15*, 7 sept. 2016, § 240).

#### **4° Suppression des hypothèses de dénonciation du régime du forfait**

**23. – Régime applicable avant l'introduction du régime micro-BA** – L'article 69 A du CGI permettait à l'Administration de dénoncer le forfait dont bénéficiait un agriculteur du fait de ses recettes dans trois hypothèses (*BOI-BA-REG-20-10*, 12 sept. 2012, § 10) :

8. – lorsque 25 % au moins des recettes de l'exploitant agricole étaient soumises à la TVA à titre obligatoire en vertu de l'article 298 bis, II, 1° du CGI ;
9. – lorsque le contribuable était imposable selon un régime réel d'imposition pour des bénéfices ne provenant pas de son exploitation agricole ;
10. – lorsque le contribuable se livrait à des cultures spéciales ne donnant pas lieu, pour la région considérée, à une tarification forfaitaire particulière.
10. –

**24. – Régime actuel** – L'article 33 de la loi de finances rectificative pour 2015 a abrogé l'article 69 A de sorte que l'Administration n'est pas fondée à dénoncer le régime micro-BA des exploitants pour les raisons sus-évoquées (*L. n° 2015-1786*, 29 déc. 2015, art. 33 : *Dr. fisc.* 2016, n° 4, comm. 99).

**Attention :** La règle prévue à l'article 69 A du CGI qui permettait à l'Administration de dénoncer le forfait collectif d'un exploitant imposé selon un régime réel pour des bénéfices ne provenant de son exploitation agricole a initialement été transposée au régime micro-BA par la loi de finances rectificative pour 2015, lors du remplacement du régime forfaitaire par le régime micro-BA. Transposée au II ancien de l'article 64 bis du CGI, elle n'a pas trouvé à s'appliquer, le II de l'article 64 bis ayant été abrogé par l'article 14 de la loi de finances pour 2017 à compter de l'imposition des résultats de l'année 2016 (V. [n° 6](#)). Compte tenu de la date de publication du *BOI-BA-REG-15* du 7 septembre 2016, le dispositif y est cependant commenté aux paragraphes 30 et suivants.

#### *B. - Sommes à prendre en compte pour comparaison aux seuils*

**25. – Présentation** – Pour déterminer le régime d'imposition des bénéfices agricoles auquel est assujéti un contribuable, l'article 69, I et II du CGI prévoit qu'il convient de prendre en considération la moyenne des recettes sur trois années consécutives, qu'il s'agisse de déterminer si l'exploitant peut bénéficier du régime micro-BA ou s'il doit relever de plein droit du régime réel normal. Néanmoins, le V de ce même article précise que les recettes à retenir pour l'appréciation du seuil de passage du réel simplifié au réel normal correspondent aux créances acquises déterminées dans les conditions prévues à l'article 38, 2 bis du CGI. Par ailleurs, l'article 38 sexdecies A de l'annexe III au même code apporte certaines précisions sur la période de référence à retenir. Ce texte établit également une liste de sommes à prendre en compte, ou au contraire à exclure, pour le calcul de la moyenne des recettes ou des créances acquises de l'exploitation agricole.

#### **1° Notion de recettes**

##### **a) Recettes encaissées pour l'appréciation du seuil de passage du régime micro-BA au régime simplifié agricole**

**26. – Principe** – Il résulte de la combinaison des articles 69 du CGI et 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI que les recettes à retenir pour l'appréciation de la limite du régime micro-BA s'entendent de l'ensemble des sommes effectivement encaissées au cours des trois années civiles qui précèdent, même si elles se rapportent à des créances nées au cours d'une année antérieure. L'exploitant ne peut donc faire état ni de

recettes réalisées au cours d'un exercice qui ne coïncide pas avec l'année civile, ni de renseignements tirés d'une comptabilité tenue selon les principes commerciaux. Pour le calcul de la moyenne triennale de référence, une somme sera rattachée à l'année civile au cours de laquelle le bénéficiaire en a eu la libre disposition (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 80*). La date à laquelle la libre disposition des sommes, et donc l'encaissement, est établie dépend du mode de paiement.

**27. – Paiement effectif** – Une recette doit être considérée comme encaissée au cours d'une année civile à une date qui diffère selon son mode de paiement :

- **paiement en espèces ou par chèque** : la remise des espèces ou du chèque vaut encaissement (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 90*). Si le chèque demeure impayé en tout ou partie, l'Administration admet que la perte soit passée en charge au titre de l'exercice au cours duquel il existe une certitude suffisante que le recouvrement sera compromis (*BOI-BA-BASE-20-30-50, 7 sept. 2016, § 140*) ;
- **paiement par virement bancaire ou postal** : l'encaissement est constitué par l'inscription au crédit du compte bancaire ou postal de l'intéressé. En pratique, la date de l'encaissement s'entend de la « date de l'opération » mentionnée sur l'extrait de compte bancaire ou postal remis à l'exploitant ; toutefois, si le règlement de l'établissement bancaire prévoit que les sommes inscrites au crédit d'un compte ne deviennent effectivement disponibles pour le bénéficiaire qu'à la « date de valeur », l'intéressé est autorisé à tenir compte de cette dernière date. Mais les exploitants qui utilisent cette faculté doivent, bien entendu, être en mesure d'apporter toutes les justifications utiles concernant les modalités de fonctionnement de leur compte (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 90*) ;
- **paiement par effets de commerce** (traite, billet à ordre, etc.) : la date d'encaissement correspond à celle de l'échéance (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 90. – CAA Paris, 27 sept. 2006, n° 03PA02687, Fellous. – CAA Paris, 18 mai 2006, n° 03PA01268, Malard*). Ainsi, l'exploitant bénéficiaire d'une lettre de change à échéance du 31 décembre d'une année qui ne remet cet effet en banque que le 26 décembre, ne peut se prévaloir de ce que la somme correspondante a été créditée à son compte bancaire le 3 janvier et doit être regardé comme ayant eu la libre disposition de la somme litigieuse au 31 décembre (*CAA Douai, 18 janv. 2005, n° 00DA01299*) ;
- **paiement en nature dans le cadre du fermage** : lorsqu'un fermier paye ses loyers en nature, il y a lieu de tenir compte de la valeur des produits alloués au bailleur pour l'appréciation des limites d'application du régime d'imposition du fermier. La date de paiement correspond à celle de la livraison des denrées soit au bailleur lui-même, soit à une coopérative ou à un négociant pour le compte du propriétaire (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 90. – Pour la solution retenue dans le cadre du métayage, V. n° 43*).

**28. – Inscription au crédit d'un compte courant** – Toutes les sommes dont l'exploitant a eu la disposition durant l'année doivent être regardées comme des recettes encaissées et être prises en compte pour l'appréciation des limites des régimes d'imposition (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 100*). Pour l'application de ce principe, la jurisprudence considère que, pour la détermination du régime d'imposition, doivent être regardées comme encaissées au cours d'une année donnée toutes les sommes mises à la disposition du contribuable par voie d'inscription au crédit d'un compte courant sur lequel l'intéressé a opéré ou aurait pu, en fait et en droit, opérer un prélèvement au plus tard le 31 décembre de ladite année (*CE, 9 janv. 1980, n° 10563 : Dr. fisc. 1980, n° 21, comm. 1158. – CE, 12 oct. 1992, n° 111755 : Dr. fisc. 1993, n° 11, comm. 541. – CE, 20 nov. 1995, n° 126439 : Dr. fisc. 1996, n° 6, comm. 136. – V. également CAA Bordeaux, 9 juill. 2002, n° 98BX01516 : Dr. fisc. 2003, n° 7, comm. 115*). En d'autres termes, selon le Conseil d'État, une recette est considérée comme encaissée au moment où l'exploitant agricole reçoit un paiement ou bien lorsqu'une créance est inscrite au crédit d'un compte courant et qu'il en a la disposition. Sur ce point, il convient de préciser que pour qu'une recette soit considérée comme étant à la disposition d'un exploitant agricole, ce dernier doit être en mesure d'en avoir connaissance et d'en obtenir le règlement immédiat. Or, tel n'est pas le cas lorsqu'une somme est portée au crédit du compte courant d'un exploitant agricole mais que celui-ci n'a ni accès aux écritures de ce compte, ni un pouvoir de décision à leur sujet

(CAA Nancy, 10 oct. 1989, n° 89NC00159 : RJF 1990, n° 27). Par ailleurs, pour qualifier de compte courant, un compte ouvert au nom d'un exploitant dans les écritures d'une société ou d'une coopérative et considérer ainsi les sommes qui y figurent comme mises à sa disposition au jour de leur inscription, la jurisprudence s'attache aux modalités de fonctionnement du compte. Le Conseil d'État distingue les véritables comptes courants des simples relevés de créances qui ne confèrent pas à leur titulaire le droit d'opérer des prélèvements. Il a ainsi jugé que commet une erreur de droit, la cour d'appel qui déduit du mode de financement des dépenses engagées par une coopérative agricole pour la commercialisation des récoltes de ses adhérents que les comptes ouverts aux noms de ceux-ci dans ses écritures avaient le caractère de compte courant, sans examiner leurs conditions de fonctionnement pour rechercher si, selon l'intention des parties, l'inscription au crédit de ces comptes d'une créance sur la coopérative valait paiement (CE, 20 nov. 1995, n° 126439 : Dr. fisc. 1996, n° 6, comm. 136. – CAA Lyon, 9 nov. 1996, n° 96LY00029, Berillon : RJF 12/96, n° 1431). L'Administration retient la même analyse et précise que l'inscription de la somme due à l'agriculteur à un compte « client » ne vaut pas encaissement dès lors que cette écriture a seulement pour objet de constater une créance. La solution serait en revanche différente si, en pratique, le compte « client » fonctionnait comme un compte courant, c'est-à-dire s'il était simultanément débité et crédité des achats effectués par l'agriculteur et des sommes qui lui sont dues à raison des livraisons effectuées (BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 110). Ainsi, les sommes qu'une coopérative, qui a pour objet le conditionnement, le stockage et la commercialisation des produits provenant des exploitations des sociétaires, a inscrites au crédit des comptes courants de ces derniers et qui représentent la valeur estimative du prix de vente après conditionnement des produits livrés doivent être retenues pour leur intégralité, sans qu'il y ait lieu d'en retrancher les sommes portées ensuite au débit de ces comptes courants au titre des frais de conditionnement des produits, car ces sommes ont le caractère de charges d'exploitation exposées par la coopérative pour le compte de ses adhérents (CE, 15 févr. 1982, n° 24855 : Dr. fisc. 1982, n° 27, comm. 1444).

**29. – Recettes encaissées par un mandataire** – Une recette professionnelle, dont l'encaissement a été confié à un tiers qui agit comme mandataire de l'exploitant, c'est-à-dire au nom et pour le compte de ce dernier, doit être considérée comme mise à la disposition de ce dernier à la date où le mandataire chargé de la percevoir l'a encaissée (CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 24 juill. 1987, n° 55849 : RJF 10/87, n° 1010. – CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 22 juin 2011, n° 319240, M. Becker : Dr. fisc. 2011, n° 44, comm. 569. – En matière agricole, CAA Nancy, 10 juill. 1990, n° 89NC00410. – BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 130). En revanche, la cour administrative d'appel de Nancy a pu juger que les sommes versées à l'exploitant par un courtier doivent être rattachées en totalité à l'année de leur versement et non à celle de l'encaissement par le courtier (CAA Nancy, 3 déc. 1992, n° 91NC00376 : RJF 1993, n° 867).

**30. – Ristournes accordées par les coopératives** – Les ristournes accordées à un exploitant agricole par une coopérative doivent figurer au rang des recettes encaissées. La date d'encaissement des ristournes accordées par les coopératives est réputée en principe être celle de leur inscription au crédit du compte courant du coopérateur. Toutefois, la présomption de disponibilité est écartée lorsque des circonstances indépendantes de la volonté du coopérateur font obstacle au retrait des sommes portées à son compte. Il en est ainsi par exemple lorsque les ristournes sont bloquées par décision du conseil d'administration ou de l'assemblée générale de la coopérative. Lorsque les ristournes sont inscrites le 31 décembre au compte courant des coopératives, les coopérateurs ne peuvent être réputés en avoir la disposition le même jour (CE, 29 mai 1974, n° 92843 : Dr. fisc. 1974, n° 44, comm. 1332). En pareil cas, la date d'encaissement est celle à laquelle ils en ont eu la disposition effective (BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 140). En revanche, l'agriculteur dont les ristournes ont été frappées de saisie-arrêt est considéré comme en ayant eu la disposition (BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 150).

**31. – Productions agricoles entreposées** – En application de l'article 38 quinquies du CGI, l'entreposage d'une production agricole par un exploitant chez un tiers et, éventuellement, sa reprise n'entraînent pas de conséquences fiscales pour l'exploitant, sous réserve que les produits agricoles restent inscrits dans ses stocks jusqu'au transfert du contrôle et des avantages économiques futurs attachés à cette production (BOI-

BA-BASE-20-20-20-30, 7 sept. 2016, § 280 et s.). L'entreposage chez un tiers de productions agricoles selon les modalités de l'article 38 quinquies du CGI est donc sans incidence sur les modalités de détermination du passage du régime micro-BA à celui du régime simplifié d'imposition puisque, conformément à l'article 69, I du CGI et à l'article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI, la limite d'application du régime micro-BA est appréciée au regard du montant des recettes encaissées (BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 160).

**32. – Encaissement différé** – Les sommes dont l'encaissement est volontairement différé par l'exploitant sont regardées comme des recettes de l'année civile au cours de laquelle elles auraient dû normalement être perçues (CE, 8e et 7e ss-sect., 21 déc. 1983, n° 28245 : RJF 2/84, n° 151. – CE, 12 févr. 1992, n° 68864, Baudrin : Dr. fisc. 1992, n° 23, comm. 1126. – CE, 9e et 8e ss-sect., 28 juill. 1993, n° 77712, de Nadaï : RJF 10/93, n° 1303). Néanmoins, il incombe à l'Administration d'apporter la preuve que l'encaissement a été volontairement décalé (CE, 19 déc. 1986, n° 41862 : Dr. fisc. 1987, n° 15, comm. 754). Si l'Administration n'établit pas que le paiement a été différé pour éviter l'imposition selon un régime réel, les sommes dont l'encaissement a été reporté ne sont prises en compte qu'à compter de la date de leur perception (CE, 7e et 8e ss-sect., 19 déc. 1986, n° 41862 : RJF 2/87, n° 170. – CAA Nancy, 20 févr. 1992, n° 90NC00559 : Dr. fisc. 1993, n° 52, comm. 2511).

**33. – Acompte** – Les sommes versées à titre d'acompte à l'exploitant font partie des recettes encaissées. Ainsi, un « acompte sur livraison » estimatif du prix de vente constitue une somme qui doit être considérée comme encaissée dès lors qu'elle est mise à la disposition de l'exploitant agricole (CE, 7e et 9e ss-sect., 9 juill. 1982, n° 26263 : RJF 10/82, n° 938 ; BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 240). De la même manière, les acomptes qu'une société de conditionnement règle par chèque à un agriculteur au cours d'une année et qui sont afférents à la récolte déjà livrée mais qu'elle vendra l'année suivante, doivent être regardés comme des recettes de l'année d'encaissement (CE, 8e et 9e ss-sect., 12 oct. 1992, n° 11175, Chaix et Couroud : RJF 1292, n° 1650). Lorsqu'à la suite de l'inscription d'un acompte au crédit d'un compte courant des frais sont portés au débit de celui-ci, il y a lieu de s'interroger sur ce qu'ils représentent. Si ces frais ont le caractère d'une réduction de prix, ayant pour effet de diminuer les sommes définitivement acquises à l'agriculteur, alors que la vente est devenue ferme, ils ont alors pour effet de diminuer le montant de la recette encaissée. Ainsi, lorsqu'une coopérative, après avoir crédité le compte courant d'un agriculteur d'un acompte à la livraison de plants, inscrit des « frais de litige » au débit du fait que certains plants défectueux ont été refusés par les grossistes acquéreurs, c'est le montant du prix de vente, et par conséquent celui de la recette encaissée, qui se trouve diminué (CE, 5 févr. 1992, n° 68808 et 71046 : Dr. fisc. 1993, n° 13, comm. 645). En revanche, dès lors que les frais portés au débit d'un compte courant constituent le paiement de charges liées au conditionnement, au stockage ou encore à la commercialisation des produits livrés par l'agriculteur, ces sommes ne sauraient être analysées en une diminution du prix de vente ; de tels frais ne sont donc pas de nature à diminuer le montant de la recette créditée (CE, 15 févr. 1982, n° 24855 : Dr. fisc. 1982, n° 27, comm. 1444).

## **b) Créances acquises pour l'appréciation du seuil de passage du régime réel simplifié au régime réel normal d'imposition**

**34. – Principe** – Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2015, les recettes à retenir pour apprécier le passage du régime réel simplifié au régime réel normal correspondent aux créances acquises déterminées dans les conditions prévues de l'article 38, 2 bis du CGI en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux (CGI, art. 69, V. – BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 155).

**35. – Exercice de rattachement** – Les créances acquises correspondent aux livraisons effectuées et aux prestations achevées au cours de l'exercice (BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 155. – BOI-BIC-PDSTK-10-10-10, 12 sept. 2012, § 50 et s.).

**36. – Production agricole entreposée** – La limite d'application du régime réel normal d'imposition – prévue à l'article 69, II, b du CGI – est appréciée, conformément à l'article 69, V du CGI, au regard du montant des créances acquises. Lorsqu'une production agricole fait l'objet d'une convention d'entreposage chez un tiers, conformément à l'article 38 quinquies du CGI, les stocks restent inscrits au bilan de l'exploitant (*BOI-BA-BASE-20-20-20-30, 7 sept. 2016, § 280 et s.*). L'entreposage, sous réserve de respecter les conditions posées à l'article 38 quinquies du CGI, ne donne pas lieu à la constatation d'une créance et est donc sans conséquence sur le calcul des créances pour apprécier si l'exploitant relève du régime simplifié ou du régime normal d'imposition (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 160*).

## **2° Nature des recettes ou des créances à retenir**

**37. – Principe** – Par principe, les recettes à retenir sont déterminées en tenant compte de l'ensemble des opérations réalisées par l'exploitant. En effet, l'alinéa 1er de l'article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI prévoit que les recettes à retenir pour l'appréciation des limites prévues à l'article 69 s'entendent de toutes les sommes encaissées au cours de l'année civile. Il convient donc de prendre en considération les ventes des produits de l'exploitation de l'agriculteur, les diverses subventions, aides, primes ou indemnités d'assurance ainsi que l'ensemble des diverses recettes qu'il perçoit. L'article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI précise en outre qu'il convient de prendre en compte la valeur des produits prélevés dans l'exploitation et alloués soit au personnel salarié, soit au propriétaire du fonds en paiement du fermage.

### **a) Recettes issues des produits de l'exploitation et recettes accessoires**

**38. – Ventes hors taxes** – Pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition, les ventes de produits de l'exploitation sont retenues pour leur montant total hors taxes (*CGI, art. 69, al. 1. – BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 180*).

**39. – Ristournes** – En dehors des recettes correspondant au versement d'un prix, il convient également de tenir compte des ristournes versées en fin de campagne par une coopérative, des acomptes ou encore des avances versées par les coopératives et les négociants (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 240. – CE, 12 oct. 1992, n° 111755 : Dr. fisc. 1993, n° 11, comm. 541*).

**40. – Ventes impliquant un transport** – Concernant les recettes provenant de ventes suivies d'un transport, le montant de la recette à retenir varie selon les modalités de réalisation de la livraison prévues entre l'exploitant et son client. Ainsi, en cas de vente franco (port payé), l'agriculteur-vendeur fait son affaire du transport des produits vendus. Dès lors, les frais de transport facturés au client constituent toujours un élément du prix de vente à prendre en compte pour l'appréciation des limites d'application des divers régimes d'imposition (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 210*). En revanche, lorsque les parties sont convenues d'une vente départ, le transfert de propriété et la délivrance ont lieu en principe avant la réalisation du déplacement des marchandises vendues ; le transport n'incombe alors pas à l'exploitant agricole vendeur mais à l'acheteur (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 220*). Dans une telle hypothèse, lorsque l'acheteur demande au vendeur de faire effectuer le transport pour son compte, les frais de transport ne sont pas à retenir pour la détermination des limites dans les cas de figure suivants :

- le transport est confié à un tiers par le vendeur et ce dernier a agi d'ordre et pour le compte de l'acheteur. Le prix du transport est alors facturé distinctement à l'acheteur et n'est pas différent de celui qui a été facturé par le transporteur ;
- le transport est assuré par le vendeur, au moyen de véhicules lui appartenant. Le prix du transport réclamé par le vendeur constitue alors la rémunération effective d'un service qu'il fournit à son client. Ainsi, le vendeur et son client ont entendu rémunérer de manière distincte la prestation de transport qui est facturée distinctement et est calculée, non pas forfaitairement, mais en tenant compte notamment du mode de transport, de la quantité livrée et du lieu de destination (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 230*).

**41. – Livraisons effectuées aux coopératives, sort des charges de conditionnement et de commercialisation** – Les recettes à retenir au titre des marchandises livrées par un exploitant agricole à une coopérative dépendent des relations contractuelles qui les lient telles qu'elles sont définies par les statuts, le règlement intérieur ou tout autre document analogue. Comme cela a déjà été mentionné (*V. n° 33 et 39*), lorsqu'une coopérative achète à un exploitant des produits agricoles qu'elle revend pour son propre compte après transformation, les recettes du coopérateur comprennent les sommes qu'il perçoit en contrepartie de ses apports de produits non transformés (acomptes, primes, ristournes, compléments de prix en fin de campagne...). Lorsque la coopérative transforme les produits agricoles qui lui sont livrés et se charge de les vendre pour le compte de son adhérent, la recette à retenir est constituée du montant brut résultant de la vente des produits transformés, c'est-à-dire les sommes nettes perçues par l'exploitant agricole en contrepartie de ses apports augmentées du montant des prélèvements effectués par la coopérative pour couvrir ses frais (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 100*). C'est la solution retenue par la jurisprudence à propos des coopératives ayant pour objet d'effectuer des opérations de collecte, de conditionnement, de conservation, de transformation et de commercialisation des produits provenant des exploitations des sociétaires et dont les statuts prévoient, d'une part, le versement d'un acompte à chaque livraison de ses produits par un adhérent et, d'autre part, un partage en fin d'exercice des « excédents répartis » réalisés par la coopérative du fait de la commercialisation des produits de ses sociétaires au prorata des livraisons des adhérents. Cette organisation conduit à considérer que les membres de la coopérative doivent compter dans leurs recettes la quote-part du produit des ventes réalisées par la coopérative, ventes des produits qu'ils ont livrés, et non point seulement le solde subsistant après soustraction des frais de conditionnement et de commercialisation (*CE, 16 déc. 1987, n° 51287 : Dr. fisc. 1988, n° 15, comm. 761. – CE, 15 févr. 1982, n° 24855 : Dr. fisc. 1982, n° 27, comm. 1444*). De même, lorsqu'un producteur de maïs, après avoir confié sa récolte en dépôt à une entreprise de stockage et de séchage, lui vend le maïs, après traitement, pour un prix diminué des frais de stockage et de séchage, ces dernières opérations constituent des prestations de service fournies au producteur par l'acquéreur, dont le prix doit être regardé comme acquitté par compensation avec une diminution du prix brut du maïs. Dès lors, pour le calcul des recettes totales du producteur, le montant des frais de stockage et de séchage doit être ajouté au prix net acquitté par l'acquéreur (*CE, 3e et 8e ss-sect., 26 oct. 2001, n° 225160, min. c/ Boech : RJF 1/02, n° 33*). En revanche, il convient de déduire des recettes de l'agriculteur les débits de son compte courant d'associé coopérateur correspondant à des produits refusés par les acheteurs (*CE, 5 févr. 1992, n° 68808 et 71046 : Dr. fisc. 1993, n° 13, comm. 645. – V. n° 33*).

**42. – Apports de stocks en société et en GAEC** – Les recettes à retenir pour la détermination des limites comprennent les ventes de produits de l'exploitation et, en particulier, les ventes ou « apports » en société de leurs stocks, par exemple de leur cheptel. Ainsi, les recettes provenant de la vente ou de l'« apport » en société par un exploitant de la totalité de son cheptel vif constituent une somme à retenir dès lors que les animaux qui font l'objet de cette opération ne constituent pas des éléments de l'actif immobilisé (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 240*). Néanmoins, l'Administration admet de faire abstraction des apports de stocks réalisés au profit de groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), dès lors qu'il s'agit de véritables apports, rémunérés par des parts sociales, et non d'« apport » donnant lieu à un paiement effectif ou à une inscription en compte courant ouvert au nom de l'apporteur (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 370*).

**43. – Métayage** – Pour apprécier le régime d'imposition applicable à un métayer, seules sont prises en compte les recettes du métayer. Elles ne doivent pas être majorées de la valeur des récoltes remises au bailleur. Corrélativement, le prix de vente de ces récoltes sera pris en compte, lors de son encaissement ou lors de la vente en cas de prise en compte des créances acquises, pour déterminer le régime d'imposition applicable au bailleur (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 250*).

**44. – Intérêts** – Les produits des créances de l'agriculteur constituent des recettes de l'agriculteur à prendre

en considération pour l'appréciation des limites de l'article 69 du CGI. Dès lors, les intérêts versés par une coopérative à ses adhérents sur le solde créditeur de leurs comptes d'associés coopérateurs constituent des recettes provenant de l'exercice de l'activité agricole. Ainsi en est-il, notamment, des intérêts des créances du compte courant dont est titulaire un exploitant auprès d'une coopérative, c'est-à-dire des intérêts rémunérant la différence entre le montant des « apports » faits à la coopérative (livraisons de céréales) et le montant des fournitures achetées auprès de celle-ci (engrais, semences) (*BOI-BA-REG-10-20-10*, 7 sept. 2016, § 290). En revanche, les intérêts statutaires visés à l'article R. 523-2 du Code rural et de la pêche maritime, qui constituent une rémunération des parts de coopérative de l'exploitant agricole, ne sont pas considérés comme des produits possédant un caractère agricole (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies A*) ; ils ne sont donc pas pris en considération pour la détermination du régime d'imposition applicable (*BOI-BA-REG-10-20-10*, 7 sept. 2016, § 290 et 360. – *CE*, 31 mai 2000, n° 187165 et 187166 : *Dr. fisc.* 2001, n° 9, *comm.* 177).

**45. – Remboursements d'avances aux cultures** – Les avances aux cultures sont des frais et charges engagés au cours d'un exercice en vue d'obtenir la récolte qui sera levée après la clôture de cet exercice. Il s'agit des dépenses visées à l'article 72 A du CGI. En cas de cession des terres, le remboursement opéré par le cessionnaire au vendeur pour les avances aux cultures faites par ce dernier est à prendre en compte pour l'appréciation des limites des différents régimes (*CAA Nancy*, 20 mars 1990, n° 89NC00378 : *Dr. fisc.* 1990, n° 39, *comm.* 1697).

**46. – Produits prélevés dans l'exploitation** – Selon l'article 38 sexdecies A, alinéa 1er, de l'annexe III au CGI, les recettes à retenir pour l'appréciation des seuils de l'article 69 de ce code comprennent également la valeur des produits prélevés dans l'exploitation et alloués soit au personnel salarié (à l'exception de la valeur des repas pris sur l'exploitation), soit au propriétaire du fonds en paiement du fermage (*BOI-BA-REG-10-20-10*, 7 sept. 2016, § 280) (Sur le sort de l'autoconsommation, V. n° 70).

#### **b) Subventions, aides, primes ou indemnités d'assurance**

**47. – Principe** – Les subventions, aides, primes et indemnités destinées à compenser un manque à gagner ou présentant le caractère d'un supplément de prix doivent, en principe, être prises en compte pour la détermination du régime d'imposition. Il en va ainsi des versements dont bénéficie un agriculteur au titre des primes ou des soutiens financiers qu'il reçoit. Ainsi en est-il aussi des sommes versées par une caisse de péréquation (*BOI-BA-REG-10-20-10*, 7 sept. 2016, § 240). Il en va de même des indemnités d'assurance versées à la suite d'une calamité frappant les récoltes ou le bétail (*BOI-BA-REG-10-20-10*, 7 sept. 2016, § 260), même si s'agissant des indemnités versées à la suite d'une perte de bétail, elles peuvent n'être retenues que partiellement (*BOI-BA-REG-10-20-20*, 7 sept. 2016, § 300 à 330 ; V. n° 50).

**48. – Recettes citées au BOFiP** – L'Administration considère que constituent des recettes à retenir pour l'appréciation des limites de l'article 69 du CGI (*BOI-BA-REG-10-20-10*, 7 sept. 2016, § 260) :

- les versements faits par France AgriMer ;
- les aides compensatoires versées dans le cadre de la politique agricole communes (PAC) : aides couplées à la production et aides directes au revenu (c'est-à-dire découplées de la production) versées au titre des droits au paiement de base et paiements connexes (DPB) (*BOI-BA-BASE-20-10-10*, 6 juin 2018, § 310 et s.) ;
- les primes à la production de blé dur ;
- l'indemnité à l'abandon total ou partiel de la production laitière (*C. rur.*, art. D. 654-88-1 ancien), dès lors qu'elle a pour objet de compenser un manque à gagner. Pour autant, de manière quelque peu contradictoire, l'Administration précise par ailleurs qu'en raison de sa nature et des modalités particulières de son attribution, le régime des plus-values professionnelles est applicable à cette indemnité, qu'elle soit versée à raison de l'abandon partiel ou total de la production. Elle ajoute qu'il ne doit donc pas être tenu compte de cette indemnité pour la détermination du régime d'imposition

applicable (*BOI-BA-BASE-20-20-40, 7 sept. 2016, § 340*) ;

- les indemnités et subventions qui, telles celles versées aux éleveurs dont le cheptel est victime d'épizootie, ont pour effet de compenser un manque à gagner (*BOI-BA-LIQ-10, 4 juin 2017, § 300*) ;
- les aides européennes à la restructuration et à la reconversion des vignobles et primes d'arrachage de vignes pour la partie qui compense les frais d'arrachage (*C. rur., art. D. 665-17*), dès lors qu'elle a pour objet de compenser un manque à gagner (*BOI-BA-BASE-20-20-40, 7 sept. 2016, § 370*). La partie de la prime qui correspond à des amortissements, et a donc pour contrepartie une diminution de l'actif immobilisé, est représentative d'une plus-value à court terme et n'est pas prise en compte pour la détermination du régime d'imposition (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 260*).

---

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

#### **48 . - Sommes à prendre en compte pour l'appréciation des régimes d'imposition applicables : modification temporaire des règles de détermination des recettes à retenir en cas de paiement tardif des aides de la PAC**

Dans une mise à jour de sa base BOFIP-Impôts du 15 mai 2019, l'Administration accorde, dans un rescrit reproduit ci-dessous, une mesure de tempérament afin d'éviter le passage automatique des exploitants agricoles du régime micro-BA à un régime réel d'imposition du fait du paiement tardif des aides de la politique agricole commune (PAC) en 2018 et 2019.

**Question.** – Le régime d'imposition auquel sont soumis les exploitants agricoles est déterminé en fonction d'une limite (ou seuil d'imposition) fixée à l'article 69 du CGI et appréciée en retenant la moyenne des recettes hors taxes de l'exploitant des trois années précédentes.

Le versement tardif de plusieurs annuités d'aides de la politique agricole commune (PAC), notamment au cours des années 2018 et 2019, pourrait avoir pour conséquence de faire passer un certain nombre d'exploitants agricoles, qui étaient jusqu'à présent imposés selon le régime des micro-exploitations (ou « micro-BA »), à un régime réel d'imposition à compter du 1er janvier 2019.

Quels sont les mécanismes de corrections envisagés afin d'éviter que ces paiements tardifs des aides PAC pénalisent les exploitants soumis au régime micro-BA ?

**Réponses.** – L'article 69 du CGI fixe la limite des recettes à partir de laquelle l'exploitant agricole est obligatoirement imposé d'après un régime réel d'imposition. Cette limite (ou seuil d'imposition) est appréciée en retenant la moyenne des recettes hors taxes de l'exploitant des trois années précédentes (moyenne triennale).

Dès lors que la perception cumulée de plusieurs annuités d'aides PAC pourrait déclencher le passage au régime réel d'imposition pour un certain nombre d'exploitants agricoles dès le 1er janvier 2019 (moyenne des recettes des années 2016, 2017 et 2018), il est admis, à titre dérogatoire et pour les seuls revenus imposables au titre des années 2019, 2020 et 2021, que le seuil d'imposition desdits exploitants soit déterminé en retenant, pour chaque année prise en compte pour la moyenne triennale, les recettes encaissées au cours de l'année de référence, majorées des seules aides PAC pour lesquelles la demande a été déposée au cours de cette même année.

Ainsi, afin de déterminer le régime d'imposition applicable aux revenus de l'année 2019 à déclarer en 2020, il conviendra de retenir, pour la moyenne triennale 2016/2018, les recettes encaissées hors aides PAC en 2016, 2017 et 2018 ainsi que les aides PAC pour lesquelles une demande a été déposée en 2016, 2017 et 2018.

En revanche, ces aides PAC doivent être prises en compte dans les recettes servant de base au calcul du bénéficiaire imposable selon le régime micro-BA au titre de l'année de leur encaissement (*BOI-BA-REG-10-20-10, 15 mai 2019, § 260 ; BOI-RES-000042, 15 mai 2019 : Dr. fisc. 2019, n° 22, act. 266*).

---

**49. – Précision relative à l'indemnité compensatoire de handicap naturel (ICHN)** – Dans les zones agricoles défavorisées, notamment en montagne, des indemnités compensatoires de handicap naturel (ICHN) sont versées aux exploitants pour compenser les difficultés structurelles auxquelles ils sont confrontés. Ces indemnités sont assimilées à des recettes d'exploitation et à ce titre elles doivent être retenues pour déterminer le régime d'imposition applicable à l'exploitation quand bien même l'article 64 bis, I, alinéa 2 du CGI en exclut expressément le montant pour le calcul de l'assiette imposable selon le régime micro-BA pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2017 (*L. fin. rect. 2016, n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 101 : Dr. fisc. 2017, n° 4, comm. 95*).

**50. – Abattement applicable aux indemnités d'abattage du bétail victime d'épizootie** – Pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition, il doit être tenu compte des indemnités et subventions qui ont pour effet de compenser un manque à gagner, comme celles versées aux éleveurs dont le cheptel est victime d'épizootie. Toutefois, lorsque l'abattage de tout ou partie du cheptel a été imposé à l'éleveur en application de la réglementation sanitaire, les indemnités d'abattage ainsi que le produit de la vente de la viande peuvent, sur demande du contribuable, n'être retenus qu'à concurrence d'un tiers pour les animaux à cycle long (vaches laitières, taureaux, ovins, caprins et porcins adultes exclusivement). Cette mesure de tempérament ne vaut que pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition et n'a donc pas d'incidence sur les règles de détermination du bénéfice des exploitants imposés selon un régime réel d'imposition. Le bénéfice de cette mesure a été également accordé, dans les mêmes conditions :

- aux ostréiculteurs pour les huîtres à cycle long, victimes d'épizootie, en cas d'éradication imposée par la réglementation sanitaire. Cette solution ne concerne que les ostréiculteurs à l'exclusion des autres conchyliculteurs, en raison de l'extrême variété des durées de production des différents coquillages ;
- aux indemnités d'assurance destinées à compenser une perte d'animaux à cycle long à la suite d'un incendie ou d'une épizootie (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 300 à 320*).

**51. – Abattement applicable au produit de l'abattage de vaches laitières** – Les vaches laitières ne constituent pas fiscalement des immobilisations (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D, II*). Le produit de la vente qui résulte de leur abattage s'analyse en une recette d'exploitation à inclure dans les résultats de l'exercice au cours duquel la vente intervient. Ces recettes peuvent bénéficier du régime dérogatoire prévu pour les abattages à la suite d'épizootie. De même, sous réserve que l'exploitant bénéficie de l'indemnité à l'abandon total ou partiel de la production laitière (Acal) (*C. rur., art. D. 654-88-1 ancien*), le produit de la vente de la viande des vaches laitières abattues peut, à la demande expresse de l'exploitant, n'être retenu qu'à concurrence d'un tiers pour la détermination de son régime d'imposition (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 330*).

**52. – Expropriation** – L'indemnité allouée à un exploitant exproprié se décompose schématiquement en deux parties : d'une part, une indemnité principale qui représente le prix d'achat des immobilisations et, d'autre part, des indemnités accessoires destinées à réparer le préjudice subi par l'exproprié. Selon l'Administration, seule la fraction de l'indemnité destinée à compenser la perte des récoltes de l'année de l'expropriation doit être retenue pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 1 ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-20, 2 mars 2016, § 50*).

**53. – Indemnité d'épandage** – Les sommes versées par une sucrerie à un exploitant agricole pour compenser, selon un barème forfaitaire à l'hectare, les charges supportées par l'intéressé du fait de l'épandage sur ses terres des eaux usées de la sucrerie, ne constituent ni des « redevances ayant leur origine dans le droit de propriété », ni des « recettes accessoires provenant d'activités n'ayant pas un caractère agricole » au sens de l'article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI. En effet, selon le Conseil d'État, cette pratique traditionnelle, qui comporte des avantages pour les deux parties, se rattache directement à l'activité

agricole de l'exploitant et, dès lors, les sommes perçues, qui s'intègrent dans ses bénéfices agricoles doivent être prises en compte pour la détermination de son régime d'imposition (*CE, 28 sept. 1992, n° 83429, Ossonce : Dr. Fisc. 1993, n° 17-18, comm. 899*). Par analogie, il est donc possible de considérer que les indemnités versées aux exploitants agricoles en contrepartie de l'épandage de boues d'épuration urbaines ou industrielles doivent également être retenues pour l'appréciation des limites de l'article 69 du CGI.

### **c) Recettes ou créances soumises à retraitement pour l'appréciation du régime d'imposition**

**54. – Présentation** – Afin que les exploitants ne soient pas astreints à des obligations disproportionnées au regard de l'importance réelle de leur exploitation, les règles présentées précédemment ne s'appliquent à certains types d'activités agricoles qu'avec des aménagements. Ainsi, les recettes, prises en compte pour l'appréciation du régime d'imposition applicable à un exploitant, doivent être retraitées à la baisse pour les élevages de type industriel mais à la hausse pour les opérations d'élevage ou de culture réalisées pour le compte de tiers.

#### ***1) Recettes provenant d'un élevage de type industriel***

**55. – Notion d'élevage de type industriel** – Les techniques industrielles d'élevage utilisées par certains éleveurs les conduisent à réaliser des recettes importantes alors que leur marge bénéficiaire reste souvent très inférieure à celle constatée dans les élevages classiques. Afin d'éviter que les intéressés ne soient astreints à des obligations disproportionnées au regard de l'importance réelle de leur exploitation, un abattement de 30 % est appliqué au montant des recettes provenant d'élevages pour lesquels le pourcentage moyen du bénéfice brut par rapport aux recettes est inférieur à 20 % (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies A, al. 3*). Les bénéficiaires de cet abattement sont les exploitants qui ont une activité d'élevage figurant parmi celles qui sont limitativement visées à l'article 4 M de l'annexe IV au CGI. Il s'agit des élevages de volailles, de porcs de charcuterie ou encore de bovins qui sont effectués en série suivant des méthodes dites « industrielles » et remplissent les caractéristiques posées à l'article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI. Précisons que lorsque les conditions exigées par ces dispositions sont remplies, l'abattement s'applique automatiquement aux élevages définis par l'arrêté, sans que l'exploitant ait à prouver que son bénéfice brut est inférieur à 20 % du montant de ses recettes (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 10*).

**56. – Élevages de volailles** – La liste vise tout d'abord les élevages de volailles. Il s'agit des élevages de volailles de basse-cour (poules, poulets, pintades, canards, oies, dindons, etc.), à l'exclusion du gibier d'élevage (cailles, faisans, perdrix, etc.). L'élevage doit comporter au moins, en moyenne annuelle, 1 000 sujets en état de pondre, ou présenter une production annuelle commercialisée d'au moins 5 000 volailles de chair. Il convient de préciser que, selon l'Administration, bien que non visé par l'article 4 M de l'annexe IV au CGI, l'élevage de poulettes démarrées, c'est-à-dire de jeunes animaux sélectionnés en vue de la ponte permet également à l'exploitant de bénéficier de l'abattement sur les recettes provenant de leur vente lorsque leur production annuelle commercialisée atteint au moins 2 500 sujets (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 60*). Il a également été jugé qu'un élevage de canards gras, qui fait largement appel à des procédés automatisés, tant pour l'alimentation des canards que pour leur abattage et leur conditionnement, et qui a une production d'au moins 5 000 pièces commercialisées par an, pouvait bénéficier de l'abattement de 30 % (*CAA Bordeaux, 30 déc. 1992, n° 92BX00334, Lafitte : RJF 3/93, n° 344*).

**57. – Élevages de porcs de charcuterie** – L'article 4 M précité prévoit aussi que les élevages de porcs de charcuterie peuvent bénéficier de l'abattement. Tous les porcs engraisés à partir de porcelets répondent à cette définition. Pour pouvoir bénéficier de l'abattement, la production annuelle commercialisée doit être d'au moins 300 sujets. Par ailleurs, l'élevage doit s'effectuer principalement à partir d'animaux achetés. Cette condition est réputée satisfaite lorsque le nombre d'animaux vendus dans l'année et provenant d'achats (quelle que soit la date d'achat) est supérieur à la moitié du total des ventes de la même année (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 70*).

**58. – Élevages de bovins** – Enfin, l'élevage de bovins, qu'il s'agisse de jeunes animaux (veau, broutard) ou des bêtes plus âgées (bouvillon, taurillon, génisse, baby-beef...) permet à un exploitant de bénéficier de l'abattement. Pour cela, quatre conditions doivent être remplies. L'article 4 M, 3° de l'annexe IV au CGI prévoit en effet que l'abattement de l'article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI concerne les élevages de bovins à partir d'animaux achetés, dont la production annuelle commercialisée est d'au moins 100 têtes pour les veaux de boucherie ou 40 têtes pour les autres bovins, à la condition que les animaux :

Soient élevés en stabulation permanente,

et soient revendus :

Au plus tard à l'âge d'un an, ou moins de neuf mois après leur achat s'ils sont nourris principalement avec des aliments achetés ;

Au plus tard à l'âge de dix-huit mois s'ils sont nourris exclusivement avec des aliments achetés.

• **Animaux achetés** : premièrement, l'élevage doit s'effectuer à partir d'animaux achetés. Les recettes provenant de la vente de bovins nés dans l'exploitation sont exclues du montant auquel est appliqué la réfaction de 30 % (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 90*). • **Niveau de production** : deuxièmement, la production annuelle commercialisée de bovins élevés à partir d'animaux achetés doit atteindre un nombre minimum de 100 têtes pour les veaux de boucherie (jeunes bovins n'ayant reçu qu'une alimentation lactée) ou d'au moins 40 têtes pour les autres bovins. Il s'agit d'une référence annuelle. Il n'est pas possible de prendre en compte la moyenne des bovins habituellement commercialisés. Ainsi, un exploitant agricole qui, au cours d'une année N ne commercialise que 34 taurillons, ne remplit pas les conditions posées par l'article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI et l'article 4 M de l'annexe IV au même code, alors même que pour cette année N et les années antérieures, il aurait commercialisé en moyenne plus de 40 têtes (*CE, 28 sept. 1992, n° 83429, Ossonce : Dr. fisc. 1993, n° 17, comm. 899 ; BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 100*). • **Modalités d'élevage** : troisièmement, les animaux doivent être élevés en stabulation permanente, c'est-à-dire à l'étable ou dans des enclos de faibles dimensions. Les recettes tirées de la vente de bovins élevés au pré (animaux d'embouche notamment) doivent toujours être retenues pour leur montant intégral pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 110*). • **Date de revente** : quatrièmement, les animaux doivent être revendus :

- soit au plus tard à l'âge de 1 an ou moins de 9 mois après leur achat, lorsqu'ils sont nourris principalement avec des aliments achetés. Cette condition est considérée comme satisfaite si plus de la moitié en valeur de l'alimentation destinée aux bovins est achetée à des tiers, peu importe que les aliments soient achetés à la coopérative dont l'éleveur est membre. En revanche, les aliments fabriqués par l'éleveur à l'aide des produits de son exploitation ne peuvent pas être considérés comme achetés. L'administration fiscale fait remarquer que lorsque l'animal est revendu au plus tard à l'âge d'un an, il n'y a pas lieu de tenir compte de la durée de son séjour sur l'exploitation. En revanche, lorsque l'animal est revendu alors qu'il est âgé de plus d'un an, le bénéficiaire de l'abattement est subordonné à un séjour de l'animal dans l'exploitation inférieur à 9 mois (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 120 et 130*). Le délai de 9 mois est apprécié animal par animal ;
- soit au plus tard à l'âge de 18 mois si tous les animaux de l'élevage sont nourris exclusivement avec des aliments achetés. En pratique, cette dernière condition est considérée comme remplie dès lors que la nourriture achetée représente au moins 90 % en valeur des aliments consommés par le bétail. Il convient donc de comparer la valeur des aliments achetés et celle des aliments consommés pour déterminer si l'abattement s'applique. Lorsque certains produits de l'exploitation font l'objet d'une transformation par un tiers (déshydratation de luzerne, par exemple) avant d'être consommés par le bétail, ces aliments doivent être inclus à concurrence du coût de la transformation, dans la valeur des produits achetés et pour leur coût global, dans la valeur des aliments consommés (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 140 et 150*).

**59. – Exploitants exclus du bénéfice de l'abattement** – Les éleveurs qui ne figurent pas sur la liste de l'article 4 M de l'annexe IV du CGI ne peuvent bénéficier de la réfaction même s'ils sont en mesure de démontrer que leur marge bénéficiaire est inférieure à 20 % (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 10*).

**60. – Limitation du champ d'application de l'abattement aux recettes issues d'opérations d'élevage** – Par ailleurs, il convient d'observer que cet abattement est réservé aux recettes provenant de l'élevage, à l'exclusion des recettes d'autre origine. Surtout, il n'est applicable que pour l'appréciation des seuils des régimes d'imposition. Si, malgré cet abattement, l'exploitant reste imposable d'après son bénéfice réel, il convient, pour la détermination de ce bénéfice, de retenir la totalité des recettes réalisées par l'intéressé, quelle que soit leur origine (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 20*).

**61. – Exemples d'application de l'abattement** – Lorsque l'élevage d'un agriculteur répond aux caractéristiques des articles 38 sexdecies A, alinéa 3, de l'annexe III au CGI et 4 M l'annexe IV du même code, il convient, pour apprécier les limites d'application des régimes d'imposition, de n'appliquer l'abattement que sur le montant des recettes provenant de cet élevage. Les recettes qui ont une origine autre que celles visées par ces derniers textes, ou qui proviennent d'un élevage ne répondant pas aux caractéristiques qu'ils définissent, doivent être retenues pour leur montant intégral. Ainsi, par exemple (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 160*) :

**Exemple n° 1** : Un éleveur de volailles imposé selon le régime micro-BA pour les années N, N+1 et N+2 réalise une moyenne de 105 000 € de recettes. Compte tenu de la réfaction de 30 %, les recettes à prendre en considération pour l'appréciation de la limite de 82 800 € s'établissent à  $105\ 000\ € \times 70\ \% = 73\ 500\ €$ . L'année N+3, cet éleveur pourra donc, s'il le désire, demeurer imposé selon le régime micro-BA.

**Exemple n° 2** : Un exploitant réalise pour N, N+1 et N+2, les moyennes de recettes suivantes :

- Polyculture : 37 000 € ;
- Élevage de porcs de charcuterie : 45 000 €.

Les recettes à comparer à la limite de 82 800 € ressortent à  $37\ 000\ € + (45\ 000\ € \times 70\ \%) = 68\ 500\ €$ . Ce chiffre étant inférieur à 82 800 €, l'exploitant pourra – comme dans l'exemple précédent – demeurer imposé selon le régime micro-BA au titre de l'année N+3.

**Exemple n° 3** : Un exploitant réalise pour N, N+1 et N+2, les moyennes de recettes suivantes :

- Polyculture : 47 000 € ;
- Élevage de porcs de charcuterie : 55 000 €.

Les recettes à comparer à la limite de 82 800 € ressortent à  $47\ 000\ € + (55\ 000\ € \times 70\ \%) = 85\ 500\ €$ . La limite de 82 800 € est dépassée malgré la réfaction de 30 % appliquée aux recettes provenant de l'élevage de porcs. L'exploitant sera donc obligatoirement soumis au régime du bénéfice réel simplifié à compter du 1er janvier N + 3 (première année suivant la période triennale de référence) (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 160*).

## 2) Recettes provenant d'opérations à façon

**62. – Opérations d'élevage ou de culture pour le compte de tiers** – L'article 69, VI, alinéa 2 du CGI prévoit que, pour la détermination du régime d'imposition applicable à un exploitant agricole, les recettes, ou créances acquises, provenant d'opérations d'élevage ou de culture portant sur des animaux ou des produits appartenant à des tiers doivent être multipliées par cinq. La justification de cette disposition trouve son origine dans le souci d'assurer la neutralité fiscale entre les différents types d'exploitations. Le montant des recettes perçues par les exploitants qui réalisent des opérations pour le compte de tiers est en effet, à résultat égal, très inférieur à celui des agriculteurs qui vendent leur production. Aussi, les recettes provenant de ces opérations doivent être multipliées par cinq pour la détermination du régime d'imposition de l'exploitation concernée. Cette règle du quintuplement n'a en revanche aucune incidence sur la détermination du résultat imposable des exploitants soumis à un régime réel d'imposition (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 280*). Pour l'essentiel, deux catégories de recettes sont soumises au quintuplement : les recettes perçues en exécution d'un contrat d'intégration et celles reçues en exécution d'un contrat d'élevage ou de culture à façon

conclu entre deux agriculteurs ou entre un agriculteur et une coopérative.

**63. – Recettes perçues en exécution d'un contrat d'intégration** – L'article L. 326-1 du Code rural et de la pêche maritime qualifie de contrats d'intégration *“tous contrats, accords ou conventions conclus entre un producteur agricole ou un groupe de producteurs et une ou plusieurs entreprises industrielles ou commerciales comportant obligation réciproque de fournitures de produits ou de services”*. Dans le domaine de l'élevage, l'article L. 326-2 du même code prévoit que *“sont réputés contrats d'intégration les contrats par lesquels le producteur s'engage envers une ou plusieurs entreprises à élever ou à engraisser des animaux, ou à produire des denrées d'origine animale, et à se conformer à des règles concernant la conduite de l'élevage, l'approvisionnement en moyens de production ou l'écoulement des produits finis”*. Ainsi, constitue un contrat d'intégration celui par lequel l'exploitant s'engage à élever des animaux appartenant à une entreprise industrielle ou commerciale avec des aliments fournis par cette entreprise et moyennant une rémunération proportionnelle au croît des animaux engraisés. Notons que des contrats d'intégration fondés sur des conventions analogues existent également dans le domaine des productions végétales (production de fruits, de légumes, cultures florales...). Dès lors que le producteur n'est pas propriétaire des animaux engraisés ou des produits cultivés, le montant de sa rémunération doit être multiplié par cinq pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition. Les recettes perçues par les éleveurs et cultivateurs réalisant des opérations à façon au titre de l'exécution de contrats d'intégration présentent le caractère de revenus agricoles à moins que les intéressés puissent être considérés comme des travailleurs à domicile. Il n'en est ainsi cependant que dans le cas exceptionnel où le contrat conclu entre le propriétaire des animaux ou des produits végétaux et l'exploitant répond à l'ensemble des conditions fixées par le 1° de l'article L. 7412-1 du Code du travail en ce qu'il prévoit que l'exploitant *“exécute, moyennant une rémunération forfaitaire, pour le compte d'un ou plusieurs établissements, un travail qui lui est confié soit directement, soit par un intermédiaire”*. Le Conseil d'État a déjà eu l'occasion de refuser de reconnaître à un agriculteur la qualité de travailleur à domicile. Ce dernier élevait, en exécution d'un contrat passé avec une société commerciale, dans ses installations, un troupeau d'une centaine de truies qui lui avait été confié par une société propriétaire, laquelle fournissait également la nourriture et diverses autres prestations. Pour considérer que l'éleveur ne pouvait se voir reconnaître la qualité de travailleur à domicile, le Conseil d'État avait relevé, non seulement que les conditions fixées par le Code du travail n'étaient pas réunies (la rémunération ne possédait pas de caractère forfaitaire), mais, surtout, qu'en concluant un contrat d'intégration, les parties s'étaient placées en dehors des dispositions sur le travail à domicile (*CE, 2 juill. 1982, n° 13322 ; Dr. fisc. 1983, n° 11, comm. 501 ; BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 200*).

**64. – Contrat d'intégration prévoyant que le producteur demeure propriétaire des animaux ou des produits** – Les parties à une convention d'intégration peuvent convenir que l'exploitant demeure propriétaire des animaux ou des produits soit jusqu'à leur commercialisation, s'ils sont vendus directement par le producteur à un tiers, soit jusqu'à leur livraison à l'entreprise commerciale ou industrielle lorsqu'elle les utilise dans le cadre de sa propre activité (exemple : fabricant de conserves, de plats préparés, abattoirs...) ou en assure elle-même la commercialisation. Les recettes, qui sont alors perçues par le producteur agricole n'ont pas à être multipliées par cinq. En effet, ces recettes correspondent à une vente et non à la rémunération d'un service. Néanmoins, lorsque les animaux ou les produits sont livrés à l'entreprise commerciale, le montant des recettes à prendre en compte pour la détermination du régime fiscal du producteur comprend non seulement le prix net reçu à la livraison, mais également la valeur totale des biens (fourniture d'aliments, engrais, emballages, amortissement des bâtiments et matériels, etc.) et des services (assistance technique, prêts à taux réduit, cautionnement, etc.) qui lui ont été fournis par l'entreprise commerciale. Si la valeur de ces prestations ne peut être déterminée avec précision, le montant des recettes de l'exploitant peut être estimé de manière forfaitaire à partir du cours du jour des produits livrés, tel qu'il ressort des ventes portant sur des produits comparables réalisées par des producteurs indépendants (non intégrés) (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 210*).

**65. – Contrat d'élevage ou de culture à façon conclu entre deux agriculteurs ou entre un agriculteur**

**et une coopérative** – Le quintuplement des recettes ne concerne pas spécifiquement les contrats d'intégration. En effet, la rédaction de l'article 69, V, alinéa 2 du CGI vise l'ensemble des contrats d'élevage ou de culture à façon, y compris ceux conclus entre deux agriculteurs ou entre un agriculteur et une coopérative. Ainsi en est-il, par exemple, du contrat par lequel un exploitant s'engage à élever des poussins qui lui sont remis par un aviculteur-accoureur, dès lors que celui-ci demeure propriétaire des animaux élevés. Des conventions analogues peuvent, bien entendu, être conclues pour toutes les productions végétales ou animales. Il convient de préciser que si l'article L. 326-1 du Code rural et de la pêche maritime réserve la qualification de contrats d'intégration aux contrats conclus entre un ou plusieurs producteurs agricoles et une ou plusieurs entreprises industrielles ou commerciales et que les contrats de production conclus entre agriculteurs ou entre les sociétés coopératives et leurs adhérents ne sont pas soumis à la réglementation de l'intégration, les coopératives peuvent conclure des contrats d'intégration avec des agriculteurs qui ne sont pas leurs sociétaires (*C. rur., art. L. 326-5. – BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 220*).

**66. – Recettes exclues du quintuplement** – Certaines recettes sont néanmoins exclues du quintuplement :  
• **Ventes** : il s'agit tout d'abord des opérations qui ne peuvent être considérées ou assimilées à un contrat d'intégration et, plus généralement, d'élevage ou de culture à façon. Ainsi en est-il des recettes trouvant leur origine dans la vente de produits ou animaux à un client unique en vertu d'un contrat d'exclusivité dès lors que celui-ci exclut l'existence de prestations réciproques et que l'exploitant demeure propriétaire des animaux ou des produits jusqu'à la livraison.  
• **Prestations de service de nature commerciale** : de même, les recettes provenant de l'exécution de prestations de service de nature commerciale doivent être exclues du quintuplement, y compris lorsque ces opérations portent sur des animaux ou des produits appartenant à un tiers (gardiennage ou pension d'animaux domestiques, travaux agricoles de labours, vendanges, moissons, etc.). Il en est ainsi alors même que les recettes correspondant à ces opérations accessoires seraient rattachées aux bénéfices agricoles (*CGI, art. 75*) lorsque, au titre des deux années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice, les recettes accessoires commerciales n'excèdent ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 100 000 € (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 250*). Bien qu'il s'agisse d'opérations de nature agricole (*CGI, art. 63, al. 4*) soumises par principe à l'article 69, VI du CGI, l'Administration admet également d'exclure de la règle du quintuplement les recettes tirées de l'élevage pour un tiers d'équidés domestiques (prise en pension de chevaux appartenant à des particuliers ou à des organismes, utilisés par leur propriétaire ou par un tiers) (*BOI-BA-REG-10-20-20, 7 sept. 2016, § 240*).

**67. – Exemple d'application du quintuplement** – Un exploitant agricole a réalisé les recettes suivantes en N, N+1 et N+2 :

<b>Nature des opérations</b>	<b>Année N</b>	<b>Année N+1</b>	<b>Année N+2</b>
Vente de produits de l'exploitation	34 000 €	38 000 €	36 000 €
Opérations à façon	10 000 €	11 000 €	12 000 €

La moyenne des recettes annuelles de l'intéressé s'élève, pour la période triennale N / N + 1 / N + 2 à :  $[34\ 000 + (10\ 000 \times 5)] + [38\ 000 + (11\ 000 \times 5)] + [36\ 000 + (12\ 000 \times 5)] / 3 = 91\ 000$  € Cet exploitant relève, en conséquence, de plein droit du régime simplifié d'imposition à compter du 1er janvier N + 3, toutes autres conditions d'application de ce régime étant supposées remplies. L'intéressé peut toutefois opter pour le régime réel normal (*BOI-BA-REG-10-20-20*, 7 sept. 2016, § 270).

**68. – Cumul impossible du quintuplement et de l'abattement de 30 %** – L'abattement de 30 % prévu par l'article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI concernant certains élevages industriels de volailles, de porcs et de bovins (*CGI, ann. IV, art. 4 M*) ne peut en aucun cas se combiner avec le quintuplement aménagé par l'article 69, VI du même code. En effet, cet abattement concerne exclusivement les éleveurs qui vendent leur propre production, lorsque le pourcentage moyen de bénéfice brut par rapport aux recettes est inférieur à 20 %. Il ne saurait donc s'appliquer aux recettes provenant d'opérations d'élevage ou de culture portant sur des animaux ou des produits appartenant à des tiers telles que visées par l'article 69, VI du CGI (*BOI-BA-REG-10-20-20*, 7 sept. 2016, § 290).

### **3° Recettes ou créances exclues en raison de leur nature**

**69. – Présentation** – Le premier alinéa de l'article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI prévoit que pour l'appréciation des limites prévues à l'article 69 du même code, il convient de prendre en compte la valeur des produits prélevés dans l'exploitation et alloués soit au personnel salarié, soit au propriétaire du fonds en paiement du fermage. Cette disposition exclut donc du montant des recettes à prendre en compte la valeur de l'autoconsommation. De même, selon ce texte, il n'est pas tenu compte des opérations portant sur les éléments de l'actif immobilisé ou effectuées dans le cadre de l'entraide agricole, des subventions et primes d'équipement, des redevances ayant leur origine dans le droit de propriété et des recettes accessoires provenant d'activités n'ayant pas un caractère agricole (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies A, al. 2*).

**70. – Valeur de l'autoconsommation** – Pour apprécier le régime d'imposition d'une exploitation, il convient de faire abstraction des produits prélevés dans l'exploitation qui sont soit consommés par l'exploitant, sa famille et son personnel (lorsque celui-ci est nourri sur place), soit utilisés pour la nourriture des animaux ou pour les besoins de l'exploitation (semences). Il importe peu que ces produits fassent l'objet, avant leur consommation, d'une transformation hors de l'exploitation. C'est ainsi que la transformation à façon de céréales par un meunier pour le compte d'un agriculteur qui utilise ensuite les produits transformés pour les besoins de son exploitation, ne s'analyse pas en une vente suivie d'un rachat. Cette opération n'a donc aucune incidence au regard des limites des régimes d'imposition des bénéfices agricoles et n'a pas à être retenue pour leur appréciation. En revanche, la valeur des produits alloués au personnel salarié, ou au propriétaire du fonds en paiement du fermage, doit être retenue pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies A, al. 1. – BOI-BA-REG-10-20-10*, 7 sept. 2016, § 310).

**71. – Produits des opérations portant sur des éléments de l'actif immobilisé** – Les recettes tirées de la cession d'immobilisations, ou plus largement d'opérations portant sur des éléments de l'actif immobilisé (indemnité reçue du propriétaire par le preneur sortant en contrepartie des améliorations apportées au fonds loué par exemple) sont exclues des recettes retenues pour l'appréciation des limites (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies A, al. 2. – BOI-BA-REG-10-20-10*, 7 sept. 2016, § 320). Ainsi, les primes d'arrachage de vignes (ou d'arbres fruitiers) destinées à compenser une diminution de l'actif immobilisé sont à exclure (mais non pour la partie destinée à indemniser les frais d'arrachage, V. [n° 48](#)). De même, il convient d'écarter le produit de la vente d'animaux immobilisés (équidés et bovidés utilisés comme animaux de trait ou affectés exclusivement à la reproduction, chevaux de course mis à l'entraînement...) lorsque ces animaux sont considérés comme tels pour l'application de la TVA (*BOI-BA-REG-10-20-10*, 7 sept. 2016, § 320). L'Administration précise que, concernant les animaux reproducteurs, seuls ceux qui sont affectés

exclusivement à la reproduction (taureaux, étalons) peuvent être immobilisés, à l'exclusion notamment des vaches laitières qui doivent obligatoirement être comprises dans les stocks. Le produit de la cession d'un cheptel de vaches laitières doit donc être pris en compte. Les subventions et primes d'équipement, telles que par exemple les subventions perçues pour la construction d'une étable, ne doivent pas être retenues pour déterminer le régime d'imposition (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies A, al. 2. – BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 340*).

**72. – Valeur des travaux agricoles effectués pour le compte d'autres agriculteurs dans le cadre de l'entraide** – L'entraide s'analyse en un échange gratuit de services qui ne donne lieu éventuellement qu'au remboursement des consommations (carburants, lubrifiants...). La valeur que représente cette prestation de service, compte tenu des conditions dans lesquelles elle est réalisée, n'a pas à être prise en considération pour l'appréciation des limites prévues à l'article 69 du CGI. En revanche, lorsque l'exploitant agricole fait payer ses prestations, serait-ce sous couvert de l'entraide, il y a lieu d'en tenir compte, à moins que ces recettes accessoires ne présentent pas de caractère agricole (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies A, al. 2. – BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 330 et 360*).

**73. – Redevances ayant leur origine dans le droit de propriété** – L'article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI prévoit que les redevances ayant leur origine dans le droit de propriété telles que les sommes versées en contrepartie de la location du droit de chasse, de pêche, de cueillette, du droit d'affichage, de la concession du droit d'exploitation de carrières, de la location d'immeubles bâtis ou non bâtis, ainsi que l'indemnité d'occupation temporaire n'ont pas à être prises en compte pour la détermination du régime d'imposition applicable (*CGI, ann. III, art. 38 sexdecies A, al. 2. – BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 350*).

**74. – Produits exceptionnels et recettes accessoires ne présentant pas un caractère agricole** – L'article 38 sexdecies A de l'annexe III au CGI exclut des recettes à retenir pour l'appréciation des seuils des différents régimes d'imposition des bénéficiaires agricoles, les recettes accessoires provenant d'activités n'ayant pas un caractère agricole (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 360*). Il s'agira notamment :

- des prestations faites à titre onéreux sous couvert d'entraide ;
- de sommes perçues au titre d'opérations de pension ou de gardiennage d'animaux domestiques (à l'exception des opérations de prise en pension et gardiennage de chevaux qui constituent des opérations de nature agricole) ;
- des indemnités versées aux administrateurs de sociétés coopératives ou d'organismes agricoles de crédit, de gestion ou d'assistance mutuelle ;
- des ristournes et réductions sur achats consenties aux exploitants (en revanche, les ristournes accordées aux coopérateurs, qui constituent des compléments de prix, sont à retenir parmi les recettes à prendre en compte) ;
- des intérêts statutaires versés aux porteurs de parts de coopératives (*C. rur., art. R. 523-2*) ;
- du remboursement des excédents de crédits de TVA, en vertu de l'article 242-0 D de l'annexe II au CGI, qui constitue une modalité de liquidation de la TVA et demeure sans influence sur le volume des recettes évaluées toutes taxes comprises.

**75. – Apport de stocks à un GAEC** – Les recettes correspondant aux apports de stocks à des sociétés doivent normalement être prises en compte pour l'appréciation des limites des régimes d'imposition. Toutefois, en raison de la nature juridique particulière des GAEC, il est admis qu'il soit fait abstraction à cet égard des apports de stocks à ces groupements. Cette solution s'applique uniquement aux apports de stocks rémunérés par des parts sociales. Elle ne concerne donc pas les « apports » qui donnent lieu à un paiement effectif (espèces, chèque, virement...) ou à une inscription au compte courant ouvert au nom de l'apporteur dans les écritures du groupement ; ces opérations constituent des ventes et non de véritables apports (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 370. – V. [n° 42](#)*).

**76. – Recettes forestières** – Il n'y a pas lieu de tenir compte des recettes forestières pour l'appréciation des

limites d'application des divers régimes d'imposition. En effet, les bénéfices agricoles d'exploitations forestières sont soumis à un régime spécial d'imposition forfaitaire en application de l'article 76 du CGI (*BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 390. – BOI-BA-SECT-10, 7 sept. 2016*).

**77. – Remboursement forfaitaire de TVA** – Les remboursements forfaitaires de TVA n'entrent pas en ligne de compte pour apprécier le franchissement du seuil des régimes d'imposition. Il n'y a donc pas lieu d'ajouter aux ventes proprement dites le remboursement forfaitaire dont peuvent bénéficier les agriculteurs qui ne sont pas assujettis à la TVA (*CGI, art. 298 quater. – BOI-BA-REG-10-20-10, 7 sept. 2016, § 400*).

## II. - Incidence de l'organisation de l'entreprise agricole sur la détermination du régime d'imposition des bénéfices agricoles

**78. – Principes** – La manière dont l'exploitation agricole est organisée, au sens large du terme, a une incidence sur la détermination du régime d'imposition qui lui est applicable. Ainsi :

- **dans le cas d'une fiducie** : les exploitants dont tout ou partie des biens sont affectés à un patrimoine fiduciaire (*C. civ., art. 2011*) se trouvent exclus du régime micro-BA (*CGI, art. 69 E. – BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 260*). Cette disposition est la transposition d'une mesure qui excluait ces exploitants du régime du forfait. Elle est entrée en vigueur le 1er février 2009 (*Ord. portant diverses mesures relatives à la fiducie, n° 2009-112, 30 janv. 2009, art. 12*) ;
- **pour les exploitations en France et à l'étranger** : l'article 158, 1, alinéa 2 du CGI prévoit que, « en ce qui concerne les entreprises et exploitations situées hors de France, les règles fixées par le CGI pour la détermination forfaitaire des bénéfices imposables ne sont pas applicables ». Il en résultait que les bénéfices agricoles réalisés hors de France par un exploitant domicilié en France ne pouvaient être déterminés que selon un régime réel d'imposition. En conséquence, l'Administration considérait que l'agriculteur qui possédait des exploitations en France et hors de France pouvait être imposé au forfait collectif pour ses seuls revenus de source française, si la moyenne de ses seules recettes annuelles réalisées en France ne dépassait pas 76 300 €. Les résultats potentiellement réalisés à l'étranger devaient faire l'objet d'une déclaration spécifique pour taxation selon un régime réel d'imposition (*CGI, art. 158, I. – BOI-BA-CHAMP-30, 12 sept. 2012, § 30*). Les dispositions de l'article 158, 1°, alinéa 2, et les commentaires de l'Administration paraissent toutefois obsolètes, le régime du micro-BA qui a remplacé le forfait agricole n'étant pas un régime forfaitaire. Il apparaît donc que, théoriquement, un agriculteur qui posséderait des exploitations en France et hors de France pourrait être imposé selon le régime micro-BA pour l'ensemble de ses bénéfices agricoles, à la condition cependant que la moyenne triennale de ses recettes mondiales n'excède pas le montant prévu à l'article 69, I du CGI.

Mais surtout, le fait que l'activité agricole soit menée dans le cadre d'une entreprise individuelle, ou bien au contraire que cette activité soit exercée par une société ou une autre forme de groupement n'est pas sans incidence sur la détermination du régime d'imposition des bénéfices agricoles.

### A. - Entreprise individuelle

**79. – Principes** – Pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition, il convient de retenir la totalité des recettes réalisées par le contribuable, dans l'ensemble de ses exploitations. À cet égard, il n'y a pas lieu de distinguer selon la nature des cultures pratiquées ou selon la situation géographique des exploitations. Il convient donc de retenir la totalité des recettes réalisées par le contribuable dans l'ensemble de ses exploitations. Le cas échéant, il conviendra d'ajouter à ses recettes personnelles celles réalisées par les sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont l'exploitant est membre, à proportion de ses droits (*CGI, art. 70 ; BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 10*). Ces principes appellent certaines précisions lorsque la famille de l'exploitant participe à l'exploitation ou bien encore lorsque plusieurs

personnes (membres de la même famille ou non) exercent une activité agricole dans le cadre d'une exploitation unique, comme le feraient des associés.

## ***1° Exploitations familiales***

### **a) Exploitants mariés**

**80. – Problématique** – Lorsque deux époux mariés exploitent une activité agricole, la question se pose de savoir si l'on est en présence d'une exploitation unique ou bien, au contraire d'exploitations séparées. La réponse à cette question est déterminante concernant l'appréciation des limites d'application des différents régimes d'imposition. En effet, si l'exploitation est unique, c'est l'ensemble des recettes du couple de coexploitants qui sera pris en considération pour la détermination du régime d'imposition. Si, à l'inverse, chaque conjoint exploite une entreprise distincte, les limites des régimes s'apprécieront distinctement pour chacun d'entre eux. Selon l'Administration (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 30*), le fait de savoir si l'on est en présence d'une ou de plusieurs exploitations dépend notamment du régime matrimonial des époux mais également de circonstances de fait.

**81. – Époux mariés sous un régime de séparation de biens** – L'Administration considère que dans l'hypothèse où les époux sont mariés sous un régime de séparation de biens, chaque époux est réputé exploiter sa propre exploitation. Il en irait cependant autrement si les conditions de réalisation de l'activité permettent d'établir qu'ils agissent dans le cadre d'une société créée de fait, ce qui selon, l'Administration suppose la réunion de trois conditions : la réalisation d'apports en capital ou en industrie, la participation de chacun des membres à la gestion effective de l'entreprise, le partage entre les membres des résultats bénéficiaires ou déficitaires de l'entreprise (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 30*).

**82. – Époux mariés sous un régime de communauté** – Dans l'hypothèse où les époux sont mariés sous un régime de communauté, l'Administration considère qu'il convient de rechercher si les exploitations de chacun des époux disposent de moyens d'exploitation et de sièges distincts, auquel cas on est en présence de deux exploitations, ou non. À cet égard, elle remarque que le fait notamment que les époux exercent des activités différentes et soient titulaires de baux distincts ne fait pas obstacle à l'existence d'une exploitation unique (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 30*).

**83. – Position de la jurisprudence** – L'Administration prend à cet égard en compte la position du Conseil d'État en la matière (*V. Y. Sérandour, La pluralité d'entreprise du foyer fiscal : JCP N 2001, n° 36, p. 1316. – JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 312, par S. Raimbault de Fontaine, § 30 et s. ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 105*). Ainsi, la jurisprudence considère que :

- lorsque les époux sont mariés sous un régime de communauté, et qu'ils exercent tous deux une activité agricole, il existe une présomption d'unicité de l'exploitation. Cette présomption est simple et peut être renversée par la preuve que chacun des époux gère de manière autonome sa propre exploitation (*CE, 20 déc. 2000, n° 212844, Manac'h : Dr. fisc. 2001, n° 14, comm. 315. – CAA Nantes, 6 juill. 1999, n° 96NT01799 : Dr. fisc. 2000, n° 22, comm. 456*) ;
- lorsque les époux sont mariés sous un régime de séparation de biens, et qu'ils exercent tous deux une activité agricole, le Conseil d'État ne reconnaît un caractère conjoint à l'exploitation que si les conditions de l'existence d'une société de fait sont réunies. Ainsi, il ne pèse pas sur les époux mariés sous un régime de séparation de biens de présomption d'unicité de l'exploitation. Il appartient à l'Administration d'établir que les trois conditions d'existence d'une société de fait sont présentes (*CE, 23 nov. 1998, n° 162176, Bonnin : Dr. fisc. 1999, n° 13, comm. 262. – CAA Bordeaux, 3e ch., 30 mai 2006, n° 03BX00109, Malet : RJF 11/2006, n° 1386*).

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

**84. – Situation dépendant de l'analyse des faits** – En cas de participation d'enfants majeurs à l'activité agricole de leurs parents, il convient, pour déterminer les recettes à retenir pour l'appréciation du régime d'imposition applicable, de se référer aux circonstances de fait. Lorsque les éléments d'exploitation (terres, bâtiments, cheptel mort ou vif) appartiennent à une même personne ou bien à une indivision, l'Administration considère que tout se passe comme si l'on était en présence d'une exploitation unique, l'ensemble des recettes doit être totalisé. Il en va de même, lorsque le ou les baux ont été conclus au nom d'un preneur unique ou lorsqu'il existe une société de fait entre l'exploitant et ses enfants majeurs (exploitation en commun, participation à la gestion de l'affaire, aux bénéfices et aux pertes) (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 40. – BOI-BA-CHAMP-20-20, 8 oct. 2012, § 260 à 280*). En revanche, l'activité de chaque membre de la famille peut être examinée séparément si l'on se trouve en présence d'exploitations réellement distinctes et indépendantes. Dans ce cas, d'ailleurs, l'Administration précise que les intéressés doivent également être inscrits à la Mutualité sociale agricole et auprès de la chambre d'agriculture du département.

### **2° Exploitation reprise par le conjoint de l'exploitant**

**85. – En cas de retraite de l'exploitant** – Lorsqu'un agriculteur prend sa retraite et que l'exploitation est reprise par son conjoint, celui-ci doit être considéré comme poursuivant l'exploitation. Il n'est pas assimilé à un nouvel exploitant en matière de bénéfices agricoles. Il en résulte que le régime d'imposition de l'exploitation est déterminé en tenant compte de la moyenne des recettes encaissées par l'exploitation au cours de la période triennale de référence (*CGI, art. 69, I*). Par ailleurs, les options exercées par l'exploitant continuent de produire leurs effets (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 50*).

**86. – Après divorce** – Une communauté entre époux comportant des éléments d'actif professionnel constitue, pour déterminer les conséquences fiscales de la dissolution par divorce de cette communauté, une indivision. En conséquence, la cessation d'une indivision n'équivaut à une cession d'entreprise qu'à l'égard du seul indivisaire qui se retire (*BOI-BIC-CESS-10-20-20, 14 janv. 2013, § 10. – BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 60*). Dès lors qu'il n'y a pas cessation d'activité pour le conjoint qui poursuit l'exploitation, il faut semble-t-il considérer et bien que l'Administration ne le précise pas expressément, que son régime d'imposition devra être déterminé au titre des années qui suivent le retrait de son ex-conjoint au regard de la moyenne triennale des recettes de l'indivision.

**Attention :** La règle prévue à l'ancien article 69 B du CGI selon laquelle, dans l'hypothèse où un exploitant était soumis de droit à un régime réel d'imposition en raison de ses recettes, après son décès ce régime continuait de s'appliquer au conjoint survivant ou à l'indivision successorale poursuivant l'exploitation (commentée au *BOI-BA-REG-20-20, 6 avr. 2016, § 70 et s.*, commentaire non repris au *BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016*), ne trouve plus à s'appliquer, la loi de finances rectificative pour 2015 ayant abrogé l'article 69 B du CGI ([V. n° 6](#)).

### **3° Entrepreneur individuel à responsabilité limitée (EIRL)**

**87. – Régime de l'entreprise individuelle ou assimilation à une EARL** – L'exploitant agricole peut décider de constituer une entreprise individuelle à responsabilité limitée pour exercer son activité agricole. Dans ce cas, la création de l'EIRL – ou la transformation d'une entreprise individuelle en EIRL – ne présente pas de particularité concernant la détermination du régime d'imposition applicable à l'entrepreneur. Ainsi, le régime d'imposition auquel il est assujéti est déterminé comme celui de n'importe quel exploitant individuel. L'EIRL n'emportant pas la création d'une personne morale distincte, sa création ne faisait pas perdre à l'entrepreneur individuel le bénéfice du forfait (*BOI-BIC-CHAMP-70-30, 12 sept. 2012, § 100 à 120*). Il convient de considérer que tel est aussi le cas pour le régime micro-BA. En revanche, si l'entrepreneur opte pour l'assimilation de son EIRL à une EARL (exploitation agricole à responsabilité limitée), il opte également pour une imposition au titre de l'impôt sur les sociétés (*CGI, art. 1655 sexies*,

al. 2. – Sur ces questions, V. *Dr. fisc. 2011, n° 5, comm. 157*).

## *B. - Sociétés et autres groupements*

**88. – Traitement fiscal des sociétés et groupements agricoles** – Les sociétés et groupements agricoles non passibles de l'impôt sur les sociétés ne sont pas soumis en tant que tels à l'impôt sur le revenu. Cet impôt est établi directement au nom des associés à proportion de leurs droits dans les résultats de la société ou du groupement. Mais, en dépit de cette situation, les groupements et sociétés en cause conservent au plan fiscal une personnalité distincte. Dès lors, pour déterminer le régime d'imposition applicable aux sociétés et groupements agricoles, il n'est tenu compte que du montant total de leurs recettes (*CGI, art. 70*). Toutefois, le CGI apporte certains aménagements à ce principe. D'abord, l'article 69 D exclut du régime du micro-BA les sociétés et groupements créés à compter du 1er janvier 1997 à l'exception cependant des exploitations agricoles à responsabilité limitée unipersonnelles. Ensuite, un régime particulier est aménagé au profit des GAEC.

### *1° Détermination du régime d'imposition des sociétés et groupements autres que les GAEC*

**89. – Critères de détermination** – La détermination du régime applicable aux sociétés et groupements agricoles pour l'imposition de leurs bénéfices agricoles dépend de plusieurs critères. D'abord, la forme et la date de création de la société sont importantes car elles constituent des facteurs d'exclusion du régime du micro-BA. Ensuite, les principes de détermination du régime d'imposition reposent, comme pour les entreprises individuelles, sur le montant moyen des recettes de la société ou du groupement mesuré sur trois années. Néanmoins, la situation du ou des membres de la société ou du groupement peut également entrer en ligne de compte.

#### **a) Groupements exclus du régime du micro-BA**

**90. – Principe** – L'article 69 D du CGI prévoit que les sociétés à activité agricole, autres que celles mentionnées à l'article 71, créées à compter du 1er janvier 1997 et dont les résultats sont imposés dans les conditions prévues à l'article 8, sont soumises au régime d'imposition d'après le bénéfice réel. L'alinéa 2 de ce même texte précise néanmoins que les exploitations agricoles à responsabilité limitée dont l'associé est une personne physique dirigeant cette exploitation peuvent bénéficier du micro-BA. Ce texte exclut donc en principe du régime micro-BA les sociétés agricoles, créées à compter du 1er janvier 1997, dont les résultats sont imposés à l'impôt sur le revenu selon le régime des sociétés de personnes défini par l'article 8 du CGI. Cette exclusion ne concerne ni les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) mentionnés à l'article 71 du CGI, ni les sociétés créées avant le 1er janvier 1997, ni les EARL dont l'associé unique est une personne physique dirigeant cette exploitation.

**91. – GAEC** – Les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) font l'objet de règles particulières concernant la détermination du régime d'imposition applicable aux bénéfices qu'ils réalisent. Ces modalités particulières prévues par l'article 71 du CGI sont réservées à certains GAEC, ceux dont tous les associés participent effectivement et régulièrement aux activités du groupement par leur travail personnel.

#### *1) Critères de l'exclusion*

**92. – Forme de la société** – L'exclusion du régime du forfait concerne les sociétés à activité agricole dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu au nom de leurs associés à proportion de leurs droits dans la société, à l'exclusion des GAEC mentionnés à l'article 71 du CGI et des EARL à associé unique. Sont ainsi concernées (*BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 100*) :

- les sociétés en nom collectif ;
- les sociétés en commandite simple pour la part de bénéfices revenant aux commandités ;
- les sociétés civiles autres que les GAEC mentionnés à l'article 71 du CGI ;
- les SARL ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, défini à l'article 8 du CGI, en application des articles 239 bis AA ou 239 bis AB du CGI ;
- les exploitations agricoles à responsabilité limitée constituées de plusieurs associés avec ou sans lien de parenté (EARL pluripersonnelles) ;
- les groupements fonciers agricoles qui exploitent directement leurs propriétés ;
- les groupements fonciers ruraux, institués par l'article 52 de la loi n° 95-95 du 1er février 1995 pour la gestion de biens ruraux agricoles et forestiers, pour la partie agricole de leur activité ;
- les GIE et GEIE ;
- les sociétés anonymes et les sociétés par actions simplifiées ayant exercé l'option prévue à l'article 239 bis AB du CGI.

**93. – Non-exclusion des EARL unipersonnelles** – Afin d'aligner le traitement fiscal des petites exploitations sur celui des micro-entreprises constituées sous la forme d'EURL dont l'associé unique est une personne physique (*CGI, art. 50-0 et 103 : Dr. fisc. 2016, n° 51-52, comm. 661*), la loi de finances pour 2017 a ouvert le bénéfice du régime micro-BA aux EARL dont l'associé unique est une personne physique qui dirige l'exploitation et ce, quelle que soit la date de leur création (*CGI, art. 69 D, al. 2 : Dr. fisc. 2017, n° 4, comm. 95*). Le paragraphe 100 du BOI-BA-REG-15 du 7 septembre 2016, n'est pas à jour sur ce point.

**94. – Date de création de la société** – L'exclusion du régime du micro-BA des sociétés à activité agricole soumises au régime fiscal des sociétés de personnes s'applique aux seules sociétés créées à compter du 1er janvier 1997. Les sociétés agricoles créées avant cette date sont admises au régime micro-BA sauf franchissement de la limite prévue à l'article 69, I du CGI (*BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 130*). La date de création à prendre en compte, pour l'application des dispositions de l'article 69 D du CGI est la date de début d'activité mentionnée sur la déclaration d'existence que la société doit souscrire dans les quinze jours qui suivent le commencement des premières opérations, en application des dispositions de l'article 286 du même code. Néanmoins, le service des impôts peut établir la date réelle de création d'une entreprise en fonction d'éléments révélant que la création est intervenue à une autre date, comme notamment la disposition par l'entreprise d'immobilisations nécessaires à l'exercice de son activité et la réalisation d'opérations liées à cette activité (*BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 140*).

**95. – Changement de forme sociale depuis le 1er janvier 1997** – Conformément à l'article 1844-3 du Code civil, le changement de forme sociale n'entraîne pas création d'une personne morale nouvelle. Dès lors, les sociétés créées avant le 1er janvier 1997 et régulièrement transformées en une société d'une autre forme après cette date ne sont pas concernées par l'exclusion de l'article 69 D du CGI. En revanche, la transformation d'une société qui ne serait pas dotée de la personnalité juridique, comme par exemple une société en participation (ou une société de fait), en une société de droit soumise à l'impôt sur le revenu (pour une liste de ces sociétés, V. n° 92) emporte nécessairement la création d'une personne morale nouvelle. En conséquence, ces sociétés sont obligatoirement soumises à un régime réel d'imposition dès lors que cette modification est postérieure au 1er janvier 1997 (*BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 150*).

**96. – Sociétés créées avant le 1er janvier 1997 et EARL unipersonnelle exerçant une activité exclue du micro-BA** – Pour le reste, les sociétés se voient appliquer les règles déjà exposées pour les exploitants ayant certains types d'activités. À ce titre, les sociétés, créées avant le 1er janvier 1997, ou les EARL unipersonnelles qui effectuent des opérations commerciales d'importation, de vente, de commission ou de courtage qui portent sur des animaux vivants de boucherie sont exclues du régime micro-BA (*CGI, art. 69 C. – BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 10*). Il en est de même pour les sociétés qui exercent une activité de vente de biomasse sèche ou humide au sens de l'article 63, 5 du CGI ou de production d'énergie au moyen de cette biomasse (*CGI, art. 69 E*). L'Administration précise cependant que cette règle ne fait pas obstacle

à l'application du forfait forestier (*CGI, art. 76. – BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 230*). Sont enfin exclues du régime micro-BA, pour la totalité des résultats provenant d'une activité agricole, les sociétés qui mettent des droits à paiement de base (DPB) à disposition d'un tiers (*CGI, art 69 E. – CGI, art. 63, al. 6. – BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 240*). En revanche, l'exercice d'une activité de préparation et d'entraînement d'équidés domestiques (*CGI, art. 63, al. 4*) n'est plus de nature à priver la société du bénéfice du régime micro-BA depuis l'imposition des bénéfices de 2016 (*V. Dr. Fisc. 2017, n° 4, comm. 95*). Alors que les activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques étaient exclues du forfait du fait de l'impossibilité de fixer un bénéfice forfaitaire à l'hectare pour ce type d'exploitations, le législateur a jugé que cette exclusion ne se justifiait plus dans le cadre du régime micro-BA. Il a donc supprimé la référence aux activités du quatrième alinéa de l'article 63 dans l'article 69 E du CGI. L'Administration n'a pas encore pris acte de cette modification législative et le BOFiP mentionne toujours, mais à tort, que les sociétés qui exercent une activité de préparation et d'entraînement des équidés domestiques sont exclues du régime du micro-BA (*BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 210*).

## **2) Conséquences de l'exclusion**

**97. – Conséquences au regard de l'imposition des bénéfices agricoles** – Les sociétés agricoles créées à compter du 1er janvier 1997 sont obligatoirement soumises à un régime réel d'imposition dès leur première année d'activité (*BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 160*). Sauf option de leur part pour l'application du régime du bénéfice réel normal, elles sont soumises au régime simplifié d'imposition pour la détermination des résultats de leur première année d'activité, quelle que soit l'importance de leurs recettes. Pour les deux années suivantes, leur régime d'imposition (réel simplifié ou réel normal) est déterminé, conformément aux dispositions de l'article 70 du CGI, au regard de la moyenne triennale de leurs recettes globales, étant entendu que, pour les années antérieures à leur création, ces recettes doivent être considérées comme nulles (par référence à ce que l'Administration a admis s'agissant de savoir si une exploitation individuelle pouvait être soumise au régime micro-BA : *BOI-BA-REG-10-10, 7 sept. 2016, § 20*). En tous les cas, elles peuvent opter pour l'application du régime du bénéfice réel normal.

**98. – Conséquences au regard de l'imposition des bénéfices commerciaux accessoires** – Les sociétés dont l'activité est agricole, créées à compter du 1er janvier 1997, autres que les GAEC mentionnés à l'article 71 du CGI et les EARL unipersonnelles, relèvent donc en principe de plein droit d'un régime de bénéfice réel tant pour leur activité agricole que pour leur activité commerciale. Dès lors que les sociétés civiles agricoles peuvent bénéficier des dispositions de l'article 75 lorsqu'elles sont soumises à un régime réel d'imposition (*CGI, art. 206, 2, al. 2*), il leur est alors possible de prendre en compte pour la détermination de leur bénéfice agricole, les recettes accessoires tirées d'activités relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et de la catégorie des bénéfices non commerciaux, lorsqu'au titre des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice, la moyenne annuelle de ces recettes accessoires commerciales et non commerciales n'excède ni 50 % de la moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole au titre desdites années, ni 100 000 €. En revanche, le dépassement d'un seul de ces seuils entraîne l'assujettissement de plein droit de la société civile à l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble de ses activités, principales et accessoires (*CGI, art. 206, 2, al. 1er. – V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 346, par S. Raimbault de Fontaine, § 17 et s. ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 185. – BOI-BA-REG-15, 16 sept. 2016, § 180* qui n'est pas à jour de la réforme des articles 75 et 75 A opérée par la loi de finances pour 2018. – *V. Dr. fisc. 2018, n° 30, act. 348*).

## **b) Modalités de détermination du régime d'imposition des sociétés et groupements autres que les GAEC**

**99. – Principe** – Pour déterminer le régime d'imposition d'une société ou d'un groupement agricole, l'article 70 du CGI prévoit qu'il convient de tenir compte du montant global de ses recettes. Il suffit ensuite de comparer ce montant aux limites posées par l'article 69 du même code. Les sociétés et groupements visés par ce texte sont ceux qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés mais d'autres groupements peuvent

y être assimilés.

### **1) Sociétés et groupements visés**

**100. – Sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés** – Les dispositions de l'article 70 du CGI visent toutes les sociétés ou groupements agricoles non soumis à l'impôt sur les sociétés dont le contribuable est membre. Ce texte concerne avant tout des sociétés ou des groupements dotés de la personnalité morale, assimilés à des sociétés de personnes, imposables à l'impôt sur le revenu (sociétés civiles de droit commun, groupements fonciers agricoles, sociétés en nom collectif, etc.).

**101. – Groupements assimilés** – À ces sociétés, l'Administration prend soin d'assimiler les groupements, dépourvus de personnalité morale, qui au plan fiscal sont placés dans la même situation que des sociétés de personnes. Elle vise ainsi (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 100*) :

- les sociétés en participation ;
- les sociétés créées de fait ;
- les indivisions ;
- les exploitations en métayage.

**102. – Sociétés créées de fait** – L'Administration rappelle que, selon la jurisprudence du Conseil d'État, l'existence d'une société suppose cumulativement que tous les associés participent aux apports, à la gestion et aux résultats (*V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 347, par A. Arnaud-Emery, § 13 ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 190. – V. également JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 261, par P. Serlooten*). L'Administration précise par ailleurs que si l'existence d'une société de fait est reconnue pour l'application de la TVA, il est exclu que les membres de cette dernière puissent être traités comme des exploitants individuels pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. Selon l'article 238 bis L du CGI, les bénéficiaires des sociétés créées de fait sont imposables selon les mêmes règles que ceux des sociétés en participation. Le Conseil d'État a ainsi jugé qu'en vertu de cet article, le résultat d'une société créée de fait est en principe soumis au régime des sociétés de personnes et par exception intégralement à l'impôt sur les sociétés si la société a opté pour son assujettissement à cet impôt. Il considère, en revanche, que les dispositions de l'article 206 du CGI qui soumettent le résultat des sociétés en participation obligatoirement à l'impôt sur les sociétés pour la part de ce résultat qui revient aux associés inconnus du fisc, ne sont pas applicables aux sociétés créées de fait (*CE, 10e et 9e ss-sect., 17 févr. 2016, n° 365943, Bel Haiza : JurisData n° 2016-003621 ; Dr. fisc. 2016, n° 26, comm. 390*).

**103. – Métayage** – Selon l'article L. 417-1 du Code rural et de la pêche maritime, le métayage est 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*". En principe, les régimes d'imposition du bailleur et du métayer sont déterminés en considération de la moyenne de leurs recettes respectives dans celle de la métairie (*V. n° 43*). Il n'en ira différemment que si le contrat de métayage dissimule une société créée de fait (*CE, 8e et 9e ss-sect., 30 déc. 1996, n° 160396, Jambon : JurisData n° 1996-048557 ; Dr. fisc. 1997, n° 15, comm. 435*). « La disqualification du contrat de métayage en société créée de fait implique que soit démontrée l'existence des trois éléments caractéristiques du contrat de société : la participation aux apports, à la direction et au contrôle de l'exploitation, ainsi qu'aux bénéfices et aux pertes » (*V. M.-P. Madignier, Bail à métayage et impôt sur le revenu : RD. rur. 2010, étude 7*). L'Administration précise que lorsque la preuve de la participation des associés aux apports, à la gestion et aux résultats est apportée, les exploitations en métayage sont soumises au même régime fiscal que les sociétés de personnes pour l'appréciation des limites mentionnées à l'article 69 du CGI. Dès lors, le régime d'imposition de l'exploitation en métayage est déterminé en fonction de ses recettes totales. Le bailleur et le métayer sont personnellement assujettis à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, pour la part leur revenant dans les bénéfices de la métairie. Les mêmes règles s'appliquent lorsque le bailleur ou le métayer ont la forme juridique d'une société ou d'un groupement dont les membres sont soumis à l'impôt sur le revenu pour la part leur revenant

(BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 100).

**104. – Indivision** – L'Administration assimile, sans précision aucune, les indivisions à des sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes pour l'appréciation de leur régime d'imposition (BOI-BA-REG-10-30, 7 sept 2016, § 100), de sorte qu'elle exclut en principe ces indivisions du régime micro-BA. Cette assimilation paraît à tout le moins excessive, pour ne pas dire impossible (V. en ce sens J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général* : LexisNexis, 2016, § 1100, p. 760). Certes, les copropriétaires indivis d'une exploitation agricole sont considérés comme des coexploitants au plan fiscal (CE, 23 juin 1978, n° 4834 : Dr. fisc. 1978, n° 43, comm. 1645. – CE, plén., 6 mars 1991, n° 61.863, Baudrand : Dr. fisc. 1992, n° 26, comm. 1242. – CE, 28 avr. 2006, n° 278857 : JurisData n° 2006-080925 ; Dr. fisc. 2006, n° 40, comm. 632) ; en conséquence, chacun d'entre eux est, selon l'Administration, imposable à raison de la part lui revenant dans les résultats de l'indivision sans qu'il y ait lieu de tenir compte du fait que l'un ou l'autre n'aurait pas effectivement perçu cette part (BOI-BIC-CHAMP-70-20-70, 12 sept. 2012, § 50). Pour autant, cette position administrative qui assimile les principes de taxation des indivisions et des sociétés créées de fait est remise en cause par une jurisprudence bien établie. Le Conseil d'État considère en effet que le coexploitant ne doit être assujéti à l'impôt sur le revenu, au titre des bénéficiaires agricoles, que dans la mesure où une fraction des bénéfices de l'exploitation indivise a été effectivement mise à sa disposition (CE, plén., 6 mars 1991, n° 61.863, préc. – V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 261, par P. Serlooten, § 18. – M. Cozian, *L'imposition des bénéficiaires et des plus-values dans le cadre de l'entreprise indivise*, Étude : BF Lefebvre 4/07. – BOI-BIC-CHAMP-70-20-70, 12 sept. 2012, § 90). Plus encore, un courant doctrinal (Fl. Deboissy et G. Wicker, *La situation fiscale de l'indivisaire selon sa participation à l'activité de l'entreprise indivise* : Dr. fisc. 2000, n° 9, étude 100078, spéc. n° 30), soutient que lorsqu'un indivisaire ne prend pas part à l'activité de l'entreprise agricole, il ne doit pas être considéré comme un coexploitant. Cette analyse propose ainsi de voir dans l'indivisaire un coexploitant présumé qui serait susceptible de prouver qu'il ne participe pas ou est exclu de l'exploitation agricole. Au soutien de cette analyse, il est avancé que le Conseil d'État admet que l'Administration n'a pas à adresser au coindivisaire non exploitant l'avis et la notification de redressements (CE, 8 sept. 1999, n° 179832 : JurisData n° 1999-051324 ; Dr. fisc. 2000, n° 6, comm. 73). Ajoutons que, en cas de démembrement de la propriété, ceux des indivisaires qui ont seulement la qualité de nus-propriétaires ne peuvent être regardés comme coexploitants du fonds que si est établie leur appartenance à une société de fait constituée avec le ou les usufruitiers (CE, 28 avr. 2006, n° 278857, min. c/ Cousin et Soulard : RJF 2006, n° 887). Même, si au terme de cette jurisprudence, tous les coindivisaires sont présumés être coexploitants, ce n'est que s'ils exploitent ensemble leur propriété indivise, en partagent les résultats ou mettent en commun des dépenses professionnelles, du matériel, qu'ils peuvent être considérés comme associés d'une société créée de fait qui se superpose alors à l'indivision. Dans une telle hypothèse, seuls les indivisaires qui participent à l'activité agricole commune peuvent être considérés comme associés. Ainsi, lorsqu'un indivisaire se tient à l'écart de l'exploitation gérée par les autres indivisaires, il ne peut être regardé comme associé de la société de fait créée entre les autres indivisaires. Dans ce cas, les indivisaires qui peuvent être qualifiés d'associés seront personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société de fait ; l'indivisaire ne participant pas à l'entreprise agricole, qui en l'état de la jurisprudence reste néanmoins présumé coexploitant, ne sera assujéti à l'impôt sur le revenu, au titre des bénéficiaires agricoles, que dans la mesure où une fraction des bénéfices de cette exploitation a été effectivement mise à sa disposition (CAA Paris, 31 janv. 2002, n° 97PA01324 : JurisData n° 2002-177740 ; Dr. fisc. 2002, n° 28, comm. 588). En conclusion et pour les raisons qui précèdent, l'assimilation à laquelle procède l'Administration entre sociétés de personnes et indivisions semble devoir être subordonnée à la preuve de ce que les indivisaires se comportent comme des associés d'une société créée de fait, pour ce qui concerne la possibilité d'exclure l'indivision du bénéfice du régime micro-BA spécialement.

**105. – Sociétés exclues du champ d'application de l'article 70** – Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sont exclues du champ d'application de l'article 70 du CGI, qu'il s'agisse d'un assujéttissement de

plein droit ou sur option. Ainsi, par exemple, les sociétés coopératives agricoles entrent en principe dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés et ne sont donc pas visées par l'article 70 du CGI(*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 110*). De même, se trouvent exclues les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA). Elles ont le statut de société coopérative et, de ce fait, entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 120*). Il en va de même des sociétés de services qui, ayant pour objet l'exercice d'une activité d'entrepreneurs de travaux agricoles, présentent un caractère commercial et ne se trouvent donc pas concernées par ce texte (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 140*). Les groupements d'intérêt économique (GIE) et les groupements européens d'intérêt économique (GEIE) qui exercent une activité industrielle ou commerciale (commercialisation de la production de leurs adhérents) ne sont pas concernés par les dispositions de l'article 70 du CGI(*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 130*). Enfin, les GAEC (mentionnés à l'article 71 du CGI) font l'objet de règles particulières concernant la détermination du régime d'imposition de leur bénéfice (*V. n° 128*).

## **2) Détermination du régime d'imposition des bénéfices**

**106. – Application du critère de l'article 70 du CGI** – Selon l'article 70 du CGI, pour déterminer le régime d'imposition des bénéfices agricoles d'une société, il convient de comparer la moyenne du montant global des recettes de la société, mesurée sur trois années consécutives (*CGI, art. 69*), aux limites mentionnées au I et au II, b de l'article 69 du même code. Ainsi, plusieurs hypothèses peuvent se présenter.

**107. – Sociétés et groupements (autres que les GAEC (*CGI, art. 71*) et les EARL unipersonnelles (*CGI, art. 69 D*)) créés avant le 1er janvier 1997** – Lorsque la moyenne des recettes d'une telle société excède la limite de 82 800 € ou celle de 352 000 €, la société ou le groupement relève du régime simplifié d'imposition ou du régime réel normal et doit se conformer aux obligations comptables et fiscales correspondantes. À l'inverse, lorsque la moyenne de ses recettes est inférieure à 82 800 €, la société ou le groupement se trouve placé de plein droit sous le régime du micro-BA, sauf, bien entendu, option en faveur d'un régime réel.

**108. – Sociétés et groupements (autres que les GAEC (*CGI, art. 71*) et les EARL unipersonnelles (*CGI, art. 69 D*)) créés à compter du 1er janvier 1997** – Les sociétés et groupements agricoles, autres que les GAEC et les EARL unipersonnelles, créés à compter du 1er janvier 1997 sont exclus du régime micro-BA. Ils relèvent donc nécessairement d'un régime de bénéfice réel. Il s'agira du régime simplifié d'imposition lorsque la moyenne des recettes de la société ou du groupement n'excède pas 352 000 €, et du régime réel normal d'imposition lorsque cette moyenne excède ce seuil.

**109. – EARL unipersonnelles quelle que soit la date de leur création** – La loi de finances rectificative pour 2016 a modifié l'article 69 D du CGI dont l'alinéa 2 prévoit désormais que toutes les exploitations agricoles à responsabilité dont l'associé unique est une personne physique dirigeant cette exploitation peuvent bénéficier du micro-BA, sauf évidemment option pour l'IS. Cette disposition s'est appliquée pour la première fois aux bénéfices taxables au titre de l'année 2016 (*V. Dr. fisc. 2017, n° 4, comm. 95*). Le BOFiP consacré aux exploitations exclues du régime micro-BA n'a pas encore été modifié en conséquence et ne mentionne pas cette extension du champ d'application du régime micro-BA (*BOI-BA-REG-15, 7 sept. 2016, § 80 et s.*). Le régime d'imposition applicable est déterminé selon les mêmes modalités que celles applicables aux exploitations individuelles.

## **c) Régime d'imposition des associés ou membres de sociétés ou de groupements agricoles**

**110. – Principe** – Conformément aux dispositions de l'article 8 du CGI, chacun des membres d'une société ou d'un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés est personnellement imposable pour la part lui revenant dans le résultat de la société ou du groupement. Le régime d'imposition de la quote-part revenant à chacun des associés est en principe déterminé suivant les règles qui correspondent au régime d'imposition

de la société ou du groupement (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 180*). Ainsi, les bénéfices réalisés par une société relevant du régime réel normal sont déterminés et imposés au nom de ses associés suivant les règles régissant ce régime, alors même que la quote-part revenant à chaque associé dans les recettes totales serait inférieure à la limite mentionnée à l'article 69, II, b du CGI.

**111. – Règles particulières de détermination du régime d'imposition de la quote-part de l'associé –** L'article 238 bis, K, I, alinéa 1er du CGI prévoit que lorsque les parts d'une société d'exploitation agricole sont inscrites à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel, le régime d'imposition de la part de bénéfices correspondant à ces parts n'est pas déterminé selon le régime d'imposition applicable à la société agricole, mais selon les règles applicables aux bénéfices réalisés par la personne ou l'entreprise qui détient les droits.

**112. – Règles particulières applicables aux membres de sociétés ou groupements agricoles par ailleurs exploitants individuels –** Par ailleurs, pour déterminer le régime d'imposition d'un exploitant agricole, il convient, conformément aux articles 69 et 70 du CGI, de faire la somme de ses recettes réalisées à titre personnel et de la quote-part de recettes qui lui revient à proportion de ses droits dans les bénéfices comptables des sociétés ou groupements agricoles non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est membre, que ces activités individuelles ou sous forme sociétaire soient exercées simultanément ou successivement au cours de la période triennale de référence (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 200*). Doivent être précisées d'une part, les règles de détermination de la part de l'associé dans les résultats de la société et d'autre part, les recettes qui doivent être prises en compte.

#### ***1) Modalités de détermination de la clef de répartition du bénéfice comptable***

**113. – Clef de répartition –** Le montant de la quote-part du bénéfice à retenir est celui qui découle de la répartition prévue dans les statuts de la société ou du groupement à la clôture de chacun des exercices clos au cours de la période triennale de référence. Les modalités de répartition de ce bénéfice peuvent être modifiées au cours de la vie de la société ou du groupement. Pour être opposables à l'Administration, les actes ou conventions modifiant la clef de répartition comptable doivent être régulièrement conclus et enregistrés avant la clôture de l'exercice. Par ailleurs, l'Administration se réserve le droit d'écarter sur le fondement de l'abus de droit (*LPF, art. L. 64*) toute convention qui n'aurait été conclue que dans le but d'éluider l'impôt (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 210*).

**114. – Bilans successifs –** Lorsque sont établis des bilans successifs au cours d'une même année civile, il y a lieu de retenir, au titre de cette année, la moyenne arithmétique des clefs de répartition qui figurent dans le pacte social à la clôture de chacun des exercices clos au cours de cette année. L'option pour la détermination d'un résultat fiscal intermédiaire, en cas de transmission ou de rachat des droits d'un associé d'une société de personnes qui exerce une activité agricole (*CGI, art. 73 D*), est sans influence sur la détermination de la clef de répartition à retenir. Autrement dit, cette option ne peut être regardée comme entraînant une modification de la date de clôture de l'exercice social (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 220*).

**115. – Date de clôture à retenir –** Pour l'application de ces dispositions, l'Administration précise qu'il convient de retenir (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 230*) :

- la date de clôture de l'exercice de l'activité individuelle, pour un exploitant individuel détenant des parts de sociétés ou de groupements inscrites à l'actif de son bilan ;
- la date de clôture la plus tardive de l'exercice de l'activité individuelle ou de la société ou du groupement, pour un exploitant individuel détenant des parts de sociétés ou de groupements non inscrites à l'actif de son bilan ;
- la date de clôture de l'exercice de la société ou du groupement, pour les associés n'exerçant pas

d'activité individuelle par ailleurs.

## **2) Recettes à retenir pour la détermination du régime d'imposition applicable**

**116. – Détermination du régime d'imposition de l'exploitation individuelle de l'associé** – Lorsque l'associé, membre d'une société ou d'un groupement agricole, exerce une activité agricole à titre individuel, l'alinéa 1 de l'article 70 du CGI précise que le régime d'imposition des bénéfices qui en sont tirés est déterminé en tenant compte de ses recettes personnelles majorées de la somme de sa quote-part des bénéfices de la société ou du groupement dont il est membre. Cette règle s'applique indifféremment aux exploitants individuels associés, exploitants ou non exploitants, d'une société ou d'un groupement agricole relevant de l'impôt sur le revenu, que les parts de cette société ou de ce groupement soient inscrites ou non à l'actif de leur exploitation (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 240*). Il convient de préciser que l'article 70 du CGI a pour seul objet la détermination du régime selon lequel doivent être imposés les bénéfices que peut retirer de son exploitation individuelle l'agriculteur qui est en outre membre d'une société ou d'un groupement agricole. Ce texte n'a pas pour objet de déterminer le régime d'imposition des bénéfices que l'exploitant a retiré de sa participation dans la société (*CAA Bordeaux, 31 juill. 2003, n° 99BX01655 : JurisData n° 2003-228961 ; Dr. fisc. 2004, n° 7, comm. 240*).

**117. – Détermination du régime d'imposition de la quote-part du bénéfice social revenant à l'exploitant individuel associé** – Selon l'article 70 du CGI, la part de bénéfices correspondant aux droits détenus dans une société ou un groupement agricole est déterminée et imposée en tenant compte du montant des recettes de la société. Toutefois, l'article 238 bis K, I, alinéa 1er du CGI prévoit que lorsque les droits dans une société ou un groupement mentionné aux articles 8, 8 quinquies, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C ou 239 quater D sont inscrits à l'actif d'une entreprise agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits. L'Administration précise que les règles de détermination de la part de bénéfice en fonction des règles propres à l'associé s'appliquent sous réserve des dispositions de l'article 155, II du CGI qui prévoient que doivent être extournés du résultat les produits et charges afférents à des biens qui ne sont pas liés à l'exercice de l'activité professionnelle (suppression des effets fiscaux de la théorie du bilan) (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 250*). Dans les autres cas, l'article 238 bis K, II du CGI prévoit que la part de bénéfice revenant à l'associé dans les résultats de la société est imposée en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société et du groupement.

**118. – Applications** – Les principes ainsi rappelés doivent être articulés entre eux, selon la situation particulière de chaque associé exploitant. L'Administration récapitule les diverses situations susceptibles de se présenter en indiquant comment doit être déterminé le régime d'imposition de la quote-part de résultat revenant aux membres d'une société ou d'un groupement selon que l'associé est membre d'un GAEC ou d'une autre type de société, selon qu'il est, ou non, par ailleurs exploitant individuel, et enfin selon que les parts sociales qu'il détient dans la société ou le groupement sont ou non inscrites à l'actif de son exploitation individuelle.

**119. – Exploitant individuel exerçant simultanément une activité agricole dans une société ou un groupement agricole relevant de l'impôt sur le revenu** –

Partis sociales non inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle	<p>La quote-part de bénéfice est imposée selon le régime de la société ou du groupement (<i>CGI, art. 238 bis K, II</i>) :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- régime réel s'il s'agit d'une société autre qu'un GAEC créée à compter du 1er janvier 1997 (<i>CGI, art. 69 D</i>) ;</li> <li>- régime déterminé selon le montant des recettes de la société ou du groupement s'il s'agit d'un GAEC ou d'une société créée avant le 1er janvier 1997 (<i>CGI, art. 71. – V. CAA Bordeaux, 31 juill. 2003, n° 99BX01655, M. Gagnol : Dr. fisc. 2004, n° 7, comm. 240</i>).</li> </ul> <p><b>Remarque :</b> Conformément à l'article 151 nonies du CGI, si le résultat de l'exploitation est imposé selon un régime réel d'imposition, les parts sont considérées comme un élément d'actif professionnel et sont donc obligatoirement inscrites à l'actif.</p>
Partis sociales inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle	<p>Il convient au préalable de déterminer le régime applicable à l'activité individuelle de l'exploitant en additionnant les recettes personnelles de l'exploitant (abstraction faite des bénéfices sociaux distribués) et la somme des quotes-parts des recettes des sociétés et des groupements dont il est membre (<i>CGI, art. 70</i>). Dès lors, deux cas sont à envisager :</p> <p><b>Si l'exploitant est soumis à un régime réel de plein droit pour son activité individuelle,</b> la quote-part de bénéfice correspondant à ses droits est déterminée selon les règles des bénéfices réels (<i>CGI, art. 238 bis K, I</i>).</p> <p><b>Remarque :</b> Lorsque le groupement ou la société relève de plein droit ou sur option du régime simplifié d'imposition et que l'associé est soumis au régime réel normal d'imposition pour son exploitation personnelle, la quote-part du bénéfice social lui revenant est déterminée suivant les règles du régime simplifié d'imposition. Lorsque le groupement ou la société relève de plein droit ou sur option du régime réel normal d'imposition et l'associé est soumis au régime simplifié d'imposition pour son exploitation personnelle, la quote-part du bénéfice social lui revenant est déterminée suivant les règles du régime réel normal d'imposition. Ces solutions évitent de procéder à une double liquidation du bénéfice de la société.</p> <p><b>Si l'exploitant n'est pas soumis à un régime réel de plein droit pour son activité individuelle,</b> la quote-part de bénéfice correspondant à ses droits est déterminée selon les règles suivantes (<i>CGI, art. 238 bis K, II</i>) :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- régime réel s'il s'agit d'une société autre qu'un GAEC créée à compter du 1er janvier 1997 (<i>CGI, art. 69 D</i>) ;</li> <li>- régime déterminé selon le montant des recettes de la société ou du groupement s'il s'agit d'un GAEC ou d'une société créée avant le 1er janvier 1997 (<i>CGI, art. 71</i>)</li> </ul>

*(BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 260)*

**120. – Personne physique exerçant exclusivement dans le cadre d'une société ou d'un groupement agricole autre qu'un GAEC –**

<b>Activité individuelle préexistante au moment de la mise en société</b>	Recettes de la société ou du groupement ( <i>CGI, art. 151 nonies et CGI, art. 238 bis K, II</i> ).
<b>Sans activité individuelle préexistante au moment de la mise en société</b>	Recettes de la société ou du groupement ( <i>CGI, art. 151 nonies et CGI, art. 238 bis K, II</i> ).

*(BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 280)*

**121. – Personne physique exerçant exclusivement dans le cadre d'un GAEC –**

<b>Activité individuelle préexistante au moment de la mise en société</b>	Recettes du groupement appréciées dans la limite particulière aux GAEC ( <i>CGI, art. 71, 1°</i> . – <i>CE, 26 nov. 1999, n° 180796, 180797 et 180799 : Dr. fisc. 2000, n° 27, comm. 550</i> ).
<b>Sans activité individuelle préexistante au moment de la mise en société</b>	Recettes du groupement appréciées dans la limite particulière aux GAEC ( <i>CGI, art. 71, 1°</i> ).

(BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 290)

**122. – Personne physique exerçant exclusivement dans plusieurs sociétés ou groupements** – Les modalités d'imposition de chaque quote-part de résultat sont déterminées indépendamment les unes des autres, compte-tenu des caractéristiques de chaque société ou groupement, que l'exploitant ait ou non exercé une activité individuelle avant les apports aux sociétés ou groupements dont il est membre (BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 300).

**3) Articulation des règles de détermination du régime d'imposition du bénéfice de l'exploitation individuelle et de celui de la quote-part des bénéfices réalisés par des sociétés ou groupements dont l'exploitant est membre**

**123. – Exploitation individuelle au micro-BA** – Lorsque la moyenne cumulée des recettes de l'exploitation individuelle et de la quote-part des recettes de la société créée avant le 1er janvier 1997 (pour les sociétés ou groupement créés postérieurement, V. n° 117) mesurée sur trois années consécutives est inférieure à 82 800 € (CGI, art. 69, I), trois cas peuvent se présenter (BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 310) :

- la moyenne des recettes de la société créée avant le 1er janvier 1997, mesurée sur trois années consécutives, est inférieure à la limite mentionnée à l'article 69, I du CGI. L'associé est alors imposé d'après le régime micro-BA pour l'ensemble de ses revenus agricoles. Toutefois, si la société a opté pour le régime simplifié ou pour le régime réel normal, la part du bénéfice social correspondant aux droits de l'associé doit être déterminée suivant les règles régissant ce régime optionnel ;
- la moyenne des recettes de la société créée avant le 1er janvier 1997 est comprise entre la limite mentionnée au I et celle mentionnée au b du II de l'article 69 du CGI. Dans ce cas, l'associé est imposé au micro-BA pour son exploitation personnelle et au régime simplifié pour la quote-part lui revenant dans les bénéfices sociaux (toutefois, cette quote-part des bénéfices sociaux devrait être déterminée suivant les règles du régime réel normal si la société avait opté pour ce régime) ;
- la moyenne des recettes de la société créée avant le 1er janvier 1997 est supérieure à la limite mentionnée à l'article 69, II, b du CGI. Dans ce cas, l'associé est imposé au micro-BA pour son exploitation personnelle et selon le régime du bénéfice réel normal pour sa part dans la société.

**124. – Exploitation individuelle soumise au régime réel simplifié d'imposition** – Lorsque la moyenne cumulée des recettes de l'exploitation personnelle et de la quote-part des recettes de la société est comprise entre 82 800 € (CGI, art. 69, I) et 352 000 € (CGI, art. 69, II, b), l'exploitant relève du régime simplifié d'imposition tant en ce qui concerne son exploitation personnelle que sa quote-part des bénéfices sociaux, si les parts sociales sont inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle (CGI, art. 238 bis K, I, al. 1er). **Obligations de l'associé** : Dans un tel cas, l'Administration peut donc demander à l'associé les renseignements comptables de nature à justifier le montant de cette part même si la société ou le groupement relève personnellement du régime micro-BA (cas des sociétés agricoles créées avant le 1er janvier 1997 ou des GAEC visés à l'article 70 du CGI). **Aménagement** : Si la société ou le groupement relève, à titre obligatoire ou sur option, du régime du bénéfice réel normal, la quote-part de l'associé dans le bénéfice social doit être déterminée suivant les règles prévues pour ce régime (BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 320). Si les parts sociales détenues dans la société ne sont pas inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle, la quote-part du bénéfice social est déterminée et imposée en tenant compte du montant des recettes de la société (CGI, art. 238 bis K, II).

### **Exemple**

Un exploitant individuel est également membre de deux sociétés civiles agricoles A et B, créées avant le 1er janvier 1997, dont il détient respectivement 50 % et 10 % des parts sociales (on suppose que le bénéfice comptable de ces sociétés est réparti entre les associés au prorata des parts sociales et que les parts sociales

sont inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle).

<b>Année</b>	<b>Recettes</b>		
	<b>Individuelles</b>	<b>Société A</b>	<b>Société B</b>
N	45 000 €	60 000 €	380 000 €
N+1	50 000 €	70 000 €	410 000 €
N+2	49 000 €	71 000 €	400 000 €

Pour déterminer le régime d'imposition de cet exploitant au titre de N+3, il convient de calculer la moyenne de ses recettes globales, en tenant compte des recettes provenant de son activité individuelle et de sa quote-part dans les bénéfices sociaux des sociétés A et B, au cours de la période triennale N/N + 1/N + 2 :

Recettes de N	$45\,000\text{ €} + (60\,000\text{ €} \times 50\%) + (380\,000\text{ €} \times 10\%) = 113\,000\text{ €}$
Recettes de N + 1	$50\,000\text{ €} + (70\,000\text{ €} \times 50\%) + (410\,000\text{ €} \times 10\%) = 126\,000\text{ €}$
Recettes de N + 2	$49\,000 + (71\,000 \times 50\%) + (400\,000 \times 10\%) = 124\,500\text{ €}$
Moyenne des recettes N/N + 1/N + 2	$(113\,000\text{ €} + 126\,000\text{ €} + 124\,500\text{ €}) / 3 = 121\,167\text{ €}$

La moyenne des recettes de cet agriculteur est comprise entre 82 800 € et 352 000 €. Par conséquent, en application de l'article 69, I et II du CGI, cet associé relève de plein droit du régime réel simplifié au titre de N + 3. Dans ces conditions :

- le bénéfice correspondant à l'exploitation personnelle de l'intéressé sera déterminé en suivant les règles du régime réel simplifié ;
- sa part dans le bénéfice de la société A, qui relève en principe du régime micro-BA, devra également être déterminée en suivant les règles du régime réel simplifié par application de l'article 238 bis K, I du CGI car les parts détenues dans la société A ont été inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle ;
- la quote-part du bénéfice de la société B revenant à ce contribuable sera déterminée suivant les règles du régime réel normal car la moyenne de ses recettes dépasse le seuil de 352 000 € (*CGI, art. 69, III*).

**125. – Exploitation individuelle soumise au régime réel normal d'imposition** – Lorsque la moyenne cumulée des recettes de l'exploitation personnelle et de la quote-part des recettes de la société excède la limite de 352 000 € (*CGI, art. 69, II, b*), l'exploitant relève du régime réel normal d'imposition aussi bien pour la détermination du bénéfice de son exploitation personnelle que pour le calcul de sa quote-part dans les bénéfices sociaux, si les parts sociales sont inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle (*CGI, art. 238 bis, K, I, al. 1er*). **Aménagement** : Lorsque la société relève de plein droit ou sur option du régime réel simplifié, la part du bénéfice social revenant à l'associé doit être déterminée suivant les règles régissant ce régime. Cette solution évite en effet de procéder à une double liquidation du bénéfice de la société (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 340*). Si les parts sociales détenues dans la société ne sont pas inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle, la quote-part du bénéfice social est déterminée et imposée en tenant compte du montant des recettes de la société (*CGI, art. 238 bis K, II*).

### **Exemple**

Un exploitant individuel est également membre de deux sociétés civiles agricoles A et B, créées avant le 1er janvier 1997, dont il détient respectivement 50 % et 10 % des parts sociales (on suppose que le bénéfice comptable de ces sociétés est réparti entre les associés au prorata des parts sociales et que les parts sociales sont inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle).

<b>Année</b>	<b>Recettes</b>		
	<b>Individuelles</b>	<b>Société A</b>	<b>Société B</b>
N	290 000 €	60 000 €	380 000 €
N+1	300 000 €	70 000 €	410 000 €
N+2	310 000 €	71 000 €	400 000 €

Pour déterminer le régime d'imposition de cet exploitant au titre de  $N + 3$ , il convient de calculer la moyenne de ses recettes globales, en tenant compte de ses recettes provenant de son activité individuelle et de sa quote-part dans les bénéfices sociaux des sociétés A et B, au cours de la période triennale  $N/N + 1/N + 2$  :

Recettes de N	$290\,000\text{ €} + (60\,000\text{ €} \times 50\%) + (380\,000\text{ €} \times 10\%) = 358\,000\text{ €}$
Recettes de N + 1	$300\,000\text{ €} + (70\,000\text{ €} \times 50\%) + (410\,000\text{ €} \times 10\%) = 376\,000\text{ €}$
Recettes de N + 2	$310\,000 + (71\,000 \times 50\%) + (400\,000 \times 10\%) = 385\,500\text{ €}$
Moyenne des recettes N/N + 1/N + 2	$(358\,000\text{ €} + 376\,000\text{ €} + 385\,500\text{ €}) / 3 = 373\,167\text{ €}$

La moyenne des recettes de cet agriculteur dépasse 352 000 €. Par conséquent en application de l'article 69, III du CGI, cet associé relève de plein droit du régime réel normal au titre de N + 3. Dans ces conditions :

- le bénéfice correspondant à l'exploitation personnelle de l'intéressé sera déterminé en suivant les règles du régime réel normal ;
- sa part dans le bénéfice de la société A devra également être déterminée en suivant les règles du régime réel normal (*CGI, art. 238 bis K, I*) ;
- la quote-part du bénéfice de la société B revenant à ce contribuable sera déterminée suivant les règles du régime réel normal car la moyenne de ses recettes dépasse le seuil des 352 000 € (*CGI, art. 69, III*).

#### **4) Incidence de l'apport par un exploitant agricole de son exploitation à un groupement ou à une société**

**126. – En cas de conservation de la qualité d'exploitant individuel** – Le fait qu'un exploitant individuel apporte tout ou partie de son exploitation à un groupement ou une société, tout en conservant sa qualité d'exploitant à titre personnel, est sans incidence sur le régime d'imposition qui lui est applicable. Ainsi en est-il de celui qui, après avoir apporté une partie de son exploitation, continue d'exercer une activité agricole sur la partie qui n'a pas fait l'objet de l'apport. De même, les personnes qui continuent d'écouler des stocks à titre personnel ou conservent des créances après la date effective d'arrêt de l'exploitation (par exemple, après livraison à une coopérative de la totalité du stock) sont réputées exercer une activité individuelle. Leur régime d'imposition sera déterminé en fonction du montant global de leurs recettes prenant en compte les recettes provenant de leur exploitation personnelle et celles tirées du groupement ou de la société (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 370*).

**127. – En l'absence de conservation de la qualité d'exploitant individuel** – Lorsqu'un agriculteur apporte l'ensemble de son exploitation individuelle à un groupement ou à une société sans conserver la qualité d'exploitant individuel, le régime d'imposition de la quote-part de résultat lui revenant est déterminé en tenant compte du seul montant des recettes de la société ou du groupement, sous réserve des dispositions de l'article 69 D du CGI (*CE, 9e et 8e ss-sect., 26 nov. 1999, n° 180796, M. Lestrade. – CE, 9e et 8e ss-sect., 26 nov. 1999, n° 180797, M. Biasotto. – CE, 9e et 8e ss-sect., 26 nov. 1999, n° 180799, M. Ajas : Dr. fisc. 2000, n° 27, comm. 550*). Ainsi, pour les apports réalisés au profit de GAEC mentionnés à l'article 71 du CGI, les recettes à retenir sont appréciées dans les limites particulières prévues au 1° de ce texte (*BOI-BA-REG-10-30, 7 sept. 2016, § 380*).

#### **Exemple**

Un exploitant est soumis à un régime réel d'imposition en N-1 du fait du montant des recettes qu'il a réalisé en N-4, N-3 et N-2. Il apporte la totalité de son exploitation à un GAEC le 1er janvier N. Au titre de l'année N, le GAEC relève du micro-BA compte tenu des dispositions de l'article 69 et de l'article 71 du CGI. Quel que soit le montant des recettes de l'exploitation individuelle en N-3, N-2 et N-1, l'exploitant est en droit de bénéficier du micro-BA en N.

#### **2° Détermination du régime d'imposition des bénéficiaires agricoles des GAEC mentionnés à l'article 71 du CGI**

**128. – Présentation** – Les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) sont des sociétés civiles de personnes (*C. civ., art. 1832. – C. rur., art. L. 323-1 à L. 323-16 et R. 323-8 à R. 323-47*). Les GAEC ont pour objet de permettre la réalisation d'un travail en commun dans des conditions comparables à celles existant dans les exploitations de caractère familial. Ces groupements, bien que dotés de la personnalité morale à compter de leur immatriculation, sont, dès lors qu'ils fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent, imposés comme les sociétés de personnes. Chacun des membres de ces groupements est personnellement passible pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans

le groupement, de l'impôt sur le revenu déterminé selon les règles prévues en matière de bénéficiaires agricoles. Néanmoins, l'article 239 du CGI permet aux GAEC d'opter pour le régime des sociétés de capitaux. Cette option ne peut être exercée qu'à l'unanimité des membres du GAEC ; elle ne peut être exercée individuellement par certains associés, ni même par la majorité d'entre eux (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 1*).

**129. – Modalités particulières d'imposition** – Pour tenir compte du principe de transparence des GAEC (*V. n° 17*), le 1° de l'article 71 du CGI met en place des modalités particulières de détermination du régime d'imposition applicable au résultat réalisé par ces groupements. Selon l'article 71, 1° du CGI, pour les GAEC dont tous les associés participent effectivement et régulièrement à l'activité du groupement par leur travail personnel, la moyenne des recettes au-delà de laquelle ces groupements sont soumis à un régime réel d'imposition est égale à 60 % de la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés, à l'exception des associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite. Toutefois, elle est égale à la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés, à l'exception des associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite, lorsque la moyenne des recettes du groupement est inférieure ou égale à la limite mentionnée à l'article 71, 1° du CGI, soit 331 000 € pour 2019.

**Attention :** Selon les dispositions de l'article 71, 1°, alinéa 2 du CGI, le seuil de recettes au-delà duquel la transparence des GAEC n'est plus totale au regard des règles de détermination de leur régime d'imposition, soit 331 000 € pour 2019 est actualisé tous les 3 ans, dans la même proportion que l'évolution triennale de la limite supérieure de la première tranche de l'impôt sur le revenu.

Il faut par ailleurs préciser que les prescriptions du 1° de l'article 71 du CGI ne concernent que l'appréciation des seuils d'application des différents régimes d'imposition du GAEC. L'Administration précise que ces dispositions applicables aux seuls GAEC sont par exemple sans incidence sur le montant de la déduction pour investissement et de la déduction pour aléas susceptible d'être pratiquée par le GAEC et sur la possibilité pour les associés, quel que soit leur âge, de bénéficier de l'exonération des plus-values prévue à l'article 151 septies du CGI (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 280*). Par analogie, les dispositions du 1° de l'article 71 du CGI ne devraient avoir aucune incidence sur les modalités de détermination de la nouvelle déduction pour épargne de précaution créée par la loi de finances pour 2019 et codifiée à l'article 73 du CGI (*V. Dr. fisc. 2019, n° 3, comm. 67*). En effet, s'agissant de cette déduction, qui se substitue aux déductions pour investissement et aléas pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2019, les modalités de mise en œuvre de la transparence fiscale sont aménagées par le dernier alinéa du 1 du I de l'article 73.

---

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

## **129 . - Détermination du régime d'imposition des bénéficiaires agricoles des GAEC mentionnés à l'article 71 du CGI**

Pour les groupements agricoles d'exploitation en commun dont tous les associés participent effectivement et régulièrement à l'activité du groupement par leur travail personnel, la moyenne des recettes au-delà de laquelle ces groupements sont soumis à un régime d'imposition d'après le bénéfice réel est égale à 60 % de la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés, à l'exception des associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite. Toutefois, elle est égale à la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés, à l'exception des associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite, lorsque la moyenne des recettes du groupement est inférieure ou égale à 331 000 € (*CGI, art. 71, 1°*).

Cette limite est portée à 343 000 € à compter du 1er janvier 2020 (*L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019, art. 2, 2°, a : Dr. fisc. 2020, n° 1, comm. 17*).

Cette hausse résulte du réajustement pratiqué automatiquement tous les 3 ans à proportion de l'évolution de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et prévu à l'article 69 du CGI. En 2020, 2021 et 2022, les limites resteront fixées aux montants issus de la revalorisation au 1er janvier 2020 résultant de ces dispositions.

---

#### **a) Conditions d'application du régime particulier des GAEC**

**130. – Participation effective et régulière des associés à l'activité du groupement** – La condition de participation des associés à l'activité du groupement consiste à exiger que chacun d'eux accomplisse des actes caractérisant l'exercice de la profession d'agriculteur (présence sur les lieux de travail, participation aux travaux d'exécution menés en commun, participation aux décisions engageant l'exploitation, réception et démarchage de la clientèle, établissement des factures, relance des débiteurs, rapports avec les fournisseurs, les banques, les organisations professionnelles...). Bien entendu, ces tâches (dont la liste n'est pas exhaustive) peuvent faire l'objet d'une répartition entre les associés ; si leur participation à l'activité du groupement doit être exercée de façon continue et régulière, il n'est pas nécessaire que chacun d'eux accomplisse l'ensemble des actes caractérisant cette profession (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 50 et 60*).

**131. – Non-respect de la condition** – Un GAEC cesse de bénéficier du régime particulier lorsque la condition de participation au travail de tous les associés n'est pas respectée (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 70*). Ainsi en est-il par exemple du GAEC comptant parmi ses associés des personnes à la retraite (ou qui bénéficient d'une indemnité de départ à la retraite (indemnité viagère de départ (IVD) ou indemnité annuelle de départ (IAD)) ou encore des associés qui ne sont en réalité que de simples apporteurs de capitaux (même s'ils n'ont pas d'autre activité professionnelle) (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 60*). Toutefois, le régime particulier ne doit pas être remis en cause lorsque la condition de participation au travail cesse d'être respectée à la suite d'une dispense de travail régulièrement accordée à un ou plusieurs associés dans les conditions définies aux articles R. 323-32 à R. 323-34 du Code rural et de la pêche maritime (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 70*).

**132. – Retrait de l'agrément** – Le dispositif lié à l'agrément des GAEC a été réformé par l'article 11 de la loi d'Avenir pour l'agriculture, l'alimentation et la forêt du 13 octobre 2014 (*C. Lebel, Le nouvel agrément des GAEC : RD. rur. 2015, comm. 95*). Depuis, le 1er mars 2015, l'agrément n'est plus délivré par le Comité départemental d'agrément, mais conformément aux dispositions de l'article L. 323-11 du Code rural et de la pêche maritime par le Préfet du département du siège du GAEC selon la procédure décrite aux articles R. 323-8 et suivants du Code rural et de la pêche maritime, sauf pour les GAEC ayant été agréés avant l'entrée en vigueur du nouveau dispositif (*V. Instruction technique, DGPAAT/STDEA/2015-286, 25 mars 2015*). Les retraits d'agrément relèvent donc désormais de la compétence du préfet conformément aux dispositions de l'article R. 323-21 du Code rural et de la pêche maritime. L'administration fiscale précise que le GAEC cesse de bénéficier du régime particulier de l'article 71 du CGI pour la détermination de son régime d'imposition lorsque son agrément lui est retiré par le Comité départemental (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 70*). Le retrait d'agrément opéré par le préfet du département emporte vraisemblablement la même conséquence.

**133. – Perte du bénéfice du régime particulier** – Qu'elle soit justifiée par le fait que tous les associés ne participent pas effectivement au travail ou par le retrait d'agrément, la perte du bénéfice du régime particulier s'applique à la totalité de l'exercice au cours duquel survient l'évènement (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 70*). Le GAEC sera alors soumis au régime des sociétés civiles agricoles ordinaires (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 10*).

## **b) Modalités de détermination du régime d'imposition applicable aux GAEC**

**134. – Admission des GAEC au régime micro-BA** – L'article 69 D du CGI soumet obligatoirement les sociétés à activité agricole créées à compter du 1er janvier 1997 à un régime réel. Toutefois, l'alinéa 1 de ce texte pose une exception concernant les GAEC mentionnés à l'article 71 du même code pour l'appréciation du franchissement de la limite du forfait ou du régime simplifié d'imposition. Ces groupements, à condition que tous les associés participent effectivement et régulièrement à l'activité de la société par leur travail personnel, peuvent relever du régime du micro-BA et, ce, même si leur création est intervenue à compter du 1er janvier 1997 (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 80*).

**135. – Calcul des limites d'application des régimes de bénéfice réel** – Sous réserve d'une option pour l'application d'un régime de bénéfice réel, le régime fiscal applicable aux GAEC est déterminé en fonction de la moyenne de leurs recettes calculée pour les trois années civiles consécutives précédant l'année d'imposition et appréciée dans les conditions prévues à l'article 71, 1° du CGI. **Principe** : pour l'appréciation du franchissement de la limite du micro-BA ou du régime réel simplifié, la moyenne à laquelle l'article 71, 1° fait référence est fixée à 60 % de la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés. Il convient d'exclure du nombre des associés, les associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite. **Exception** : toutefois, lorsque la moyenne des recettes du groupement est inférieure ou égale à 331 000 € (*CGI, art. 71, 1°*), la limite d'application du régime du micro-BA ou du régime simplifié d'imposition est déterminée en retenant celle prévue pour les exploitants individuels, multipliée par le nombre d'associés présents au cours de la période concernée.

**Attention** : Sur l'actualisation du seuil mentionné à l'article 71, 1° du CGI, *V. n° 129*.

Par ailleurs, selon que l'on cherche à déterminer le seuil de passage du micro-BA au régime réel simplifié d'imposition (RSI) ou du régime simplifié au réel normal (RNI), les recettes à prendre en compte correspondent respectivement aux recettes encaissées ou aux créances acquises (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 110*)

---

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

### **135 et 136 . - Détermination du régime d'imposition des bénéficiaires agricoles des GAEC mentionnés à l'article 71 du CGI**

Voir n° 129.

---

**136. – Tableau récapitulatif (version actualisée du *BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 120*)** – Les limites de passage à un régime réel d'imposition sont les suivantes pour l'année 2019 :

	Nombre d'associés (n)					
	2	3	4	5	6	n > 7
<b>Limite du micro-BA</b>	82 800 × 2 = 165 600 €	82 800 × 3 = 248 400 €	331 000 €	331 000 €	331 000 €	82 800 × 60 % × n
<b>Limite du RSI</b>	352 000 × 60 % × 2 = 422 400 €	352 000 × 60 % × 3 = 633 600 €	352 000 × 60 % × 4 = 844 800 €	352 000 × 60 % × 5 = 1 056 000 €	352 000 × 60 % × 6 = 1 267 200 €	352 000 × 60 % × n

**Remarques :**

- le nombre d'associés (n) correspond au nombre d'associés dont l'âge n'excède pas, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite ;
- pour le passage du micro-BA au RSI :
  - si le GAEC comprend 3 associés ou moins, la limite d'application du micro-BA est déterminée comme suit : nombre d'associés × 82 800 €. En effet, le montant des recettes jusqu'auquel l'abattement de 60 % ne s'applique pas correspond au seuil individuel multiplié par 3 associés,
  - si le GAEC comprend 7 associés ou plus, la limite d'application du micro-BA est déterminée comme suit : nombre d'associés × 82 800 € × 60 %,
  - si le GAEC comprend 4, 5 ou 6 associés, la combinaison des deux règles de l'article 71 (V. n° 135) conduit à fixer le seuil de passage à 331 000 €.

Pour la détermination de la limite de passage du RSI au RNI, l'abattement de 60 % s'applique systématiquement puisque la présence de 2 associés suffit à dépasser le seuil de 331 000 €.

**137. – Régime applicable en début d'activité** – Il n'y a pas lieu de tenir compte des recettes réalisées par les associés antérieurement à la création du GAEC pour déterminer le régime d'imposition du groupement. Ce dernier sera soumis au micro-BA de plein droit l'année de sa création et pour les deux années suivantes, selon le montant de la moyenne triennale de ses recettes, sachant que pour les années antérieures à sa création, les recettes encaissées sont comptées comme nulles pour le calcul de la moyenne (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 120.* – V. n° 14). Bien évidemment, le GAEC peut opter pour un régime réel d'imposition dans les conditions de droit commun.

**138. – Nombre d'associés à prendre en compte pour définir la limite de passage d'un régime à un autre** – Pour calculer les limites de recettes déterminant l'application des différents régimes d'imposition au titre d'un exercice donné, il convient de retenir le nombre d'associés existant au cours de la période concernée. C'est à cette limite que doivent être comparées les recettes moyennes du GAEC réalisées au cours des trois années civiles précédentes, même si le nombre d'associés dans le GAEC au cours de la période de référence était différent de celui de l'année d'imposition (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 190*).

**Attention :** Il ne doit pas être tenu compte des associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite (V. n° 142).

**139. – Tolérances en cas d'arrivée ou de départ d'un associé en cours d'exercice** – Lorsqu'en cours d'exercice un associé quitte le GAEC ou, au contraire lorsque le GAEC accueille un nouvel associé, il conviendrait de faire un calcul au prorata du temps passé par l'associé entrant ou sortant dans le GAEC. Cependant, à titre de règle pratique, l'Administration admet que tout nouvel associé ou tout associé sortant soit entièrement pris en compte au titre de l'exercice considéré. Tout associé est donc pris en compte pour le calcul des seuils d'imposition du GAEC dès l'année de son arrivée dans le groupement et y compris l'année de son départ. Néanmoins, il convient de préciser que cette règle ne vaut que lorsque l'arrivée ou le départ d'un associé a une incidence sur le nombre des associés du GAEC. En effet, lorsque l'associé sortant est remplacé par un nouvel associé, ceux-ci sont considérés comme ne formant qu'un seul associé pour le calcul des seuils d'imposition du GAEC (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 200*).

**140. – Conséquences du départ d'un associé** – L'année suivant celle du départ de l'associé, la limite de passage au régime réel sera établie en fonction du nombre d'associés restants. Par symétrie, et pour éviter des changements de régime fréquents qui ne seraient pas justifiés par une augmentation réelle des recettes du groupement, il convient de défalquer des recettes de référence la part de l'associé sorti (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 210*).

**Exemple**

Un GAEC compte trois associés dont l'âge n'excède pas celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite. Un associé, possédant 30 % des droits, quitte le GAEC le 1er juin N. Les recettes du GAEC sont les suivantes (version actualisée de l'exemple donné au *BOI-BA-REG-10-40*, 7 sept. 2016, § 220) :

N-3 : 185 000 €

N-2 : 175 000 €

N-1 : 190 000 €

N : 150 000 €

N+1 : 130 000 €

<b>Année</b>	<b>Seuil de passage du Micro-BA au RSI spécifique au groupement</b>	<b>Moyenne des recettes des trois 3 années précédentes</b>	<b>Régime d'imposition applicable</b>
<b>N</b>	$82\,800 \times 3 = 248\,400 \text{ €}$	N-3 / N-2 / N-1 $(185\,000 + 175\,000 + 190\,000) / 3 = 183\,333 \text{ €}$	Micro-BA
<b>N+1</b>	$82\,800 \times 2 = 165\,600 \text{ €}$	N-2 / N-1 / N $[(175\,000 + 190\,000 + 150\,000) / 3 \times 70\% = 120\,167 \text{ €}$	Micro-BA
<b>N+2</b>	$83\,800 \times 2 = 167\,600 \text{ €}$	N-1 / N / N+1 $[(190\,000 \times 70\% + 150\,000 \times 70\%) + 130\,000] / 3 = 122\,667 \text{ €}$	Micro-BA

**Remarques : 1.** Pour la détermination du régime d'imposition des années N+1 et N+2, la part de l'associé ayant quitté le GAEC est soustraite du montant des recettes de référence. Puisque la moyenne est calculée sur trois années, cette part défalquée concerne les périodes de références durant lesquelles cet associé est encore présent, soit N-2, N-1 et N.

**2.** Sans application de cette mesure de tolérance, le GAEC serait passé à un régime réel d'imposition en N+1.

**141. – Conjoints associés** – Chaque conjoint associé, dès lors qu'il participe au travail en commun, est considéré comme un associé à part entière du GAEC pour l'application des dispositions de l'article 71 du CGI(*CE, 7e et 8e ss-sect., 22 févr. 1989, n° 70251 et 70252 : Dr. fisc. 1989, n° 41, comm. 1815 ; BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 230*).

**142. – Associés ayant dépassé la limite d'âge d'ouverture du droit à une pension de retraite** – L'article 71 du CGI prévoit qu'il n'est pas tenu compte des associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite (*V. Dr. fisc. 2011, n° 5, comm. 156*). Cette condition s'apprécie au premier jour de l'exercice. Pour les GAEC soumis au régime micro-BA, il convient de se placer au 1er janvier de l'année d'imposition (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 250*). En conséquence, lorsque l'âge de l'associé d'un GAEC excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite, cet associé n'est plus pris en compte pour l'appréciation des limites du micro-BA et du régime simplifié d'imposition. Néanmoins, il est important de préciser que cette règle n'a pas pour effet d'entraîner une diminution du montant des recettes prises en compte pour calcul de la moyenne de référence (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 260*).

### **Exemple**

Un GAEC comprend trois associés. Au 1er janvier N, l'âge de l'un d'eux excède celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite. L'exercice correspond à l'année civile. Les recettes du GAEC sont les suivantes :

N-3 : 173 000 €

N-2 : 150 000 €

N-1 : 175 000 €

N : 120 000 €

Les limites permettant d'identifier le régime d'imposition applicable à l'exercice N sont déterminées comme si le GAEC comprenait deux associés, mais la moyenne triennale de recettes est calculée normalement. De ce fait, le régime d'imposition du GAEC est le suivant (version actualisée de l'exemple donné au *BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 270*) :

<b>Année</b>	<b>Seuil de passage du micro-BA au RSI spécifique au groupement</b>	<b>Moyenne des recettes des trois années précédentes</b>	<b>Régime d'imposition applicable</b>
<b>N</b>	82 800 × 2 = 165 600 € (Au lieu de 82 800 × 3 = 248 400 €)	N-3 / N-2 / N-1 (173 000 + 150 000 + 175 000) / 3 = 166 000 €	Régime réel simplifié d'imposition
<b>N+1</b>	82 800 × 2 = 165 600 € (Au lieu de 82 800 × 3 = 248 400 €)	N-2 / N-1 / N (150 000 + 175 000 + 120 000) / 3 = 148 333 €	Micro-BA

**143. – Retrait d'un associé dont l'âge excède celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite** – Lorsqu'au sein d'un GAEC un associé dépasse l'âge auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite au cours d'un exercice, il n'est plus pris en compte pour la détermination du régime d'imposition du GAEC au titre de l'exercice suivant. Cependant, s'il se retire au cours de ce dernier exercice, la situation du GAEC sera différente selon que l'associé est ou non remplacé par un nouvel associé (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 290*). **Associé remplacé** : Lorsqu'au sein d'un GAEC, un associé dépasse au premier jour de l'exercice l'âge auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite, le nombre d'associés à prendre en compte pour la détermination du régime d'imposition du groupement n'est pas modifié par rapport à celui qui prévalait lors de l'exercice précédent si cet associé se retire au cours de cet exercice et est remplacé par un nouvel associé dont l'âge n'excède pas, au premier jour de l'exercice, celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite. En effet, lors de l'arrivée d'un nouvel associé dans un GAEC, au cours d'un exercice, il est admis que cet associé soit entièrement pris en compte au titre de l'exercice considéré (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 300*). **Associé non remplacé** : Lorsqu'un associé dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite quitte le groupement, sans être remplacé, le régime d'imposition du groupement est déterminé, pour l'année considérée, en faisant abstraction de cet associé. Toutefois, si son retrait s'accompagne de la reprise de ses apports en nature, il est admis que la diminution du nombre des associés soit prise en compte pour l'appréciation du régime d'imposition applicable au GAEC l'année du départ de cet associé. Dans ce cas, en effet, la part de l'associé sortant dans les recettes ou les créances acquises du groupement peut être exclue des recettes de référence (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 310*).

### **Exemple**

Un GAEC, dont l'exercice correspond à l'année civile, comprend trois associés. L'âge de l'un d'eux excède, au 1er janvier N, celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite. Cet associé détient 30 % des droits du GAEC. Il se retire au cours de l'exercice clos le 31 décembre N et reprend les terres qu'il avait apportées. Les recettes du GAEC sont les suivantes :

N-3 : 145 000 €

N-2 : 150 000 €

N-1 : 165 000 €

N : 185 000 €

N+1 : 120 000 €

Les limites des régimes applicables sont déterminées normalement, mais la moyenne triennale est calculée sous déduction de la quote-part de l'associé sortant pour les années de références à compter de N.

<b>Année</b>	<b>Seuil de passage spécifique au groupement</b>	<b>Moyenne des recettes des trois années précédentes</b>	<b>Régime d'imposition applicable</b>
<b>N</b>	82 800 × 2 = 165 600 € (Au lieu de 82 800 × 3 = 248 400 €)	N-3 / N-2 / N-1 [(145 000 + 150 000 + 165 000) × 70 %] / 3 = 107 333 €	Micro-BA
<b>N+1</b>	82 800 × 2 = 165 600 €	N-2 / N-1 / N [(150 000 + 165 000 + 185 000) × 70 %] / 3 = 116 667 €	Micro-BA
<b>N+2</b>	82 800 × 2 = 165 600 €	N-1 / N / N+1 [(165 000 × 70 % + 185 000 × 70 %) + 120 000] / 3 = 121 666 €	Micro-BA

**144. – Obligations déclaratives et comptables** – Le régime fiscal du GAEC est apprécié en prenant en considération l'ensemble des recettes réalisées par le groupement. Ses obligations sont les mêmes que celles qui pèsent sur les sociétés de personnes (tenue de comptabilité, délais de déclarations...). Le GAEC est ainsi soumis aux obligations déclaratives et comptables propres au régime d'imposition qui lui est applicable (micro-BA, réel simplifié ou normal) en fonction du montant de ses recettes. Il ne peut se limiter à une simple communication à ses associés des renseignements nécessaires à leur déclaration personnelle de revenus. Il convient enfin de préciser que lorsque le GAEC est au régime micro-BA, il doit néanmoins donner les éléments permettant de calculer le montant de la quote-part de résultat revenant aux associés qui sont soumis à un régime réel d'imposition (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 140 ; V. n° 124*).

**145. – Options pour un régime réel d'imposition** – L'option pour un régime réel d'imposition doit être formulée par le GAEC dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire dans le délai de déclaration des résultats de l'année ou de l'exercice précédant celui au titre duquel elle s'applique. Pour les GAEC qui désirent opter pour un régime réel d'imposition dès leur premier exercice d'activité, l'option doit être exercée dans un délai de quatre mois à compter de la date du début de l'activité. Toutefois, lorsque la durée du premier exercice est inférieure à quatre mois, l'option doit être exercée au plus tard à la date de clôture de cet exercice (*CGI, art. 69, IV. – BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 150. – Sur les modalités d'exercice de l'option, V. n° 161*).

### **c) Situation des associés des GAEC**

**146. – Principe** – Chaque associé est imposé à l'impôt sur le revenu à raison de sa quote-part dans les bénéfices du GAEC en fonction du régime d'imposition auquel est soumis le GAEC (*CGI, art. 238 bis K, II*). Dans la mesure où le régime d'imposition applicable s'apprécie au niveau du GAEC et s'applique ensuite à la quote-part de résultat de chacun des associés indépendamment de leur taux de participation dans le groupement, un associé peut, dans certaines situations, bénéficier du régime micro-BA alors même que la quote-part de recettes lui revenant dans la moyenne triennale des recettes du GAEC excède le seuil de recettes retenu pour l'application du régime micro-BA prévu à l'article 69, I du CGI pour une exploitation individuelle (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 160*).

#### **Exemple**

Un GAEC comprend trois associés A, B et C détenant respectivement 80 %, 10 % et 10 % des droits. Ce GAEC réalise en N-3, N-2, N-1 et N des recettes de 240 000 €. La moyenne triennale de ses recettes sur la période de référence étant inférieure à 248 400 € ( $3 \times 82\,800$  €), le GAEC est soumis de droit au régime micro-BA en N. L'associé A est imposé à l'impôt sur le revenu selon ce régime à raison de sa quote-part dans les bénéfices du GAEC alors même que la quote-part de la moyenne triennale des recettes lui revenant, soit  $240\,000 \times 80\% = 192\,000$  € excède le seuil du micro-BA.

**147. – Situation de l'associé de GAEC par ailleurs exploitant individuel** – Lorsqu'un associé du GAEC exerce simultanément une activité agricole individuelle, le régime d'imposition de l'exploitation individuelle est déterminé par le montant global de ses recettes (*CGI, art. 69 et 70*). Il convient donc d'additionner les recettes réalisées à titre individuel à la quote-part des recettes qui lui revient à proportion de ses droits dans les bénéfices comptables du GAEC (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 160*).

**148. – Situation de l'associé de GAEC devenant exploitant individuel** – Lorsqu'un associé du GAEC quitte le groupement pour exercer son activité à titre individuel, son régime d'imposition est déterminé selon les règles de droit commun en fonction de sa quote-part dans les recettes du groupement puis de celles réalisées individuellement (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 170*).

#### **Exemple**

Un exploitant individuel assujéti au bénéfice réel à titre obligatoire apporte son exploitation à un GAEC le 1er janvier 1983. Le groupement est soumis au régime réel normal à partir de 1990. Cet agriculteur quitte le GAEC au 1er janvier 2019 et reprend une exploitation individuelle.

Si la moyenne triennale de sa quote-part de recettes du GAEC en 2016, 2017 et 2018 est inférieure à 82 800 €, il relèvera du régime micro-BA au titre de ses revenus perçus en 2019, sauf option pour un régime réel d'imposition.

Le régime d'imposition applicable aux recettes perçues en 2020 sera déterminé en fonction de la moyenne triennale formée de sa quote-part de recettes du GAEC en 2017 et 2018 et de ses recettes individuelles en 2019 (version actualisée de l'exemple présenté au *BOI-BA-REG-10-40*, 7 sept. 2016, § 180).

#### **d) Transformation d'un GAEC en une société civile d'une autre forme et inversement**

**149. – Conséquences fiscales du changement de forme sociale** – Un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC) peut se transformer en une autre forme de société civile (EARL, SCEA...) ou, inversement, une société civile peut choisir d'adopter la forme d'un GAEC. En principe, la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle (*C. civ.*, art. 1844-3). Ainsi, en cas de changement de forme sociale, il n'y a pas cessation d'activité de la société transformée. Il convient d'ailleurs de préciser que dès lors que cette transformation ne s'accompagne pas d'un changement de régime fiscal, les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise, visées aux articles 202 ter et 221, 2 du CGI, ne trouvent pas à s'appliquer. Le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient la transformation est donc déterminé et imposé en fonction des règles applicables à la société existante à la date de la clôture (*BOI-BA-REG-10-40*, 7 sept. 2016, § 340).

**150. – Conséquences pour les transformations intéressant les GAEC** – Certaines précisions doivent être apportées. Conformément aux dispositions de l'article 69 du CGI, le régime fiscal applicable au titre d'un exercice est déterminé en tenant compte des recettes réalisées ou des créances acquises au cours des trois années civiles consécutives précédentes. Il s'applique pour toute la durée de l'exercice au cours duquel intervient la transformation, selon les modalités propres à la société issue de la transformation. En outre, les dispositions de l'article 69 D du CGI qui excluent du micro-BA les sociétés civiles agricoles créées à compter du 1er janvier 1997, autres que les GAEC mentionnés à l'article 71, 1° du même code, peuvent avoir une incidence sur le régime d'imposition applicable à la société transformée (*BOI-BA-REG-10-40*, 7 sept. 2016, § 370).

**151. – Transformation d'un GAEC en une autre forme de société civile** – En cas de transformation d'un GAEC en une société civile d'une autre forme, un changement de régime d'imposition peut intervenir dans la mesure où la société issue de la transformation ne bénéficie pas des règles propres aux GAEC. D'abord, la société civile ne pourra plus bénéficier de l'article 71, 1° du CGI. Ainsi, lorsque le GAEC relevait du micro-BA ou du régime réel simplifié, la transformation peut entraîner l'assujettissement de plein droit de la société à un régime réel simplifié ou normal qui s'appliquera à l'ensemble de l'exercice au cours duquel intervient le changement de forme sociale. Bien entendu, en cas de passage du micro-BA à un régime réel, la société peut modifier sa date de clôture dans les conditions de droit commun (concernant le changement de date de clôture, V. *BOI-BA-BASE-20-10-10*, 6 juin 2018, spéc. § 50 et s.). L'option éventuellement exercée par le GAEC pour un régime d'imposition différent de celui dont il relève de droit, demeure valable pour la durée initialement prévue tant que la moyenne des recettes de la société reste compatible avec l'application du régime optionnel choisi (*BOI-BA-REG-10-40*, 7 sept. 2016, § 370). L'option formulée, exercée ou reconduite tacitement depuis le 1er janvier 2016, par un exploitant relevant du micro-BA pour le régime simplifié d'imposition est valable un an et reconduite tacitement chaque année pour un an (*CGI*, art. 64 bis, V ; *Dr. fisc.* 2016, n° 4, comm. 99. – J.-L. Pierre, *Loi de finances pour 2107 – Dernières lois fiscales : Dr. soc.* 3/2017, étude 2. – La doctrine administrative *BOI-BA-REG-30*, 7 sept. 2016, § 140 et s. n'est pas à jour sur ce point), alors que l'option pour le régime réel normal est valable pour l'exercice au titre duquel elle est exercée et pour l'exercice suivant (*CGI*, art. 69, III. – *CGI*, ann. III, art. 38 sexdecies JE).

**152. – Transformation d'une société civile agricole en GAEC** – En cas de transformation d'une société

civile agricole en GAEC, là encore un changement de régime peut intervenir par le jeu de l'article 71, 1° du CGI. Toutefois, si la société civile était initialement soumise à un régime réel en fonction de ses recettes, ou à raison de son exclusion du régime micro-BA en cas de création postérieure au 1er janvier 1997, sa transformation en GAEC peut lui permettre de relever du régime micro-BA sous réserve de respecter les conditions de recettes prévues aux articles 69, I et 71 du CGI. L'Administration distingue deux situations (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 380*) :

- si la société civile clôturait ses exercices le 31 décembre, le régime micro-BA est susceptible de s'appliquer au GAEC issu de la transformation au titre de l'année de transformation, sous réserve qu'au 31 décembre les conditions de recettes appréciées en application des articles 69 et 71 du CGI soient respectées ;
- si la société civile clôturait ses exercices à une date différente du 31 décembre, le régime réel s'applique nécessairement jusqu'au 31 décembre de l'année de transformation, le régime micro-BA n'étant susceptible de s'appliquer (si toutes les conditions requises sont remplies) que l'année suivante. En effet, le régime micro-BA n'est susceptible de s'appliquer qu'à une année civile complète. Dans ce cas, il convient de faire application des règles prévues en cas de passage du régime réel au régime micro-BA : le bénéfice imposable de l'année de transformation est calculé en tenant compte, d'une part, du résultat accusé par le bilan clos au cours de cette année et, d'autre part, du résultat constaté entre la date de clôture de l'exercice et le 31 décembre (*BOI-BA-REG-40-20, 7 sept. 2016, § 1*).

L'Administration précise que les options éventuelles formulées par la société civile avant sa transformation en GAEC demeurent valables dans les mêmes conditions que lors de la transformation d'un GAEC en une société civile (*BOI-BA-REG-10-40, 7 sept. 2016, § 380*).

### III. - Changements de régime d'imposition

**153. – Causes possibles des changements de régime** – Les causes potentielles d'un changement de régime d'imposition sont multiples. Ce changement peut résulter de l'évolution de la moyenne triennale des recettes de l'exploitation concernée (V. [n° 11 et s.](#) ), du changement de forme de cette dernière (V. [n° 149](#) ), du commencement de l'exercice d'une activité excluant l'application du régime micro-BA (V. [n° 19 et s.](#) ) ou enfin de l'option exercée par un contribuable. Dans ce dernier cas, l'option ouverte par le CGI est destinée à permettre à un contribuable d'opter pour un régime plus contraignant que celui qui lui est applicable de droit mais qui peut aussi s'avérer plus favorable. Ainsi, les exploitants soumis au micro-BA peuvent opter pour un régime réel qui leur imposera des obligations comptables et déclaratives plus importantes mais leur ouvrira le bénéfice de dispositions fiscales potentiellement plus favorables.

#### A. - Option pour un changement de régime d'imposition

##### **1° Délais d'exercice de l'option**

**154. – Options possibles** – Les exploitants relevant de plein droit du régime micro-BA peuvent se soustraire à ce régime d'imposition en optant pour le régime simplifié (*CGI, art. 69, II, a*) ou pour le régime normal (*CGI, art. 69, III, al. 2*). Les contribuables qui relèvent normalement du régime simplifié peuvent se placer, sur option, sous le régime du réel normal (*CGI, art. 69, III, al. 2*). Pour pouvoir opter en faveur d'un régime réel, il convient d'en exprimer la volonté et, ce, dans un certain délai (*CGI, art. 69, IV*).

**155. – Intérêt des diverses options** – Les exploitants agricoles soumis de plein droit au régime du micro-BA peuvent opter pour un régime réel (régime simplifié d'imposition ou réel normal). L'intérêt de l'option réside avant tout dans la possibilité de déduire les charges réellement exposées par l'exploitant, tout particulièrement en début d'activité ou après un investissement important. Ce faisant, contrairement au régime micro-BA, les régimes réels offrent la possibilité de faire état d'un déficit d'exploitation. Certains

avantages fiscaux sont également attachés aux régimes réels d'imposition (l'abattement réservé aux jeunes agriculteurs (*CGI, art. 73 B*), les déductions pour investissement ou aléas (*CGI, art. 72 D et 72 D bis*) ou le mécanisme de la moyenne triennale (*CGI, art. 75-0 B*), etc.). Il sera également possible pour l'exploitant de modifier librement la date de clôture de son exercice. Quant au choix entre le régime simplifié d'imposition ou le régime réel normal, il doit s'apprécier au regard des obligations comptables et déclaratives attachées à chacun de ces deux régimes. Ces obligations sont allégées concernant le régime simplifié d'imposition. Par exemple les exploitants soumis au régime simplifié sont tenus de produire un bilan simplifié et un compte simplifié de résultat ; certains frais peuvent faire l'objet d'une évaluation forfaitaire (frais de carburant par exemple). Les délais pour opter varient selon que l'option concerne un exploitant soumis de droit au régime micro-BA ou au régime réel.

#### **a) Option pour le passage du micro-BA au réel**

**156. – Principe** – Les exploitants relevant normalement du régime du micro-BA (exploitants individuels, GAEC, EARL unipersonnelles, autres groupements ou sociétés créés avant le 1er janvier 1997 non passibles de l'impôt sur les sociétés) peuvent opter soit pour le régime simplifié, soit pour le régime normal. En revanche, les groupements autres que les GAEC visés à l'article 71 du CGI, les EARL unipersonnelles et les sociétés, non passibles de l'impôt sur les sociétés, créées à compter du 1er janvier 1997, sont exclus du régime micro-BA et soumis de plein droit à un régime réel d'imposition (*CGI, art. 69 D*). L'option ouverte par l'article 69, II, a du CGI ne leur est donc pas offerte.

**157. – Délai d'option du micro-BA à un régime réel** – Les exploitants relevant normalement du régime du micro-BA qui désirent être imposés selon un régime réel d'imposition, doivent formuler leur option dans le délai de dépôt de la déclaration n° 2342 C PRO (Cerfa n° 11 222) relative à l'année qui précède celle au titre de laquelle l'option est envisagée (*CGI, art. 69, IV*). Pour être effective au 1er janvier de l'année N, l'option doit être exercée dans le délai de dépôt de la déclaration afférente à l'année N-1, soit théoriquement avant le 1er mars de l'année N (*CGI, art. 175. – BOI-IR-DECLA-20-10-10, 28 juill. 2016, § 340*). Toutefois, la date limite de dépôt de cette déclaration fait l'objet tous les ans d'un report comme pour la déclaration d'ensemble des revenus. L'option peut être formulée dans ce délai par courrier simple ou par courriel adressé au service des impôts des entreprises compétent (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 30*).

**Attention :** S'agissant de l'option ouverte à un contribuable relevant de droit du régime micro-BIC, le Conseil d'État a jugé qu'un contribuable ne peut opter pour le régime réel d'imposition au-delà du délai fixé par le CGI par voie de réclamation, dès lors que cette option doit être exercée suffisamment tôt au cours de la première année au titre de laquelle l'exploitant souhaite en bénéficier pour qu'il soit en mesure de se conformer aux règles comptables, déclaratives et fiscales qu'elle implique (*CE, 8e et 3e ch., 26 nov. 2018, n° 417628 : JurisData n° 2018-021079 ; Dr. fisc. 2018, n° 49, act. 523*).

#### **b) Option pour le passage du réel simplifié au réel normal**

**158. – Délai d'option** – Les exploitants soumis de plein droit au régime simplifié d'imposition peuvent opter pour le régime réel normal dans le délai du dépôt de la déclaration de résultat n° 2139-SD (Cerfa n° 11144), soit avant le 2e jour ouvré suivant le 1er mai de l'année suivant l'année d'imposition (*CGI, art. 175*). Le délai dans lequel doit être formulée l'option est celui de dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice précédant celui au titre duquel elle s'applique, que l'exercice coïncide ou non avec l'année civile (*CGI, art. 69, IV. – Pour des exemples V. BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 50 et 60*). En revanche, la date à laquelle l'option va prendre effet varie selon que l'exercice de l'exploitant coïncide ou non avec l'année civile. Dans tous les cas, l'option peut être exercée directement sur la déclaration de résultat de l'exploitant (case à cocher) (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 40*).

**159. – Date d'effet de l'option des exploitants dont l'exercice coïncide avec l'année civile** – Les

exploitants soumis au régime simplifié d'imposition et dont l'exercice coïncide avec l'année civile peuvent opter pour le régime réel normal d'imposition sur la déclaration des résultats de l'exercice clos au 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option doit s'appliquer. Ainsi, l'exploitant soumis au régime réel simplifié qui désire être placé sous le régime réel normal à compter 1er janvier N devra exercer son option dans le délai de déclaration de ses résultats pour l'exercice clos au 31 décembre N-1, étant précisé que la déclaration doit être faite au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année N (*CGI, art. 175. – CGI, ann. III, art. 344 I-0 bis. – BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 50*).

**160. – Date d'effet de l'option des exploitants dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile** – Les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile peuvent opter pour le régime réel normal d'imposition sur la déclaration des résultats de l'exercice clos au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option doit s'appliquer. Ainsi, l'exploitant optera sur sa déclaration des résultats (déclaration n° 2139-SD, cerfa n° 11144) déposée au plus tard le 2e jour ouvré suivant le 1er mai de l'année suivante (*CGI, art. 175. – CGI, ann. III, art. 344 I-0 bis. – BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 60*). Par exemple, pour soumettre au régime réel normal un exercice ouvert le 1er juin N-1 et clos le 31 mai N, l'exploitant optera sur sa déclaration des résultats de l'exercice ouvert le 1er juin N-2 et clos le 31 mai N-1, qui doit être déposée au plus tard le 2e jour ouvré suivant le 1er mai N.

### **c) Cas particuliers des options formulées par des exploitants en début d'activité**

**161. – Exploitants en début d'activité** – Les exploitants en début d'activité qui désirent opter pour un régime réel d'imposition dès leur premier exercice d'activité, doivent formuler leur option dans le délai de 4 mois à compter de la date du début de l'activité. Le texte de l'article 69, IV du CGI précise toutefois que, lorsque le premier exercice a une durée inférieure à 4 mois, l'option doit être exercée au plus tard à la date de clôture de cet exercice. L'Administration propose les illustrations suivantes de cette règle (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 110*) :

- dans l'hypothèse d'un début d'activité le 1er février N avec clôture du premier exercice au 31 décembre de la même année, l'option devra être déposée sur papier libre au plus tard le 31 mai N. Le premier exercice (1er février N – 31 décembre N) sera soumis au régime réel ;
- dans l'hypothèse d'un début d'activité le 1er novembre N avec clôture au 31 décembre de la même année, l'option devra être déposée dans les mêmes conditions au plus tard le 31 décembre N. Le premier exercice (1er novembre N – 31 décembre N) sera soumis au régime réel ;
- dans l'hypothèse d'un début d'activité le 1er octobre N avec clôture au 30 septembre N+1, l'option devra être déposée dans les mêmes conditions au plus tard le 31 janvier N+1. Le premier exercice (1er octobre N – 30 septembre N+1) sera soumis au régime réel.

### **2° Modalités d'option**

**162. – Principe** – Pour exercer son option, l'exploitant agricole n'a pas à respecter une forme particulière. Elle peut ainsi être exercée directement sur la déclaration des résultats ; il s'agira alors de cocher une case. Mais elle peut également être exercée sur papier libre. L'option doit seulement être expresse et indiquer très nettement le régime d'imposition choisi. En outre, la déclaration doit être signée par le contribuable. Ainsi, la simple souscription d'une déclaration de revenus faisant état des résultats réels de l'exploitation agricole, même accompagnée d'un compte d'exploitation, n'a pas été regardée comme valant dénonciation expresse du régime du bénéfice agricole forfaitaire (*CE, 22 janv. 1982, n° 15677 : Dr. fisc. 1982, n° 20, comm. 1098. – Dans le même sens, CE, 11 mai 1987, n° 52399 : Dr. fisc. 1987, n° 29, comm. 1372*). De la même façon, n'ont pu tenir lieu d'option pour le régime réel, ni une lettre faisant état du déficit de l'exploitation, ni la communication des bilans comptables (*CAA Paris, 11 juill. 1991, n° 1201. – BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 120*).

**163. – Tolérance au profit des exploitations nouvelles** – Toutefois, l'Administration admet, dans le cas

particulier des exploitations nouvelles, que la simple souscription d'une déclaration de revenus faisant état des résultats réels de l'exploitation agricole, accompagnée d'un compte d'exploitation, puisse être regardée comme valant option, sous réserve que cette déclaration soit déposée dans le délai légal de dépôt de la déclaration du résultat du premier exercice (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 120*).

**164. – Option orale** – Bien que la doctrine de l'Administration n'y fasse pas allusion, la jurisprudence a pu admettre que l'option soit exercée de manière orale (*CE, 1er juill. 1991, n° 70025 : Dr. fisc. 1991, n° 40, comm. 1770. – CAA Bordeaux, 12 févr. 2002, n° 98BX02141 : JurisData n° 2002-186083 ; Dr. fisc. 2002, n° 42, comm. 817*). Néanmoins, dans un tel cas, il appartient au contribuable d'apporter la preuve de cette option.

**165. – Destinataire de l'option** – Le document portant l'option (déclaration de résultat ou lettre simple) doit être adressé au service des impôts du lieu de l'exploitation. En cas de pluralité d'exploitations la déclaration est transmise au service des impôts du lieu de la direction commune ou, à défaut, du lieu du principal établissement (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 130*).

### **3° Validité de l'option**

**166. – Principe** – Les options pour le régime supérieur sont formulées pour une durée prévue par la loi (*CGI, art. 64 bis, V. – CGI, ann. III, art. 38 sexdecies JE*). Tant que le délai prévu n'est pas expiré, il est impossible de renoncer à l'option. Les durées d'option varient selon les cas. On notera que le BOFiP consacré aux options ouvertes aux titulaires de bénéfices agricoles n'est pas à jour sur ce point (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 140 à 210*).

**167. – Durée des effets de l'option pour le régime simplifié** – Conformément aux dispositions de l'article 64 bis, V du CGI, l'option pour le régime simplifié d'imposition formulée par un exploitant soumis de droit au régime micro-BA est valable un an et reconduite tacitement chaque année pour un an.

**168. – Durée des effets de l'option pour le régime réel normal d'imposition** – Conformément aux dispositions de l'article 38 sexdecies JE de l'annexe III au CGI, l'option souscrite par un exploitant soumis de plein droit au régime micro-BA, ou celle exercée par un exploitant soumis de plein droit au régime simplifié d'imposition, en faveur du régime réel normal (*CGI, art. 69, III, al. 2*) est valable pour l'exercice au titre duquel elle est exercée et pour l'exercice suivant. La période de validité de l'option pour le régime réel normal d'imposition est donc fixée à deux exercices. Par conséquent, l'option pour le régime réel normal d'imposition est irrévocable pendant cette période. Ainsi, l'exploitant soumis au régime du réel simplifié qui aura opté avant le second jour ouvré qui suit le 1er mai N en faveur du régime réel normal d'imposition verra ses résultats N et N+1 obligatoirement soumis à ce régime.

**169. – Reconduction et renonciation à l'option** – Une fois l'option exercée, elle se reconduit tacitement par période d'un an ou de deux exercices selon le cas (*CGI, art. 64 bis, V. – CGI, ann. III, art. 38 sexdecies JE*). Pour mettre fin à l'option, et revenir au régime d'imposition qui lui est applicable de plein droit, l'exploitant agricole doit adresser une renonciation expresse au service des impôts.

**170. – Délai de renonciation à l'option pour le régime réel simplifié** – S'agissant de l'option pour le régime réel simplifié d'imposition exercée par un exploitant relevant du régime micro-BA, la renonciation expresse doit être exercée avant le 1er février de l'année qui suit la période pour laquelle l'option a été exercée ou reconduite tacitement. Ainsi, l'exploitant ayant opté pour le régime simplifié d'imposition au titre de l'exercice clos au 31 décembre N pourra renoncer à cette option, au titre de l'exercice débutant au 1er janvier N+1, en adressant une lettre au service des impôts compétent avant le 1er février N+1 (*CGI, art. 64 bis, V*). La renonciation au régime réel simplifié d'imposition est notifiée à l'Administration par lettre simple ou par courriel adressé au service des impôts des entreprises compétent (*BOI-BA-REG-30*,

7 sept. 2016, § 160).

**171. – Délai de renonciation à l'option pour le régime réel normal** – S'agissant de l'option pour le régime réel normal d'imposition exercée par un exploitant relevant soit du régime micro-BA, soit du régime réel simplifié, elle doit être adressée dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats du dernier exercice de chaque période pour lesquelles l'option a été exercée. Ainsi, l'exploitant ayant opté pour le régime réel normal d'imposition au titre de l'exercice clos au 31 décembre N pourra renoncer à cette option, au titre de l'exercice débutant au 1er janvier N+2, en adressant une lettre au service des impôts compétent dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice clos en N+1, soit avant le 2e jour ouvré qui suit le 1er mai de l'année N+2 (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 160*).

**172. – Nouvelle option** – Dans le même délai, l'exploitant peut, selon la nature du régime de bénéficiaire réel choisi en début de période, demander à passer du régime simplifié au régime normal ou vice versa, ou encore opérer un retour vers le micro-BA dans les conditions prévues par l'article 64 bis du CGI.

### Exemple

Un exploitant constate en moyenne des recettes annuelles qui demeurent inférieures à 82 800 €. Il a exercé une option pour un régime simplifié pour l'imposition des résultats de l'exercice N-2, l'option ayant été formulée dans les délais en N-2. Ses revenus N-2 ont été imposés selon le régime simplifié et l'option reconduite tacitement pour N-1. À compter du 1er janvier N, il aura la possibilité :

- de demeurer soumis au régime simplifié pour ses résultats N. Dans ce cas aucune formalité n'est nécessaire, l'option étant tacitement reconduite ;
- de se replacer sous le régime du micro-BA, à condition de renoncer à son option pour N avant le 1er février N ;
- d'opter pour le régime réel normal pour les résultats N et N+1 à condition d'en faire la demande dans le même délai (version actualisée de l'exemple donné au *BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 170*).

**173. – Validité de l'option et augmentation de la moyenne des recettes** – L'option souscrite par un exploitant demeure valable pour la durée initialement prévue tant que la moyenne des recettes qu'il réalise est compatible avec l'application du régime optionnel choisi. En d'autres termes, le délai de validité de l'option continue de courir même dans l'hypothèse où l'exploitant vient à relever de plein droit du régime initialement choisi sur option avant l'expiration de la période de deux exercices. Par contre, l'option est frappée de caducité lorsque la moyenne des recettes excède la limite supérieure d'application du régime optionnel. Par conséquent :

- lorsqu'un exploitant opte pour le régime réel normal et que la moyenne de ses recettes annuelles s'élève au-dessus de 352 000 € puis redescend en dessous de cette limite avant l'expiration de la période de deux exercices, l'exploitant demeure placé sous le régime réel normal jusqu'à l'expiration de la durée normale de l'option (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 200*) ;
- lorsqu'un exploitant opte pour le régime simplifié et que la moyenne de ses recettes annuelles s'élève au-dessus de 352 000 €, l'exploitant se trouve placé à titre obligatoire sous le régime réel normal à compter du premier exercice suivant la période triennale de référence (*CGI, art. 69, III*).

### Exemple

Un exploitant ayant opté pour le régime normal à compter du premier janvier N réalise les recettes suivantes :

N : 70 000 €

N+1 : 330 000 €

N+2 : 380 000 €

N+3 : 390 000 €

Ce contribuable sera placé de plein droit sous le régime réel normal à compter du 1er janvier N+4 car la

moyenne triennale des recettes des années N+1 à N+3 excède 352 000 € (*version actualisée de l'exemple fourni au BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 210*).

#### **4° Portée de l'option**

**174. – Activités couvertes** – L'option pour un régime réel d'imposition présente un caractère indivisible et couvre l'ensemble des activités agricoles, à l'exception des bénéfices procurés par les activités forestières citées à l'article 76 du CGI. **Lorsque l'option est exercée par un exploitant individuel**, elle s'applique à l'ensemble des opérations qu'il réalise à titre personnel et comme membre d'un groupement ou d'une société non passible de l'impôt sur les sociétés. Dans ce dernier cas, l'option exercée par un associé ne produit ses effets qu'à l'égard de l'intéressé et n'a aucune incidence sur la situation des autres membres ou de la personne morale. Il convient également de préciser que l'option formulée par un exploitant individuel avant de devenir associé d'une société au cours de la période couverte par cette option, continue de produire ses effets s'il réalise des recettes à titre personnel. Par ailleurs, conformément à l'article 238 bis K, II du CGI, l'option pour le régime réel d'imposition exercée par un exploitant individuel, par ailleurs membre d'une société ou d'un GAEC soumis au micro-BA, est sans conséquence sur les modalités de détermination de sa quote-part de résultat. Celle-ci est déterminée conformément aux règles micro-BA (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 220*). **Lorsque l'option émane d'un groupement ou d'une société**, elle vaut pour l'ensemble des associés en ce qui concerne les bénéfices retirés de leur participation au groupement (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 220*).

**175. – Obligations comptables et fiscales** – Les agriculteurs qui exercent l'option pour le régime du bénéfice réel normal ou pour le régime simplifié sont assimilés, pendant toute la période couverte par l'option, à ceux qui relèvent de plein droit du régime choisi. Leur bénéfice est déterminé dans les mêmes conditions. Ils doivent donc se conformer à toutes les obligations propres au régime pour lequel ils ont opté, notamment en ce qui concerne la production des divers documents et déclarations (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 230*).

#### *B. - Passage du micro-BA à un régime réel d'imposition*

**176. – Causes de passage du micro-BA à un régime réel d'imposition** – Les causes du passage d'une exploitation soumise au micro-BA à un régime réel d'imposition sont multiples. Le changement de régime d'imposition peut être de droit lorsqu'il résulte :

- de l'évolution de la moyenne triennale de l'exploitation (*V. n° 11 et s.*) ;
- de l'engagement d'une activité excluant l'application du régime micro-BA (*V. n° 19 et s.*) ;
- de la transformation de la société exploitante en une forme sociale exclue du bénéfice du régime micro-BA (*V. n° 151*).

En revanche, un tel changement de régime ne peut plus intervenir sur dénonciation de l'Administration, les hypothèses de dénonciation du forfait agricole n'ayant pas été transposées au micro-BA (*V. n° 23*). Le passage à un régime réel d'imposition peut également faire suite à une option formulée par l'exploitant (*V. n° 156 et s.*)

**177. – Conséquences particulières** – Quelle que soit la cause du passage d'une exploitation soumise au régime micro-BA à un régime réel d'imposition, le changement pose des difficultés concernant notamment la fixation de la nouvelle période d'imposition ainsi que l'évaluation des biens figurant au premier bilan d'ouverture. Par conséquent, des règles spécifiques de détermination des bénéfices s'appliquent pour le calcul du résultat du premier exercice soumis à un régime réel d'imposition (*V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 337, par Fl. Roemer ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 165*).

#### *C. - Retour au régime du micro-BA*

## ***1° Exploitants concernés***

**178. – Exploitants dont la moyenne des recettes s'abaisse en dessous du seuil du micro-BA** – La règle d'interdiction du retour au forfait n'ayant pas été transposée par le législateur lors de son remplacement par le régime des micro-exploitations, le régime micro-BA est applicable l'année suivant la période triennale dont la moyenne des recettes pour l'ensemble des exploitations n'excède pas le montant prévu à l'article 69, I du CGI, soit 82 800 € (V. n° 13). Ainsi par exemple, un exploitant au régime simplifié d'imposition de plein droit réalise les recettes suivantes : 83 000 € en N, 78 000 € en N+1 et 81 000 € en N+2, soit une moyenne triennale de  $(83\,000 + 78\,000 + 81\,000) / 3$  égale à 80 666 €. Par conséquent, le régime micro-BA est applicable en N+3. Dans ce cas de figure de passage de plein droit d'un régime réel au régime micro-BA, l'exploitant qui souhaite bénéficier de ce régime est invité à tenir informé de son choix le service des impôts des entreprises compétent par lettre simple ou par courriel adressé dans le délai de dépôt de la déclaration au réel. Toutefois, le régime micro-BA lui est applicable de droit. Par conséquent, cette information du service des impôts des entreprises ne vise qu'à faciliter la bonne gestion de leur dossier par les services fiscaux et ne conditionne en rien l'application du régime micro-BA (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 240*). Si l'exploitant souhaite continuer de déclarer ses résultats selon un régime réel, il devra exercer une option en ce sens, selon les modalités décrites ci-dessus (V. n° 156).

**179. – Retour au micro-BA du fait de la renonciation à une option pour un régime réel** – Les exploitants qui, en raison du montant moyen de leurs recettes, relèvent de droit du régime du micro-BA et qui ont opté pour un régime réel d'imposition, peuvent en renonçant de manière expresse et dans le délai prévu par la loi à leur option, revenir au régime micro-BA (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 280*. – V. n° 170).

**180. – Exception** – Les exploitants agricoles, qui ont opté pour le régime de la moyenne triennale selon l'article 75-0 B du CGI, sont exclus du régime micro-BA et ne peuvent opter pour ce régime pendant la durée de validité de leur option pour la moyenne triennale, soit trois exercices, quel que soit le niveau moyen de leurs recettes (*CGI, art. 75-0 B, al. 2*). En revanche, les exploitants qui renoncent au régime de la moyenne triennale sont soumis de plein droit au micro-BA si la moyenne triennale de leurs recettes s'abaisse en dessous du seuil prévu à l'article 69, I du CGI, soit 82 800 € (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 290 et 300*).

## ***2° Effets du retour au micro-BA***

**181. – Exploitations concernées** – Le régime micro-BA s'applique à l'ensemble des opérations réalisées à titre personnel par le contribuable, même s'il possède plusieurs exploitations. En revanche, s'il est membre d'une société ou d'un groupement agricole non soumis à l'impôt sur les sociétés, la quote-part de résultat lui revenant reste déterminée selon le régime applicable à la société ou au groupement (*BOI-BA-REG-30, 7 sept. 2016, § 370*).

**182. – Modalités d'imposition du dernier exercice soumis au régime du bénéfice réel** – Le retour au forfait impose, du fait des différences existant entre les modalités de calcul du résultat imposable sous les régimes réels et micro-BA, l'application de règles spécifiques concernant d'une part la détermination de la dernière période d'imposition soumise à un régime réel d'imposition et d'autre part, le calcul du bénéficiaire taxable au titre de cette période (V. *JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 337, par Fl. Roemer ou JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, fasc. 165*).

# Bibliographie

## Ouvrages

**M. Cozian et Fl. Deboissy**

*Précis de fiscalité des entreprises 2018-2019* : LexisNexis, coll. Précis fiscal, 42e éd., 2018

**M. Cozian , A. Viandier et Fl. Deboissy**

*Droit des sociétés, 31e éd.* : LexisNexis, coll. Manuel, 2018

**P. Madignier**

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

## Articles, études et conclusions

**M. Cozian et A. Mingat**

*L'imposition des bénéficiaires de l'entreprise indivise* : Dr. fisc.1997, n° 10, 100013

**M. Cozian**

*L'imposition des bénéficiaires et des plus-values dans le cadre de l'entreprise indivise, Étude* : BF Lefebvre 4/07

**Fl. Deboissy et G. Wicker**

*La situation fiscale de l'indivisaire selon sa participation à l'activité de l'entreprise indivise* : Dr. fisc. 2000, n° 9, 100078

**M.-P. Madignier**

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

**Y. Sérandour**

*La pluralité d'entreprise du foyer fiscal* : JCP N 2001, n° 36, p. 1316

**P. Serlooten**

*Bénéficiaires industriels et commerciaux. Imposition des membres des sociétés de fait et des indivisions* : JCl. Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 261

**JCl. Fiscal Impôts directs Traité**

*fasc. 337, Bénéficiaires agricoles, Changements de régime d'imposition*