

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-REG-15-07/09/2016

Date de publication : 07/09/2016

BA - Régimes d'imposition - Exploitants exclus du régime des micro-exploitations

Positionnement du document dans le plan :

Sommaire :

- I. Personnes effectuant des opérations non agricoles
 - A. Personnes effectuant des opérations commerciales sur les animaux de boucherie et de charcuterie
 - B. Personnes exerçant une activité non agricole imposée selon un régime de bénéfice réel
 - 1. Principes
 - 2. Exceptions au principe
- II. Exploitants ayant opté pour le système d'imposition selon la moyenne triennale
- III. Sociétés agricoles (autres que les GAEC) créées à compter du 1er janvier 1997
 - A. Champ d'application de l'exclusion
 - 1. Forme de la société
 - 2. Activité exercée par la société
 - 3. Date de création de la société
 - B. Conséquences de l'exclusion
 - 1. Conséquences au regard de l'imposition des bénéficiaires agricoles
 - 2. Conséquences au regard de l'imposition des bénéficiaires commerciaux accessoires des sociétés civiles agricoles autres que les GAEC
 - C. Obligations des sociétés exclues du micro-BA
- IV. Exploitants exerçant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle
- V. Exploitants exerçant des activités de vente de biomasse sèche ou humide majoritairement issue de produits ou sous-produits de l'exploitation ou de production
- VI. Exploitants mettant à disposition des droits au paiement de base (DPB)
- VII. Exploitants dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire
- VIII. Exploitants domiciliés en France et possédant des exploitations situées hors de France

AVERTISSEMENT

Les commentaires contenus dans le présent document font l'objet d'une consultation publique du 7 septembre 2016 au 7 octobre 2016 inclus. Vous pouvez adresser vos remarques à l'adresse de messagerie bureau.b1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Ces commentaires sont susceptibles d'être révisés à l'issue de la consultation. Ils sont néanmoins

opposables dès leur publication.

1

En dehors des options pour un autre régime d'imposition, il existe plusieurs cas où des exploitants agricoles, dont les recettes ne dépassent pas la limite légale prévue au I de l'article 69 du code général des impôts (CGI), se trouvent cependant exclus du régime des micro-exploitations (régime "micro-BA").

I. Personnes effectuant des opérations non agricoles

A. Personnes effectuant des opérations commerciales sur les animaux de boucherie et de charcuterie

10

Sous réserve, le cas échéant, de l'application des dispositions du I de l'article 155 du CGI (BOI-BA-CHAMP-10-10-20), les profits tirés de leurs activités agricoles par les personnes qui effectuent des opérations commerciales sur des animaux de boucherie et de charcuterie sont obligatoirement imposés d'après un régime réel d'imposition (simplifié ou normal) conformément aux dispositions de l'article 69 C du CGI.

Il en est ainsi quelle que soit l'importance des recettes provenant des activités agricoles des intéressés.

Dès lors, l'exploitant qui, en cours d'année, entreprend le négoce des bestiaux, devient imposable selon un régime réel d'imposition agricole à compter du 1^{er} janvier de cette année. 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.

Il importe peu, en outre, que les profits d'origine agricole soient réalisés à titre personnel ou en qualité de membre d'une société à condition, bien entendu, que le groupement considéré ne relève pas de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 69 C).

En revanche, les dispositions de l'article 69 C du CGI ne sont pas applicables 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.

20

Le régime réel d'imposition est applicable :

- aux importateurs, négociants, commissionnaires et courtiers ;
- aux bouchers et autres professionnels de la viande.

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.

B. Personnes exerçant une activité non agricole imposée selon un régime de bénéfice réel

1. Principes

30

Sont exclus du régime micro-BA les contribuables imposables selon le régime du bénéfice réel pour des

bénéfices ne provenant pas de leur exploitation agricole ([CGI, art 64 bis, II](#)). Il en est ainsi lorsque l'agriculteur exerce également une profession industrielle ou commerciale connexe à son activité agricole (ex. : horticulteur-fleuriste en détail, éleveur-boucher, céréalier-meunier...) et pour laquelle il est imposé d'après un régime réel d'imposition.

Mais cette connexité des deux activités n'est pas exigée par la loi.

Le micro-BA est donc exclu dès lors que les bénéfices retirés par un agriculteur d'une activité non agricole quelconque sont imposés selon le mode réel (régime simplifié, régime normal, régime de la déclaration contrôlée). Il importe peu également que l'assujettissement à ce régime d'imposition soit obligatoire ou résulte d'une option.

40

Toutefois, l'exclusion ne s'applique que si l'activité agricole et la profession commerciale ou non commerciale sont exercées par le même contribuable.

Par suite, et sous réserve que la société ou l'indivision ne soit pas sous son contrôle, l'associé d'une société civile agricole ou le membre d'une indivision exploitant un domaine agricole dont la moyenne des recettes, mesurée dans les conditions prévues à l'[article 69 du CGI \(BOI-BA-REG-10-20-10\)](#), n'excède pas la limite mentionnée au I de cet article, ne peut être placé sous un régime de bénéfice réel pour la quote-part qui lui revient dans les bénéfices du groupement pour le seul motif qu'il exerce par ailleurs une activité industrielle, commerciale ou non commerciale dont les résultats sont déterminés selon le mode réel.

Remarque : Il est rappelé que les sociétés agricoles créées à compter du 1er janvier 1997, à l'exception des GAEC visés à l'[article 71 du CGI](#), sont obligatoirement soumises à un régime réel d'imposition (cf. [III § 80 et suivants](#)).

50

En revanche, l'application du régime micro-BA est exclue lorsque le conjoint commun en biens d'un exploitant exerce une activité non agricole dont les résultats sont déterminés selon le mode réel.

Il en est de même, sous un régime exclusif de communauté, lorsque l'activité du conjoint de l'exploitant présente des liens manifestes avec l'activité agricole. Tel est le cas de la femme séparée de biens qui vend à son mari, boucher-expéditeur, tout ou partie des produits de l'élevage d'animaux de boucherie qu'elle exploite.

2. Exceptions au principe

60

Il est admis de ne pas faire application des dispositions du II de l'[article 64 bis du CGI](#) à l'égard :

- de l'exploitant individuel pour le seul motif qu'il relève, de plein droit ou sur option, d'un régime réel d'imposition à raison d'activités commerciales accessoires ou du régime de la déclaration contrôlée pour ses activités non commerciales accessoires, lorsque les revenus (c'est-à-dire le chiffre d'affaires et/ou les recettes, selon le cas) qu'il retire de l'ensemble de ces activités accessoires n'excèdent pas, par foyer fiscal, le montant prévu au a du 2° du I de l'[article 293 B du CGI](#), remboursements de frais inclus mais taxes non comprises ;
- des sociétés civiles agricoles soumises au régime micro-BA pour le seul motif qu'elles relèvent obligatoirement d'un régime réel d'imposition à raison de leurs activités commerciales ou non commerciales accessoires, lorsqu'au titre des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice, la moyenne annuelle des recettes accessoires commerciales et non commerciales de ces trois années n'excède ni 30 % de la moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole au titre desdites années, ni 50 000 €. Ces montants s'apprécient remboursements de frais inclus et taxes comprises. Il est rappelé que le dépassement de ces limites entraîne,

lorsqu'il provient en tout ou partie de l'exercice d'une activité commerciale, l'assujettissement de la société civile à l'impôt sur les sociétés ([BOI-BA-CHAMP-10-40](#) au [IV-B-2 § 510](#) et suiv.).

Remarques :

Il est rappelé que les sociétés agricoles créées à compter du 1er janvier 1997, à l'exception des GAEC visés à l'[article 71 du CGI](#), sont obligatoirement soumises à un régime réel d'imposition (cf. [III § 80](#) et suivants).

Pour les exercices clos avant le 29 juillet 2010, cette tolérance s'applique lorsque les revenus tirés de ces activités n'ont excédé ni 30 % des recettes provenant des activités agricoles, ni 50 000 € au cours de l'année civile qui précède l'année d'imposition.

II. Exploitants ayant opté pour le système d'imposition selon la moyenne triennale

70

L'[article 75-0 B du CGI](#) interdit le retour régime micro-BA en cas d'option pour la moyenne triennale pendant la période d'application de celle-ci. Les contribuables concernés restent obligatoirement soumis à un régime réel d'imposition pour tous leurs revenus agricoles, pendant la période d'application de l'option.

Ce principe entraîne les conséquences suivantes :

- les micro-exploitants ayant opté pour le régime réel simplifié ou le régime réel normal relèvent de plein droit du régime réel simplifié en vertu de leur option pour la moyenne triennale ; mais l'option souscrite pour le régime réel simplifié ou normal demeure valable pour la durée initialement prévue ;
- les contribuables imposés au réel car réalisant des bénéfices ne provenant pas de leur exploitation agricole ([CGI, art. 64 bis, 2](#)) et qui ont opté pour la moyenne triennale relèvent de plein droit du régime réel simplifié si les faits qui ont motivé la dénonciation disparaissent ;
- les contribuables qui apportent totalement ou partiellement leur exploitation à une société ou à un groupement doivent déterminer leur quote-part de revenus dans les résultats de cette société ou de ce groupement selon le régime d'imposition qui leur est applicable personnellement.

Cette règle n'emporte aucune conséquence sur le régime d'imposition applicable à la société ou au groupement.

En cas de renonciation à l'option pour le régime de la moyenne triennale, les exploitants individuels peuvent opter pour leur retour au régime micro-BA si la moyenne des recettes de trois années consécutives s'abaisse en dessous de la limite mentionnée au I de l'[article 69 du CGI](#).

III. Sociétés agricoles (autres que les GAEC) créées à compter du 1^{er} janvier 1997

80

L'[article 69 D du CGI](#) exclut du régime micro-BA les sociétés agricoles relevant de l'impôt sur le revenu créées à compter du 1^{er} janvier 1997.

Cette mesure ne concerne pas les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) visés à l'[article 71 du CGI](#) ([BOI-BA-REG-10-40](#)).

Les règles exposées au [BOI-BA-REG-10-30](#) au [II-B § 150](#) sont applicables aux sociétés agricoles créées avant le 1^{er} janvier 1997.

A. Champ d'application de l'exclusion

90

L'article 69 D du CGI exclut du régime micro-BA les sociétés à activité agricole dont les résultats sont imposés à l'impôt sur le revenu selon le régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI, autres que les GAEC mentionnés à l'article 71 du CGI, créées à compter du 1^{er} janvier 1997.

1. Forme de la société

100

L'exclusion du régime micro-BA concerne :

- 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.

Remarque : Seuls sont exclus de l'assujettissement obligatoire à un régime réel les GAEC mentionnés à l'article 71 du CGI, c'est-à-dire ceux dans lesquels tous les associés participent effectivement et régulièrement à l'activité du groupement (BOI-BA-REG-10-40) ;

- les sociétés en participation et les sociétés créées de fait ;
- les SARL ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, défini à l'article 8 du CGI, en application de l'article 239 bis AA du CGI ou de l'article 239 bis AB du CGI ;
- les exploitations agricoles à responsabilité limitée constituées d'un seul associé (EARL unipersonnelles) ou 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 1^{er} février 1995 pour la gestion de biens ruraux agricoles et forestiers, pour la partie agricole de leur activité (pour la partie forestière, cf. III-A-2 § 120) ;
- les GIE et GEIE ;
- les sociétés anonymes et les sociétés par actions simplifiée ayant exercé l'option prévue à l'article 239 bis AB du CGI.

110

L'exclusion du régime micro-BA prévue à l'article 69 D du CGI ne concerne pas les exploitations agricoles en indivision ou en métayage sauf lorsque les critères permettant de constater l'existence d'une société de fait sont réunis.

2. Activité exercée par la société

120

L'exclusion du régime micro-BA concerne les sociétés qui exercent une activité agricole visée à l'[article 63 du CGI](#) à titre principal ou accessoire.

Ne sont pas concernées les sociétés soumises au régime de l'[article 8 du CGI](#) exerçant, à titre principal ou accessoire, une activité forestière, pour la détermination des bénéfices retirés de cette activité.

Ces sociétés (notamment les groupements forestiers constitués dans les conditions prévues à l'[article L. 333-1 du code forestier](#) et les groupements fonciers ruraux visés à l'[article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime](#)) relèvent obligatoirement, pour leur activité forestière, du régime du forfait forestier défini à l'[article 76 du CGI](#) ([BOI-BA-SECT-30-10](#) et [BOI-BA-SECT-30-20](#)).

3. Date de création de la société

130

L'exclusion du régime micro-BA des sociétés agricoles soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, autres que les GAEC mentionnés à l'[article 71 du CGI](#), s'applique aux seules sociétés créées à compter du 1^{er} janvier 1997.

Les sociétés agricoles créées avant cette date et soumises au régime du forfait sont admises au régime micro-BA sauf option pour un régime réel d'imposition ou franchissement de la limite prévue au I de l'[article 69 du CGI](#).

140

La date de création à prendre en compte pour l'application des dispositions de l'[article 69 D du CGI](#) s'entend en pratique de la date de début d'activité mentionnée sur la déclaration d'existence que la société doit souscrire en application des dispositions de l'[article 286 du CGI](#), dans les quinze jours qui suivent le commencement des premières opérations.

Toutefois, le service peut établir la date réelle de création d'une entreprise en fonction d'éléments révélant que la création est intervenue à une autre date (disposition par l'entreprise d'immobilisations nécessaires à l'exercice de son activité et réalisation d'opérations liées à cette activité).

150

Conformément à l'[article 1844-3 du code civil](#), la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas création d'une personne morale nouvelle.

Dès lors, les dispositions de l'[article 69 D du CGI](#) ne sont pas applicables à la société issue de la transformation régulière d'une société créée avant le 1^{er} janvier 1997.

L'article 69 D du CGI s'applique en revanche aux sociétés issues de la transformation en sociétés de droit de sociétés de fait ou en participation, une telle transformation entraînant nécessairement création d'une personne morale nouvelle.

B. Conséquences de l'exclusion

1. Conséquences au regard de l'imposition des bénéfices agricoles

160

Les sociétés agricoles créées à compter du 1^{er} janvier 1997 sont obligatoirement soumises à un régime réel d'imposition dès leur première année d'activité.

Leur régime d'imposition (réel simplifié ou réel normal) est déterminé par le montant global de leurs recettes conformément aux dispositions de l'[article 70 du CGI](#) ([BOI-BA-REG-10-30](#) au II § 90), sous réserve

d'une option pour l'application du régime du bénéfice réel normal.

2. Conséquences au regard de l'imposition des bénéfices commerciaux accessoires des sociétés civiles agricoles autres que les GAEC

170

L'[article 69 D du CGI](#) exclut du régime micro-BA les sociétés agricoles créées à compter du 1^{er} janvier 1997 autres que les GAEC.

Les sociétés civiles agricoles créées à compter du 1^{er} janvier 1997, autres que les GAEC, relèvent de plein droit d'un régime de bénéfice réel tant pour leur activité agricole que pour leur activité commerciale.

180

Toutefois, conformément aux dispositions du 2 de l'[article 206 du CGI](#), les sociétés civiles agricoles peuvent prendre en compte pour la détermination de leur bénéfice agricole :

- en application des dispositions de l'[article 75 du CGI](#) : les recettes accessoires tirées d'activités relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, autres que celles visées à l'article 75 A du CGI, 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 des recettes accessoires commerciales et non commerciales de ces trois années n'excède ni 30 % de la moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole au titre desdites années, ni 50 000 € ([BOI-BA-CHAMP-10-40 au IV-A-1 § 150 et suiv.](#)) ;

- en application des dispositions de l'[article 75 A du CGI](#) : les recettes tirées d'activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne si au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice, ces recettes, majorées, le cas échéant, de celles retirées d'activités accessoires prises en compte pour la détermination des bénéfices agricoles en application de l'article 75 du CGI, n'excède ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 100 000 € ([BOI-BA-CHAMP-10-40 au IV-A-2 § 300 et suiv.](#)).

En revanche, dans chacun de ces cas, le dépassement d'un seul des 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 ([BOI-IS-CHAMP-10-30 au II-B-1 § 340 et suiv.](#)).

C. Obligations des sociétés exclues du micro-BA

190

Les sociétés ou groupements agricoles exclus du micro-BA doivent suivre les obligations comptables et fiscales propres au régime réel d'imposition (normal ou simplifié) dont elles relèvent ([BOI-BA-DECLA-20](#) et [BOI-BA-DECLA-30](#)).

IV. Exploitants exerçant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle

200

En application des dispositions de l'[article 69 E du CGI](#), les exploitants qui exercent une activité de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle, sont soumis à un régime réel d'imposition (simplifié ou normal).

Cette règle s'applique aussi bien aux exploitants personnes physiques qu'aux sociétés ou groupements (y

compris les groupements agricoles d'exploitation en commun ; [BOI-BA-CHAMP-10-20](#)).

210

Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble de l'activité exercée par l'exploitant et non à la seule activité de préparation ou d'entraînement des équidés en vue de leur exploitation.

V. Exploitants exerçant des activités de vente de biomasse sèche ou humide majoritairement issue de produits ou sous-produits de l'exploitation ou de production

220

En application des dispositions du cinquième alinéa de l'[article 63 du CGI](#), relèvent de la catégorie des bénéfiques agricoles les revenus qui proviennent de la vente de biomasse sèche ou humide majoritairement issue de produits ou sous-produits de l'exploitation ou qui proviennent de la production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole ([BOI-BA-CHAMP-10-40](#), I-A § 10 et suiv.).

230

En application de l'[article 69 E du CGI](#), les exploitants qui perçoivent de tels revenus sont soumis de droit à un régime réel d'imposition.

Cette règle, qui vaut tant pour les exploitants individuels que pour les sociétés ou groupements, ne s'applique qu'aux exploitants percevant des revenus qualifiés de bénéfiques agricoles en application du cinquième alinéa de l'[article 63 du CGI](#).

Elle 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.

Cette règle ne fait pas obstacle à l'application des dispositions de l'[article 76 du CGI](#), qui fixent forfaitairement le bénéfice agricole résultant des coupes des bois, oseraies, aulnaies et saussaies.

VI. Exploitants mettant à disposition des droits au paiement de base (DPB)

240

L'[article 69 E du CGI](#) prévoit que les exploitants qui mettent à disposition des DPB ([BOI-BA-CHAMP-10-40](#) au I-B § 80 et suiv.) sont soumis obligatoirement à un régime réel d'imposition (régime réel normal ou simplifié).

Cette règle vaut aussi bien pour les exploitants personnes physiques que pour les sociétés ou groupements (y compris les groupements agricoles d'exploitation en commun).

Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble des revenus considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole et non aux seuls revenus résultant de la mise à disposition de DPB.

Ainsi, l'exploitant agricole qui relevait du régime micro-BA et qui met à disposition des DPB relève, pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter de l'exercice au cours duquel intervient cette mise à disposition, d'un régime réel d'imposition des bénéfiques agricoles pour l'ensemble des revenus tirés de son exploitation.

250

Les obligations déclaratives sont celles attachées à la nature du régime réel applicable.

VII. Exploitants dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire

260

L'[article 69 E du CGI](#) prévoit que sont exclus du micro-BA les exploitant dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire en application d'une opération de fiducie définie à l'[article 2011 du code civil](#).

VIII. Exploitants domiciliés en France et possédant des exploitations situées hors de France

270

Sur ce point, il convient de se reporter au [I § 30 du BOI-BA-CHAMP-30](#).