RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-CESS-20-20190619
Date de publication : 19/06/2019

BA - Cession ou cessation d'activité - Transmission ou rachat des droits des associés

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles
Cession ou cessation d'activité
Titre 2 : Transmission ou rachat des droits des associés

Sommaire :

I. Champ d'application
A. Contribuables concernés
B. Nature de l'activité exercée par la société
C. Régime d'imposition de la société
D. Opérations concernées
II. Détermination du résultat à la date de la transmission ou du rachat
III. Imposition des associés
A. Imposition du résultat à la date de la transmission ou du rachat des droits
B. Imposition du résultat à la clôture de l'exercice
1. Imposition du résultat en cas de transmission des parts
2. Imposition du résultat en cas de rachat des parts par la société
IV. Caractère optionnel du régime
V. Obligations déclaratives
A. Obligations incombant à la société
B. Obligation incombant aux associés
1. Obligations incombant à l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés
2. Obligations incombant aux autres associés

1

Les bénéfices sociaux des sociétés de personnes dont l'activité relève de la catégorie des bénéfices agricoles sont réputés mis à la disposition des associés présents à la clôture de l'exercice. En conséquence, le bénéfice réalisé par la société au cours de l'exercice où intervient une modification de la répartition du capital social, telle que celle résultant du retrait d'un associé, est imposable entre les mains des seuls associés présents à la clôture de l'exercice, au prorata de leurs droits appréciés à cette date, à l'exclusion de l'associé sortant.

L'article 73 D du code général des impôts (CGI) permet sur option aux sociétés qui exercent une activité agricole et sont soumises obligatoirement à un régime réel d'imposition de déterminer un

résultat fiscal intermédiaire en cas de transmission ou de rachat des droits d'un associé personne physique :

- l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés est soumis à l'impôt sur le revenu sur la part de résultat correspondant à ses droits dans la société à la date de la transmission ou du rachat ;

- le bénéficiaire de la transmission des parts ou, en cas de rachat, les associés présents dans la société à la clôture de l'exercice sont alors imposables à raison de la part correspondant à leurs droits dans le bénéfice réalisé par la société au cours de l'exercice, diminuée de la part imposée au nom du précédent associé dont les droits ont été transmis ou rachetés.

I. Champ d'application

A. Contribuables concernés

10

Les dispositions prévues à l'article 73 D du CGI sont applicables aux associés personnes physiques des sociétés de personnes mentionnées à l'article 8 du CGI qui ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option (BOI-BA-CHAMP-20-20 au I § 30 à 50). Les sociétés ainsi concernées sont :

- les sociétés en nom collectif ;

- les sociétés en commandite simple pour la part de bénéfices revenant aux commandités ;

- les sociétés civiles mentionnées au 1° de l'article 8 du CGI et notamment les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) ;

- les groupements fonciers agricoles mentionnés à l'article L. 322-1 du code rural et de la pêche maritime (C. rur.) qui mettent directement en valeur un bien rural et les groupements fonciers ruraux mentionnés à l'article L. 322-22 du C. rur. pour la partie agricole de leur activité (BOI-BA-SECT-30-20) ;

- les exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées de l'article L. 324-1 du C. rur. à l' article L. 324-10 du C. rur. constituées d'un seul associé (EARL unipersonnelles) ou des membres d'une même famille (EARL de famille) ou encore entre l'apporteur de tout ou partie d'une exploitation individuelle et un exploitant qui s'installe ainsi qu'entre les membres de leurs familles ;

- les sociétés à responsabilité limitée (SARL) ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes en application de l'article 239 bis AA du CGI ;

- les sociétés en participation et les sociétés créées de fait, dès lors qu'en application de l'article 238 bis L du CGI leur régime fiscal est celui des sociétés en participation.

20

Les dispositions de l'article 73 D du CGI ne concernent pas les exploitations agricoles en indivision ou en métayage, sauf lorsque les critères permettant de constater l'existence d'une société créée de fait sont réunis (BOI-BA-CHAMP-20-20 § 260 à 290).

30

Les associés doivent être des personnes physiques imposées à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits

dans la société.

Les dispositions de l'article 73 D du CGI ne sont pas applicables lorsque l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés est une personne morale, quelle qu'en soit la forme, ou lorsque les droits sociaux sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, ou artisanale placée de plein droit sous un régime de bénéfice réel. Dans cette dernière situation, la part de bénéfice est déterminée selon les règles applicables à l'entreprise membre en application du I de l'article 238 bis K du CGI.

B. Nature de l'activité exercée par la société

40

La société doit exercer une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI qui s'entend, d'une manière générale, comme l'exploitation de biens ruraux (BOI-BA-CHAMP-10).

La société peut exercer cette activité agricole à titre principal ou accessoire. Peu importe, par ailleurs, que les associés exercent ou non leur activité professionnelle au sein de la société. Il est cependant indispensable que la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits soit imposée dans la catégorie des bénéfices agricoles (**I-A § 30**).

C. Régime d'imposition de la société

50

Pour l'application de l'article 73 D du CGI, la société doit normalement être soumise obligatoirement à un régime réel d'imposition. Les associés des sociétés soumises sur option à un tel régime sont toutefois également autorisés à bénéficier de ces dispositions.

D. Opérations concernées

60

Les dispositions de l'article 73 D du CGI s'appliquent en cas de transmission ou de rachat des parts de la société. La transmission peut être effectuée à titre onéreux, du fait notamment d'une vente, d'un échange ou d'un apport en société. Il peut également s'agir d'une transmission à titre gratuit résultant d'une succession, d'une donation ou d'un legs. Le rachat s'entend du rachat par la société de ses propres titres.

La transmission ou le rachat peut porter sur l'ensemble des parts détenues par l'associé personne physique, ou sur certaines d'entre-elles seulement.

II. Détermination du résultat à la date de la transmission ou du rachat

70

L'article 73 D du CGI permet de retenir, pour l'imposition de l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés, un résultat intermédiaire à la date de cette transmission ou de ce rachat.

80

Le résultat est déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfice réel agricole (régime réel normal ou simplifié selon le cas). Il est établi en fonction des produits ou des charges afférents à la période qui a pour point de départ la fin de la dernière période d'imposition et pour terme la date de la transmission ou du rachat des droits. Ce résultat prend en compte les variations de l'actif net de la société constatées et, le cas échéant, les plus-values professionnelles réalisées par la société au cours de cette période. En revanche, les plus-values latentes acquises par les éléments de l'actif social ne sont pas prises en compte.

90

Les dispositions de l'article 39 B du CGI relatives aux amortissements régulièrement comptabilisés mais réputés différés en période déficitaire sont applicables pour la détermination du résultat intermédiaire. De même les déficits correspondant aux amortissements réputés différés des exercices antérieurs sont imputables pour la détermination de ce résultat.

En outre, la déduction pour épargne de précaution prévue à l'article 73 du CGI peut être pratiquée. En revanche aucune réintégration de déduction ne peut être effectuée pour la détermination du résultat intermédiaire. Il en est de même à l'égard des réintégrations de déductions pour investissement et pour aléas.

> L'article 51 de la loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 abroge l'article 72 D du CGI relatif à la déduction pour investissement et l'article 72 D bis du CGI relatif à la déduction pour aléas. Cette suppression s'applique au titre des exercices clos à compter du 1er janvier 2019. Les sommes déduites et leurs intérêts capitalisés en application des articles 72 D du CGI et 72 D bis du CGI non encore rapportés à la clôture du dernier exercice clos avant le 1er janvier 2019 sont utilisés et rapportés conformément aux modalités prévues au même article 72 D dans sa rédaction antérieure à l'article 51 précité.

100

La fin de la dernière période d'imposition mentionnée au **II § 80** s'entend :

- de la date de clôture de l'exercice qui précède celle de la transmission ou du rachat des droits ;

- ou de la date du début de l'activité de la société si la transmission ou le rachat des droits est intervenu au cours de la première année d'activité de la société ;

- ou du 31 décembre de l'année qui précède lorsque la société ayant été créée au cours de cette même année, aucun bilan n'a été établi au cours de cette année (CGI, art. 37) ;

- ou la date de la détermination d'un résultat intermédiaire arrêté en application des dispositions de l'article 73 D du CGI lors d'une précédente transmission des mêmes droits, intervenue au cours du même exercice.

III. Imposition des associés

A. Imposition du résultat à la date de la transmission ou du rachat des droits

110

L'associé dont les titres sont transmis ou rachetés ou, en cas de transmission par décès, ses ayants cause sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles sur la part du résultat correspondant à

leurs droits, déterminé dans les conditions définies au **II § 80**, à la date de la transmission ou du rachat.

Lorsque la cession ou la transmission ne porte que sur une partie des droits détenus par l'associé, celui-ci est imposé sur la part du résultat correspondant aux seuls droits cédés ou transmis.

120

L'associé dont les titres sont transmis ou rachetés fait l'objet d'une imposition immédiate sur la part du résultat correspondant à ses droits.

130

Pour les associés placés sous le régime de la moyenne triennale, l'imposition au taux marginal prévue en cas de cessation totale ou partielle d'activité est applicable (BOI-BA-LIQ-20).

140

Le régime du quotient prévu à l'article 75-0 A du CGI est applicable sous réserve des conditions qui y sont mentionnées, nonobstant le fait que la durée de la période d'imposition intermédiaire est inférieure à douze moins.

150

Lorsque la transmission résulte du décès de l'associé, l'imposition est établie au nom du défunt, en application des dispositions de l'article 204 du CGI (BOI-IR-CESS-10).

160

Afin d'éviter une double taxation, l'imposition immédiate vient en déduction du montant de l'impôt sur le revenu établi ultérieurement à raison de l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés au cours de l'année de la transmission ou du rachat, dans les conditions prévues à l'article 203 du CGI.

B. Imposition du résultat à la clôture de l'exercice

1. Imposition du résultat en cas de transmission des parts

170

En cas de transmission des parts d'un associé, le nouvel associé est imposable à raison de la part correspondant à ses droits dans le bénéfice réalisé par la société au cours de l'exercice où est intervenue la transmission, diminuée de la part de résultat imposée au nom de l'associé auteur de la transmission.

180

La situation des autres associés n'est pas modifiée. Ils sont imposables dans les conditions de droit commun à raison de la part leur revenant dans les résultats réalisés par la société à la clôture de l'exercice.

> **Exemple 1 :** Une société civile agricole dont l'exercice court du 1er octobre N - 1 au 30 septembre N est composée de trois associés A, B et C. Au 1er octobre N - 1, chaque associé détient le tiers des parts sociales.

Le 31 mars N, l'associé C cède ses parts à l'associé D. Une option conjointe est formulée pour l'application des dispositions de l'article 73 D du CGI. Le résultat intermédiaire à cette date s'élève à 90 000 €. À la clôture de l'exercice (30 septembre N), le résultat s'élève à 180 000 €.

Première hypothèse : l'associé C cède la totalité de ses parts à l'associé D.

L'associé C est imposable au 31 mars N sur la part du résultat intermédiaire correspondant à la totalité des droits cédés, soit 90 000 € × 1/3 = 30 000 €.

À la clôture de l'exercice (30 septembre N) :

- les associés A et B sont imposables à raison de leurs parts respectives, soit 180 000 € × 1/3 = 60 000 € chacun ;

- l'associé D est imposable à hauteur de : (180 000 € × 1/3) – 30 000 € = 30 000 €.

Seconde hypothèse : l'associé C cède le quart de ses parts à l'associé D et en conserve donc les trois quarts.

L'associé C est imposable au 31 mars N sur la part du résultat intermédiaire correspondant à la proportion de ses droits cédés, soit 90 000 € × 1/12 (1/3 × 1/4) = 7 500 €.

À la clôture de l'exercice (30 septembre N) :

- la situation des associés A et B reste inchangée par rapport à l'hypothèse précédente. Leur part imposable s'élève toujours à 60 000 € chacun ;

- l'associé C est imposable à hauteur de : 180 000 € × 3/12 = 45 000 € ;

- l'associé D est imposable à hauteur de : (180 000 € × 1/12) – 7 500 € = 7 500 €.

190

Exemple 2 : Une société civile agricole dont l'exercice court du 1er octobre N-1 au 30 septembre N est composée de trois associés A, B et C. Au 1er octobre N-1 chaque associé détient le tiers des parts sociales.

Le 31 mars N, l'associé C cède ses parts à l'associé D. Une option conjointe est formulée pour l'application des dispositions de l'article 73 D du CGI. Le résultat intermédiaire à cette date est constitué par un déficit de 90 000 €. À la clôture de l'exercice (30 septembre N), le résultat s'élève à 180 000 €.

Première hypothèse : l'associé C cède la totalité de ses parts à l'associé D

Au 31 mars N, la part du résultat intermédiaire déficitaire correspondant à la totalité des droits cédés par l'associé C s'élève à – 90 000 € x 1/3 = - 30 000 €.

À la clôture de l'exercice (30 septembre N) :

- les associés A et B sont imposables à raison de leurs parts respectives, soit 180 000 € x 1/3 = 60 000 € chacun ;

- l'associé D est imposable à hauteur de : (180 000 € x 1/3) + 30 000 € = 90 000 €.

Seconde hypothèse : l'associé C cède le quart de ses parts à l'associé D et en conserve donc les trois-quarts.

Au 31 mars N, la part du résultat intermédiaire déficitaire correspondant à la proportion des droits cédés par l'associé C s'élève à - 90 000 € x 1/12 (1/3 x 1/4) = - 7 500 €.

À la clôture de l'exercice (30 septembre N) :

- la situation des associés A et B reste inchangée par rapport à l'hypothèse précédente. Leur part imposable s'élève toujours à 60 000 € chacun ;

- l'associé C est imposable à hauteur de : 180 000 € x 3/12 = 45 000 € ;

- l'associé D est imposable à hauteur de : (180 000 € x 1/12) + 7 500 € = 22 500 €.

2. Imposition du résultat en cas de rachat des parts par la société

200

En cas de rachat des parts par la société, les associés présents à la clôture de l'exercice au cours duquel le rachat est intervenu sont imposables à raison du résultat réalisé par la société au cours de l'exercice, sous déduction de la part de résultat imposée au nom de l'associé dont les titres ont été rachetés.

Exemple : Dans la situation envisagée dans l'exemple figurant au III-B-1 § 180, la société rachète la totalité des parts de l'associé C et procède à une réduction de son capital.

L'associé C est imposable au 31 mars N sur la part du résultat intermédiaire correspondant à la totalité des droits rachetés, soit 90 000 € x 1/3 = 30 000 €.

À la clôture de l'exercice (30 septembre N), le résultat de la société s'élève à 180 000 €.

Les associés A et B sont imposables, chacun pour moitié, sur le montant du bénéfice social diminué de la part de résultat imposée au nom de l'associé dont les titres ont été rachetés, soit :

180 000 € - 30 000 € = 15 000 €, soit 7 500 € chacun.

IV. Caractère optionnel du régime

210

L'application du régime prévu à l'article 73 D du CGI constitue une simple faculté offerte aux associés.

L'article 38 sexdecies U de l'annexe III au CGI prévoit que la demande d'option est établie sur papier libre. Elle doit être signée conjointement :

- en cas de transmission des titres, d'une part, par l'associé dont les titres sont transmis ou, si la transmission résulte du décès de l'associé, par ses ayants cause et, d'autre part, par le (ou les) bénéficiaire(s) de la transmission ;

- en cas de rachat des titres par la société, par l'associé dont les titres sont rachetés et par les associés présents dans la société à la date du rachat.

220

La société doit adresser cette demande d'option, en simple exemplaire, à la direction des services fiscaux auprès de laquelle elle souscrit ses déclarations de résultats, dans un délai de soixante jours à compter du jour de la transmission ou du rachat des titres.

L'associé dont les titres sont transmis ou rachetés doit joindre une copie de la demande d'option à la déclaration de ses revenus établie pour l'imposition immédiate (V-B-1 § 280).

Lorsque la transmission résulte du décès du contribuable, cette copie est jointe par les ayants cause du défunt à la déclaration de revenus établie au nom de ce dernier.

V. Obligations déclaratives

A. Obligations incombant à la société

230

L'article 38 sexdecies V de l'annexe III au CGI prévoit que le résultat réalisé par la société depuis la fin de la dernière période d'imposition jusqu'à la date de la transmission ou du rachat des titres est déterminé sur les déclarations de résultats prévues pour l'application du régime réel normal (n° 2143-SD, CERFA n° 11148) ou du régime simplifié d'imposition d'après le bénéfice réel n° 2139 (CERFA n° 11144).

240

La part de ce résultat revenant à l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés doit être inscrite dans le cadre prévu pour l'indication de la répartition du résultat fiscal entre les associés de la déclaration n° **2143**, CERFA n° 11148 ou de l'annexe n° **2139 ter** à la déclaration n° **2139**, CERFA n° 11144.

250

Ces déclarations doivent être produites à la direction départementale des finances publiques auprès de laquelle la société souscrit ses déclarations de résultats dans un délai de soixante jours à compter de la date de la transmission ou du rachat des titres. La société doit également adresser à cette même direction, dans le même délai, la demande d'option prévue au **IV § 220**.

260

Lorsque la transmission résulte du décès d'un associé, les déclarations de résultats prévues ci-dessus sont adressées à la direction des services fiscaux mentionnée ci-dessus dans le délai prévu au 2 de l'article 204 du CGI, fixé à six mois à compter de la date du décès (BOI-IR-CESS-10).

B. Obligation incombant aux associés

1. Obligations incombant à l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés

270

L'article 38 sexdecies W de l'annexe III au CGI prévoit que l'associé, dont les titres sont transmis ou rachetés, est immédiatement imposable sur la part lui revenant dans le résultat de la société déclaré dans les conditions définies au **V-A § 230.** Lorsque la transmission résulte du décès de l'associé, cette imposition est établie au nom du défunt (III-A § 150).

280

Pour l'établissement de l'imposition immédiate (III-A § 120), l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés doit déclarer sur un imprimé n° 2042, dans un délai de soixante jours à compter de la date de la transmission ou du rachat des titres, la part de résultat correspondant à ses droits dans la société.

290

Lorsque la transmission résulte du décès d'un associé, la part de résultat mentionnée ci-dessus doit être déclarée à l'impôt sur le revenu par les ayants cause du défunt dans le délai de six mois à compter de la date du décès, sur la déclaration établie au nom de ce dernier et prévue au 2 de l'article 204 du CGI (**V-A § 260**).

300

L'associé dont les titres sont transmis ou rachetés ou les ayants cause du défunt doivent joindre aux déclarations mentionnées ci-dessus une copie de la demande d'option prévue au IV § 220.

2. Obligations incombant aux autres associés

310

L'associé bénéficiaire de la transmission des titres ou, en cas de rachat de titres, les associés présents dans la société à la clôture de l'exercice au cours duquel la transmission ou le rachat est intervenu doivent joindre à leur déclaration de revenus n° 2042 une note établie sur papier libre mentionnant le détail de la détermination de la part du résultat de la société imposable à leur nom telle qu'elle résulte de l'application de l'article 73 D du CGI (III-B-1).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 20/05/2025