RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-CHAMP-10-40-20160406
Date de publication : 06/04/2016
Date de fin de publication : 07/09/2016

BA - Champ d'application - Revenus imposables - Autres revenus imposables

---

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles
Champ d'application
Titre 1 : Revenus imposables
Chapitre 4 : Autres revenus imposables

Sommaire :

I. Activités diverses - Revenus visés aux alinéas 5, 6 et 7 de l'article 63 du CGI
A. Vente de biomasse sèche ou humide, majoritairement issue de produits ou sous-produits de l'exploitation - Production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole
B. Mise à disposition de droits au paiement au titre du régime de paiement de base (DPB)
1. Exploitants concernés
2. Mise à disposition de DPB
3. Régime d'imposition applicable
4. Conséquences de l'exercice d'une activité agricole consistant seulement en la location de DPB
a. Exclusion du bénéfice de la déduction pour investissement et de la déduction pour aléas
b. Cession partielle d'activité
C. Revenus de sources diverses
II. Maison d'habitation du propriétaire exploitant
III. Produits financiers
IV. Revenus accessoires de nature commerciale et non commerciale
A. Exploitations agricoles soumise à un régime réel d'imposition
1. Revenus retirés de l'exercice d'une activité commerciale ou non commerciale accessoire - Principe général
a. Exploitations concernées
b. Activités accessoires au sens de l'article 75 du CGI
1° Nature
2° Montant
3° Modalités d'appréciation des limites des recettes
4° Période de référence
a° Activité agricole exercée depuis plus de trois ans
b° Activité agricole exercée depuis moins de trois ans
5° Cas particuliers des sociétés civiles
c. Combinaisons avec les dispositions des articles 50-0 du CGI et 102 ter du CGI

1° La loi prévoit une règle de non cumul
2° Possibilité offerte de passer du régime de l'article 75 du CGI à celui de l'article 50-0 du CGI ou de l'article 102 ter du CGI et inversement
d. Conséquences du franchissement des limites
2. Cas particulier : activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne
a. Exploitations concernées
b. Revenus concernés
c. Seuils de recettes à respecter
d. Modalité d'imposition
1° Non-cumul avec le régime des micro-entreprises
2° Régime spécifique d'imposition
3° Articulation avec le régime général prévu à l'article 75 du CGI
4° Sociétés civiles agricoles développant des activités de production d'énergie
5° Conséquence du franchissement des limites d'imposition en bénéfices agricoles
B. Exploitations agricoles soumises au régime du forfait
1. Exploitants individuels
2. Sociétés civiles agricoles
C. Remarques sur les activités commerciales exercées distinctement de l'activité agricole
1. Vente de produits ne provenant pas de l'exploitation
2. Vente selon des méthodes commerciales des produits de l'exploitation
3. Transformation de produits agricoles
4. Opérations sans lien direct avec l'exploitation

1

Aux termes des quatre premiers alinéas de l'article 63 du code général des impôts (CGI), sont considérés comme bénéfices de l'exploitation agricole, les revenus procurés par l'exploitation de biens ruraux ou les revenus qui proviennent des activités de préparation et d'entrainement des équidés domestiques en vue de leur exploitation dans les activités autres que celles du spectacle (BOI-BA-CHAMP-10-20).

La taxation au titre des bénéfices agricoles de divers revenus autres que ceux mentionnés ci-dessus, trouve son origine dans plusieurs articles du code général des impôts. Tel est le cas de revenus visés notamment à l'article 75 du CGI et à l'article 75 A du CGI et aux cinquième à septième alinéas de l'article 63 du CGI.

I. Activités diverses - Revenus visés aux alinéas 5, 6 et 7 de l'article 63 du CGI

A. Vente de biomasse sèche ou humide, majoritairement issue de produits ou sous-produits de l'exploitation - Production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole

10

En application des dispositions du cinquième alinéa de l'article 63 du CGI, relèvent de la catégorie des bénéfices 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. Cette évolution concerne uniquement les exploitants soumis à l'impôt sur le revenu.

20

La biomasse se définit comme la fraction biodégradable des produits, déchets et résidus provenant de l'agriculture, y compris les substances végétales et animales, de la sylviculture et des industries connexes ainsi que la fraction biodégradable des déchets industriels et ménagers. Elle peut être vendue soit en l'état, soit après transformation, par exemple en vue de produire des biocarburants ou des biocombustibles.

La production d'énergie provient généralement de la mobilisation de la biomasse de l'exploitation mais peut provenir également d'autres éléments issus de l'exploitation agricole qui entrent dans le cycle de production agricole.

30

Pour que les revenus tirés de ces ventes, antérieurement considérés comme des bénéfices industriels et commerciaux, soient qualifiés de bénéfices agricoles, il faut que l'exploitant exerce une autre activité agricole au sens des quatre premiers alinéas de l'article 63 du CGI, dont il extrait les produits ou sous-produits permettant la vente de biomasse ou la production d'énergie. Il faut en effet que la biomasse ou l'énergie vendues soient majoritairement issues de produits ou sous-produits de l'exploitation agricole.

40

Le caractère majoritaire s'apprécie sur l'exercice, en masse et par produit commercialisé par l'exploitant. Les produits ou sous-produits acquis par l'exploitant auprès d'une société ou d'un groupement (en serait-il un associé) ou ceux qui lui auraient été remis gratuitement ou pour la prise de possession desquels il aurait été rémunéré ne constituent pas, pour le calcul du ratio, des produits ou sous-produits de l'exploitation agricole.

50

Il convient d'apprécier pour chaque type de produits ou de sous-produits vendus ou pour chaque type d'énergie produite, si la masse de produits ou sous-produits utilisés provenant de l'exploitation est ou non supérieure à la masse de produits ou sous-produits ayant une autre origine. Si tel est le cas, les revenus sont rattachés à la catégorie des bénéfices agricoles. Par ailleurs, si un même produit est utilisé pour les deux activités (de production d'énergie et de vente de biomasse), ou pour deux produits commercialisés, le caractère majoritaire de ce produit s'apprécie activité par activité, ou produit commercialisé par produit commercialisé.

60

Les revenus issus de la vente de biomasse ou de la production d'énergie à partir de produits ou de sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole sont de droit qualifiés de bénéfices agricoles.

70

En revanche lorsque les produits ou sous-produits ne sont pas majoritairement issus de l'exploitation agricole du contribuable, ces revenus relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Ils sont toutefois susceptibles d'être rattachés à la catégorie des bénéfices agricoles sur le fondement de l'article 75 du CGI, (cf. IV-A-1 § 150) lorsque l'exploitant agricole est soumis à un régime réel d'imposition et que, 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 €.

Tel est également le cas des profits retirés de la vente de résidus de méthanisation, qui revêtent un caractère agricole lorsque l'activité de production d'énergie à l'origine de ces résidus est une activité agricole en application du cinquième alinéa de l'article 63 du CGI.

En ce qui concerne le régime d'imposition, il convient de se reporter au VII § 320 à 330 du BOI-BA-REG-20-20.

B. Mise à disposition de droits au paiement au titre du régime de paiement de base (DPB)

80

La réforme de la politique agricole commune intervenue en 2003 a modifié de manière substantielle le régime d'aides directes en faveur des agriculteurs, en mettant en place un régime de droits à paiement unique (DPU) représentatifs d'une aide au revenu versée annuellement.

Le règlement (UE) n° 1307/2013 du Parlement européen et du Conseil du 17 décembre 2013 a introduit un régime de paiement de base (DPB) qui se substitue au régime de paiement unique initialement mis en place. Ce régime, à l'instar de celui qu'il remplace, se traduit par l'attribution aux exploitants agricoles de droits au paiement de base et aux paiements connexes représentatifs d'aides directes au revenu (c'est-à-dire découplées de la production) calculées sur la base des surfaces admissibles de l'exploitation et versées annuellement.

85

L'article 34 du règlement (UE) n° 1307/2013 du 17 décembre 2013 autorise le transfert de droits au paiement entre agriculteurs actifs d'un même État membre. Le transfert peut être définitif (cession ou tout autre acte translatif de propriété) ou provisoire (bail ou tout autre contrat de location), avec ou sans les terres. Les cessions à titre gratuit sont également autorisées (héritage ou donation).

Le sixième alinéa de l'article 63 du CGI qualifie de bénéfices agricoles les revenus qui proviennent de la mise à disposition des DPB.

Remarque : Les règles de rattachement des aides directes correspondant à l'exercice des droits au paiement sont exposées au II-C-1 § 310 et suivants du BOI-BA-BASE-20-10-10.

1. Exploitants concernés

90

Constituent des bénéfices agricoles les revenus issus de la mise à disposition de DPB par des exploitants soumis à l'impôt sur le revenu. Les exploitants qui relèvent de l'impôt sur les sociétés et qui mettent à disposition leurs DPB ne sont pas concernés par ces dispositions.

Pour la mise en œuvre de ces dispositions, il n'est pas nécessaire que l'exploitant exerce une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI autre que la mise à disposition de DPB.

2. Mise à disposition de DPB

100

La mise à disposition s'entend de la prise à bail ou de tout autre contrat de location des DPB avec ou sans les terres.

Les revenus qui proviennent de la mise à disposition des DPB sont qualifiés de bénéfices agricoles, y compris lorsque les terres auxquelles ils sont attachés sont maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant.

Remarque : Conformément au I de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI, les exploitants imposés selon un régime réel d'imposition peuvent, sous certaines conditions exposées au BOI-BA-BASE-20-10-20, décider de maintenir leurs terres dans leur patrimoine privé.

Ainsi, lorsque les terres sont inscrites au bilan d'exploitation, les revenus provenant de la location des terres sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles. En revanche, lorsque les terres, notamment celles auxquelles sont attachées les DPB, sont maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant, les revenus que procure la location de ces terres relèvent de la catégorie des revenus fonciers (susceptibles de relever du régime forfaitaire dit du « micro-foncier » prévu à l'article 32 du CGI) alors que les revenus provenant des DPB constituent des bénéfices agricoles.

102

Les DPB peuvent être mis à disposition à titre onéreux ou à titre gratuit. Lorsqu'ils sont mis à disposition à titre gratuit, leur titulaire doit en principe déclarer dans son revenu imposable la valeur locative réelle des DPB. Dans un souci de simplification, il est toutefois admis que le titulaire des droits ne déclare pas de tels revenus à condition de ne pas faire état des charges correspondantes.

3. Régime d'imposition applicable

104

L'article 69 E du CGI prévoit que les exploitants qui mettent à disposition des DPB sont soumis obligatoirement à un régime réel d'imposition. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au VIII § 340 et 350 du BOI-BA-REG-20-20.

4. Conséquences de l'exercice d'une activité agricole consistant seulement en la location de DPB

a. Exclusion du bénéfice de la déduction pour investissement et de la déduction pour aléas

106

En application de l'article 72 D quater du CGI, les exploitants titulaires de revenus provenant de la mise à disposition de DPB ne peuvent pas pratiquer sur leurs bénéfices les déductions pour investissement ou pour aléas prévus respectivement à l'article 72 D du CGI et à l'article 72 D bis du CGI lorsqu'ils n'exercent aucune des activités mentionnées aux premier, deuxième, troisième ou quatrième alinéa de l'article 63 du CGI.

Ainsi lorsque l'exploitant perçoit des revenus agricoles uniquement du fait de la mise à disposition de DPB, ses bénéfices ne peuvent pas donner lieu à l'application des déductions pour investissement ou pour aléas. En revanche, si l'exploitant exerce, en plus de la mise à disposition de DPB, une activité agricole telle que définie aux premier, deuxième, troisième ou quatrième alinéas de l'article 63 du CGI, les déductions pour aléas ou pour investissement peuvent être pratiquées, y compris sur la fraction du bénéfice provenant de la mise à disposition de DPB.

b. Cession partielle d'activité

108

Lorsqu'un exploitant cesse d'exercer toute activité agricole au sens des cinq premiers alinéas de l'article 63 du CGI et n'exerce plus qu'une activité de mise à disposition de DPB, accompagnée, le cas échéant, d'une location de terres agricoles dans le cadre d'un contrat de fermage, cet événement constitue une cessation partielle d'entreprise au sens de l'article 201 du CGI dont les conséquences sont exposées au II § 10 et suivants du BOI-BA-CESS-10.

C. Revenus de sources diverses

110

Les revenus qui proviennent des activités de courses en attelage, d'enseignement de la conduite et du travail avec les chiens et de prestations de transports en traîneaux ou de louage de traîneaux quand elles sont réalisées par des conducteurs de chiens attelés titulaires du diplôme d'État de la jeunesse, de l'éducation populaire et du sport mention « attelages canins » relèvent de la catégorie des bénéfices agricoles conformément aux dispositions du dernier alinéa de l'article 63 du CGI.

II. Maison d'habitation du propriétaire exploitant

120

Aux termes du II de l'article 15 du CGI, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu. Cette exonération s'applique également aux locaux compris dans des exploitations agricoles et affectés à l'habitation des propriétaires exploitants.

Aucun revenu afférent à l'habitation du propriétaire exploitant ne doit donc entrer dans la détermination du bénéfice de l'exploitation agricole, qu'il s'agisse d'un bénéfice déterminé forfaitairement ou selon un mode réel.

Il n'en irait différemment que si l'immeuble d'habitation était inscrit à l'actif de l'exploitation. Dans ce cas, le propriétaire exploitant devrait ajouter à ses revenus d'exploitation la valeur locative de l'immeuble lui servant d'habitation. Il pourrait, en contrepartie, déduire les charges afférentes à cet immeuble (BOI-BA-BASE-20-10-20 au I-C-1 § 180).

III. Produits financiers

130

D'une manière générale, les intérêts statutaires perçus par des agriculteurs et servis aux parts des sociétés coopératives ou des caisses de crédit agricole mutuel doivent être regardés comme se rattachant à l'exploitation agricole et être compris, de ce fait, dans le bénéfice imposable, dès lors que ces parts sont inscrites à l'actif d'une exploitation soumise à un régime de bénéfice réel.

Toutefois, ces revenus sont réputés inclus dans le bénéfice agricole déterminé forfaitairement. À cet égard, la question s'est posée de savoir dans quelle mesure, les agriculteurs pouvaient être autorisés à diminuer de leur régime forfaitaire de tels intérêts pour les déclarer dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, et ce pour bénéficier de l'avoir fiscal attaché.

> Dans la RM Dumont n° 21786, JO AN du 20 août 1990, p. 3910, il a été précisé que le bénéfice forfaitaire agricole est réputé tenir compte de toutes les charges que l'exploitant a supportées et de tous les profits qu'il a réalisés à l'occasion de son activité agricole. Compte tenu du mode de détermination du forfait collectif agricole, aucune recette ne peut en être extournée. Cela dit, les agriculteurs qui le souhaitent peuvent déclarer les intérêts en cause dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

IV. Revenus accessoires de nature commerciale et non commerciale

140

Afin de diversifier leurs activités et leurs sources de revenus, de nombreux exploitants agricoles exercent à titre accessoire une activité commerciale (exemple : tourisme à la ferme), artisanale (exemple : transformation de produits achetés à des tiers) ou non commerciale (exemple : moniteur de ski). Afin de favoriser le développement de la pluriactivité, l'imposition des revenus tirés de ces activités et les obligations déclaratives des agriculteurs concernés font l'objet de dispositions particulières exposées ci-après.

A. Exploitations agricoles soumise à un régime réel d'imposition

1. Revenus retirés de l'exercice d'une activité commerciale ou non commerciale accessoire - Principe général

150

Les profits provenant d'opérations commerciales ou non commerciales réalisées par un exploitant agricole doivent en principe être imposés distinctement d'après les règles prévues selon le cas pour les bénéfices commerciaux ou pour les bénéfices non commerciaux.

Toutefois en application des dispositions de l'article 75 du CGI, les produits des activités accessoires relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), autres que ceux visés à l' article 75 A du CGI et de celle des bénéfices non commerciaux (BNC) réalisés par un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole lorsque, 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 des dites années, ni 50 000 euros.

160

Par dérogation aux dispositions de son premier alinéa, l'article 75 du CGI précise que, au titre des trois premières années d'activité, les produits des activités accessoires relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, autres que ceux visés à l'article 75 A du CGI, et de celle des bénéfices non commerciaux réalisés par un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole lorsque, au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice, les recettes accessoires commerciales et non commerciales n'excèdent ni 30 % des recettes agricoles, ni 50 000 €. Ces montants s'apprécient remboursements de frais inclus et taxes comprises.

L'application de cette disposition ne peut se cumuler au titre d'un même exercice avec les dispositions de l'article 50-0 du CGI et de l'article 102 ter du CGI.

a. Exploitations concernées

170

Elles doivent être soumises à un régime réel simplifié ou normal d'imposition, de droit ou sur option. Il s'agit des exploitations agricoles individuelles (BOI-BA-CHAMP-20-10) et des sociétés civiles agricoles (BOI-BA-CHAMP-20-20).

180

Les sociétés civiles qui réalisent des opérations de nature commerciale relèvent en principe de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble de leurs bénéfices (BOI-BA-CHAMP-20-20).

Toutefois, en application du 2 de l'article 206 du CGI, les sociétés civiles qui exercent une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI ne sont pas assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés lorsqu'elles remplissent les conditions fixées à l'article 75 du CGI. Sous réserve de l'application des dispositions de l'article 238 bis K du CGI, leurs associés restent imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles.

Cette disposition concerne les sociétés civiles d'exploitation agricole (SCEA), les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL), et les groupements fonciers agricoles (GFA). Elle est également applicable aux sociétés créées de fait ou en participation.

Remarque : En application des dispositions de l'article 238 bis K du CGI, lorsque les parts d'une société soumise au régime des sociétés de personnes sont inscrites à l'actif d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, la part de bénéfice correspondante est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient les parts.

b. Activités accessoires au sens de l'article 75 du CGI

1° Nature

190

Les activités accessoires d'un exploitant agricole susceptibles d'être prises en compte pour la détermination du bénéfice agricole sont celles qui, par nature ou par la loi, relèvent normalement du régime des bénéfices industriels et commerciaux ou de celui des bénéfices non commerciaux. L'article 75 du CGI ne déroge pas aux dispositions du I de l'article 155 du CGI.

2° Montant

200

Pour être considéré comme accessoire, le chiffre d'affaires tiré d'activités commerciales ou non commerciales ne doit dépasser ni 30 % du chiffre d'affaires tiré de l'activité agricole, ni 50 000 €. Pour apprécier ces limites, il convient de comparer les chiffres d'affaires tant accessoires qu'agricoles, remboursement de frais inclus et taxes comprises.

3° Modalités d'appréciation des limites des recettes

210

Les recettes à retenir pour l'appréciation des limites visées à l'article 75 du CGI sont constituées par l'ensemble des sommes effectivement encaissées au cours de la période de référence même si elles se rapportent à une année antérieure à cette période. En outre, il n'y a pas lieu de faire application d'un *prorata temporis* lorsque l'activité accessoire n'a pas été exercée pendant la totalité des trois années civiles.

4° Période de référence

a° Activité agricole exercée depuis plus de trois ans

220

L'appréciation du caractère accessoire de l'activité commerciale est réalisée en prenant en compte la moyenne des recettes accessoires des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice.

Cette moyenne annuelle des recettes accessoires des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice doit être appréciée par rapport à la moyenne annuelle des recettes retirées de l'activité agricole réalisées au cours des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice.

Exemple :

Les recettes d'un exploitant agricole s'élèvent respectivement, au titre des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice N, à : 100 000 €, 88 000 € et 91 000 €.

Cet exploitant réalise par ailleurs des activités accessoires commerciales imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou « BIC » et non commerciales imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ou « BNC ». Les recettes retirées de ces activités s'élèvent respectivement, au titre des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice N, à : 40 000 € (BNC 10 000 € et BIC 30 000 €), 17 000 € (BNC 2 000 € et BIC 15 000 €) et 25 000 € (BNC 0 € et BIC 25 000 €).

La moyenne annuelle des recettes agricoles est de 93 000 € ([100 000 + 88 000 + 91 000] / 3).

La moyenne annuelle des recettes accessoires est de 27 333 € ([40 000 + 17 000 + 25 000] / 3).

Ce montant doit être comparé à la limite de 30 % de la moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole soit 27 900 € (93 000 x 30 %), ainsi qu'à la limite de 50 000 € : ces limites n'étant pas dépassées, les revenus tirés des activités commerciales et non commerciales accessoires au titre de l'exercice N peuvent être inclus dans le bénéfice agricole.

En outre, il n'y a pas lieu de faire application d'un *prorata temporis* lorsque l'activité accessoire n'a pas été exercée pendant la totalité des trois années civiles.

Par ailleurs, la mesure de tempérament prévue en faveur des exploitants réalisant des opérations d'élevage ou de culture à façon (BOI-BA-BASE-20-20-10 au I-B-2 § 40) s'applique en multipliant par cinq, pour l'appréciation du franchissement de la limite de 30 %, le montant des recettes provenant d'opérations d'élevage ou de culture portant sur des animaux ou des produits appartenant à des tiers réalisées au cours des trois années civiles qui précèdent la date d'ouverture de l'exercice.

b° Activité agricole exercée depuis moins de trois ans

230

Pour les exploitants qui débutent leur activité et qui sont soumis à un régime réel d'imposition, les dispositions du deuxième alinéa de l'article 75 du CGI prévoient que, par dérogation à la règle d'appréciation sur trois ans, au titre des trois premières années d'activité, les seuils de rattachement au bénéfice agricole des produits provenant des activités accessoires commerciales et non commerciales s'apprécient au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice. Les recettes agricoles à prendre compte sont les recettes réalisées au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice.

Il est précisé que les nouveaux exploitants agricoles peuvent dans tous les cas, pour leur premier exercice d'activité, prendre en compte les produits de leurs activités commerciales et non

commerciales accessoires pour la détermination de leur bénéfice agricole.

Il est admis que les sociétés civiles agricoles peuvent également, pour leur premier exercice d'activité, prendre en compte les produits de leurs activités commerciales et non commerciales accessoires pour la détermination de leur bénéfice agricole.

5° Cas particuliers des sociétés civiles

240

Les sociétés civiles visées au IV-A-1-a § 170 qui ne remplissent pas les conditions décrites ci-dessus, c'est-à-dire dont l'ensemble des recettes accessoires (commerciales et non commerciales), quelle que soit leur répartition, dépasse soit la limite de 30 %, soit celle de 50 000 €, sont de droit soumises à l'impôt sur les sociétés pour la totalité de leurs activités.

Lorsque ces limites ne sont pas dépassées, la société échappe à cet impôt et peut rattacher à ses bénéfices agricoles les produits de ses activités commerciales et non commerciales accessoires.

250

En l'absence, au cours de la période de référence (cf. **IV-A-1-b-4°-a° § 220**), de recettes commerciales accessoires et si les seules recettes non commerciales dépassent lesdites limites, la société n'est pas soumise de droit à l'impôt sur les sociétés. Elle doit établir deux déclarations distinctes : une selon les règles des bénéfices agricoles, l'autre selon les règles des bénéfices non commerciaux.

c. Combinaisons avec les dispositions des articles 50-0 du CGI et 102 ter du CGI

1° La loi prévoit une règle de non cumul

260

L'option pour l'application de l'article 75 du CGI implique que l'exploitant agricole globalise toutes ses recettes et dépenses sur sa seule déclaration de bénéfices agricoles. Les intéressés ne peuvent donc pas cumuler les dispositions de l'article 75 du CGI avec les régimes prévus pour les micro-entreprises à l'article 50-0 du CGI (BIC) et à l'article 102 ter du CGI (BNC). Ils ne peuvent non plus choisir l'assimilation aux bénéfices agricoles pour certaines de leurs activités accessoires et un régime de micro-entreprise pour d'autres. En revanche, si l'exploitant le préfère, il peut renoncer aux dispositions de l'article 75 du CGI pour bénéficier de celles des articles 50-0 du CGI ou 102 ter du CGI, à condition de remplir les conditions propres à chacun de ces régimes.

Remarque : Il est rappelé que les sociétés ne peuvent en aucun cas bénéficier des dispositions de l'article 50-0 du CGI et de l'article 102 ter du CGI.

2° Possibilité offerte de passer du régime de l'article 75 du CGI à celui de l'article 50-0 du CGI ou de l'article 102 ter du CGI et inversement

270

Les exploitants peuvent modifier leur choix chaque année lors du dépôt de leurs déclarations sans formalisme particulier. Leur option résulte de la façon dont ils remplissent leurs déclarations.

Dans le cas où l'exercice n'est pas aligné sur l'année civile, les règles de passage d'un régime d'imposition des revenus accessoires à l'autre sont les suivantes :

Passage	Période intermédiaire	Régime applicable
du régime de l'article 75 du CGI à celui de l'article 50-0 du CGI ou de l' article 102 ter du CGI	du début du premier exercice non concerné par l'option pour le régime de l'article 75 du CGI au 31 décembre	CGI, art. 50-0 / CGI, art. 102 ter**(1)** par voie de déclaration rectificative
du régime de l'article 50-0 du CGI ou de l'article 102 ter du CGI à celui de l'article 75 du CGI	du 1er janvier à la fin du dernier exercice au titre duquel l'exploitant n'a pas opté pour le régime de l'article 75 du CGI	CGI, art. 50-0 / CGI, art. 102 ter**(1)**

(1) application du *prorata temporis*, BOI-BIC-DECLA-10-10-20 au II-A § 30.

d. Conséquences du franchissement des limites

280

Lorsqu'au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice d'imposition, les recettes commerciales et non commerciales accessoires dépassent l'une ou l'autre des limites visées à l'article 75 du CGI, le régime prévu par ce texte n'est pas applicable à cet exercice.

L'exploitant individuel doit alors déposer des déclarations séparées pour ses bénéfices agricoles, pour ses bénéfices industriels et commerciaux et pour ses bénéfices non commerciaux, sous réserve de l'application éventuelle à l'article 50-0 du CGI et à l'article 102 ter du CGI. Si l'année suivante les recettes accessoires redescendent en dessous des limites, les dispositions de l'article 75 du CGI pourront à nouveau s'appliquer.

290

Pour les sociétés civiles agricoles, l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés qui résulte du franchissement des limites prévues à l'article 75 du CGI s'applique à compter du premier jour de l'exercice. Il cesse de s'appliquer à compter du premier jour de l'exercice au cours duquel ces seuils ne sont plus dépassés.

Le bilan d'ouverture du premier exercice soumis à l'impôt sur les sociétés doit être produit dans un délai de soixante jours à compter de la date de réalisation de l'événement qui entraîne le changement de régime, qui est réputée être la date de clôture de ce même exercice.

2. Cas particulier : activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne

300

Conformément à l'article 34 du CGI, les revenus provenant de la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne réalisés par un exploitant agricole sont en principe imposables à l'impôt sur le revenu distinctement du bénéfice agricole dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. En effet, la vente d'énergie constitue un acte de commerce au sens de l'article L. 110-1 du code de commerce (BOI-BIC-CHAMP-10-10).

Toutefois, en application de l'article 75 A du CGI, les revenus tirés des activités de production d'électricité photovoltaïque ou éolienne réalisées sur l'exploitation agricole peuvent être rattachés au bénéfice agricole lorsque, au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice, les recettes provenant de ces activités, majorées des recettes des activités accessoires prises en compte pour la détermination des bénéfices agricoles en application de l'article 75 du CGI, n'excèdent ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 100 000 euros.

a. Exploitations concernées

310

Peuvent bénéficier de l'imposition dans la catégorie des bénéfices agricoles par application de l'article 75 A du CGI les exploitants agricoles soumis à l'impôt sur le revenu qui ont une activité imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles et produisent par ailleurs de l'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne.

Il en résulte que :

- les exploitants qui relèvent de l'impôt sur les sociétés ne sont pas concernés par ces dispositions ;

- les exploitants doivent exercer une activité agricole au titre de l'exercice au cours duquel ils souhaitent se prévaloir des dispositions de l'article 75 A du CGI, sans préjudice des conditions de seuils de recettes exigées par ailleurs au titre de l'année civile précédant l'ouverture de l'exercice (cf. **IV-A-2-c § 370**).

L'activité agricole peut être exercée à titre individuel ou dans le cadre d'une société ou d'un groupement relevant du régime prévu à l'article 8 du CGI.

L'activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne et l'activité agricole doivent toutefois être exercées par la même personne physique ou la même société ou le même groupement relevant du régime prévu à l'article 8 du CGI.

320

Ainsi, lorsque l'activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne est exercée par un exploitant individuel et que l'activité agricole est exercée par une société ou un groupement relevant du régime prévu à l'article 8 du CGI dans laquelle ou lequel l'exploitant est associé, les dispositions de l'article 75 A du CGI ne sont pas applicables. Il en est de même si l'activité de production d'électricité solaire ou éolienne est exercée dans le cadre d'une société ou d'un groupement relevant de l'article 8 du CGI alors que l'activité agricole est exercée à titre individuel, y compris si les droits ou parts dans la société ou le groupement sont inscrits à l'actif du bilan de l'exploitation agricole et la part de bénéfices correspondant à ces droits ou parts est comprise dans le bénéfice agricole par application des dispositions de l'article 238 bis K du CGI.

330

Seuls peuvent bénéficier du dispositif prévu à l'article 75 A du CGI les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition, de plein droit ou sur option.

Les exploitants agricoles relevant du régime forfaitaire d'imposition ne sont pas concernés par le dispositif prévu à l'article 75 A du CGI et doivent déclarer distinctement dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux les revenus provenant de la production d'électricité.

b. Revenus concernés

340

Les revenus des activités accessoires d'un exploitant agricole susceptibles d'être pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole en application de l'article 75 A du CGI sont les revenus provenant des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne. Il s'agit de l'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables que sont l'énergie solaire ou l'énergie mécanique du vent.

350

Par revenus, il y a lieu d'entendre toutes les recettes provenant de la vente à des tiers d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne, notamment celles résultant de la vente aux distributeurs d'électricité dans les conditions prévues par l'article 10 de la loi n° 2000-108 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité.

Remarque : Les dispositions de l'article 10 de la loi n° 2000-108 sont codifiées à l'article L. 314-1 du code de l'énergie à l' article L. 314-8 du code de l'énergie.

Le cas échéant, il convient de tenir compte de la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne directement consommée par un tiers ou à titre personnel, pour les besoins de l'habitation principale notamment. Dans ce cas, le montant de l'avantage correspondant doit être pris en compte dans les revenus de production d'électricité, y compris pour l'appréciation des seuils mentionnés au **IV-A-2-c § 370.**

Tel est notamment le cas de l'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne directement utilisée pour l'alimentation électrique, la production d'eau chaude ou le fonctionnement d'un réseau de chauffage d'une ou plusieurs habitations.

En revanche, l'avantage correspondant à la production d'électricité directement consommée dans l'exploitation agricole du contribuable concerné n'est pas considéré comme un revenu et n'a pas à être pris en compte. Il en est de même de la production d'électricité directement consommée dans la maison d'habitation de l'exploitant lorsque celle-ci est régulièrement inscrite à l'actif de l'exploitation. La production d'électricité doit être consommée exclusivement pour les besoins de l'activité agricole et concerner des éléments inscrits à l'actif de l'exploitation.

360

L'activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne susceptible de bénéficier du dispositif prévu à l'article 75 A du CGI doit être réalisée sur l'exploitation agricole de la personne qui exerce l'activité agricole (cf. **IV-A-2-a § 310**). Il n'est pas nécessaire que les immeubles d'exploitation de l'activité agricole (terres et terrains, bâtiments,etc.) sur lesquels est exercée cette activité de production d'électricité, figurent au bilan de l'exploitation ni même que l'exploitant en soit propriétaire. Il faut et il suffit que le site de production d'électricité soit installé sur l'exploitation agricole du contribuable qui revendique le bénéfice du présent dispositif.

c. Seuils de recettes à respecter

370

La mise en œuvre de l'article 75 A du CGI est subordonnée à des conditions de recettes. Le chiffre d'affaires provenant des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne, majoré du chiffre d'affaires des activités accessoires prises en compte pour la détermination des bénéfices agricoles en application de l'article 75 du CGI, ne doit en effet excéder ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 100 000 euros, au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice.

380

Pour apprécier ces limites, il convient de comparer les chiffres d'affaires tant accessoires qu'agricoles, remboursement de frais inclus et taxes comprises, de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice considéré. Les nouveaux exploitants agricoles peuvent dans tous les cas, pour leur premier exercice d'activité, prendre en compte les produits de leurs activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne pour la détermination de leur bénéfice agricole.

390

Les recettes tirées de l'activité agricole à retenir pour l'appréciation des limites visées à l'article 75 A du CGI sont constituées par l'ensemble des recettes d'exploitation effectivement encaissées au cours de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice. Elles comprennent pour l'essentiel celles qui proviennent de l'exercice de l'activité agricole, les subventions, primes ou indemnités, ainsi que les redevances ayant leur origine dans le droit de propriété.

> ***RES N°2010/14 (FP) publié le 16 mars 2010 : Montant des recettes à prendre en compte dans l'appréciation des revenus agricoles accessoires.***
>
> ***Question :***
>
> *Comment s'apprécie le seuil des recettes provenant de la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne à prendre en compte pour l'application de l'article 75 A du CGI ?*
>
> ***Réponse :***
>
> *Le **IV-A-2-c § 390** indique que les recettes agricoles sont constituées par l'ensemble des recettes d'exploitation effectivement encaissées.*
>
> *Il en est de même des recettes provenant de la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne, qui s'entendent également des recettes encaissées.*
>
> *S'agissant de la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne directement consommée par un tiers ou à titre personnel, pour l'appréciation des franchissements de seuils, il convient d'évaluer le montant réputé perçu à ce titre à la date de la consommation de l'électricité (cf. **IV-A-2-b § 350**).*

Il n'y a pas lieu de faire application d'un *prorata temporis* lorsque l'activité n'a pas été exercée pendant la totalité de l'année civile précédente.

400

Par ailleurs, la mesure de tempérament prévue en faveur des exploitants réalisant des opérations d'élevage ou de culture à façon (BOI-BA-BASE-20-20-10 au I-B-2 § 40 et dans ce BOI au IV-A-1-b-4°-a° § 220) s'applique pour l'appréciation des seuils prévus à l'article 75 A du CGI.

Par suite, les opérations de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne réalisées par un agriculteur soumis à un régime réel d'imposition peuvent être rattachées à son bénéfice agricole dès lors que les recettes provenant de cette production d'électricité, majorées des recettes provenant des autres activités commerciales et non commerciales accessoires n'excèdent :

- ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole déterminées, s'il y a lieu, après multiplication par cinq des recettes provenant d'opérations d'élevage ou de culture portant sur des animaux ou des produits appartenant à des tiers, réalisées au cours de l'année civile qui précède la date d'ouverture de l'exercice ;

- ni 100 000 €.

d. Modalité d'imposition

1° Non-cumul avec le régime des micro-entreprises

410

L'option pour l'application de l'article 75 A du CGI ne peut se cumuler au titre d'un même exercice avec le régime du « micro-BIC » prévu à l'article 50-0 du CGI.

L'option implique donc que l'intéressé globalise toutes ses recettes et dépenses provenant de la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne sur sa seule déclaration de bénéfices agricoles.

Il en résulte également que les exploitants agricoles ne peuvent pas choisir l'imposition des revenus provenant de la production d'électricité photovoltaïque ou éolienne dans la catégorie des bénéfices agricoles par application de l'article 75 A du CGI et bénéficier du régime des micro-entreprises prévu à l'article 50-0 du CGI pour leurs autres activités commerciales. Pour ces autres activités commerciales pour lesquelles ils ne bénéficient pas volontairement ou non, des dispositions de l' article 75 du CGI, les exploitants agricoles doivent donc obligatoirement être imposés selon un mode réel d'imposition s'ils veulent bénéficier par ailleurs du dispositif prévu à l'article 75 A du CGI.

En revanche, l'application de l'article 75 A du CGI peut se cumuler avec l'application du régime déclaratif spécial dit « micro-BNC », prévu à l'article 102 ter du CGI, pour les revenus non commerciaux.

Bien entendu, si l'exploitant le préfère, il peut renoncer aux dispositions de l'article 75 A du CGI pour bénéficier de celles de l'article 50-0 du CGI à condition de remplir les conditions propres à ce régime.

2° Régime spécifique d'imposition

420

L'imposition dans la catégorie des bénéfices agricoles des revenus accessoires provenant de la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne s'applique sur option des exploitants lorsque les conditions examinées aux IV-A-2 § 300 à 370 sont respectées.

430

Les exploitants peuvent modifier leur choix chaque année lors du dépôt de leurs déclarations sans formalisme particulier. Leur option résulte de la façon dont ils remplissent leurs déclarations.

Lorsque l'activité de production d'énergie est exercée dans le cadre d'une société ou d'un groupement soumis au régime d'imposition des sociétés de personnes, l'option s'exerce au niveau de la société.

Lorsque l'option pour l'imposition dans la catégorie des bénéfices agricoles est exercée, elle porte sur la totalité des revenus provenant de la production d'électricité éolienne ou photovoltaïque réalisée par l'exploitant agricole ou la société. Il n'est pas possible de distinguer, notamment, entre la production d'électricité d'origine solaire et celle d'origine éolienne.

Le rattachement sur option des revenus accessoires provenant de la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne aux bénéfices agricoles permet de ne pas souscrire de déclaration distincte et s'effectue en principe en appliquant les règles propres à cette catégorie d'imposition.

440

Toutefois, les revenus bénéficiant du dispositif prévu à l'article 75 A du CGI sont exclus du bénéfice d'un certain nombre de dispositifs propres aux bénéfices agricoles.

En effet, aux termes de l'article 75 A du CGI, ils ne peuvent pas donner lieu aux déductions pour investissement et pour aléas prévues respectivement à l'article 72 D du CGI (BOI-BA-BASE-30-20) et à l'article 72 D bis du CGI (BOI-BA-BASE-30-30), ni bénéficier de l'abattement prévu à l'article 73 B du CGI (BOI-BA-BASE-30-10) ou du dispositif d'étalement et de lissage prévu à l'article 75-0 A du CGI (BOI-BA-LIQ-10). Enfin, les déficits provenant de l'exercice de cette activité ne peuvent pas être imputés sur le revenu global mentionné au I de l'article 156 du CGI (BOI-BA-BASE-40 au III § 40).

Il en résulte que les exploitants agricoles doivent être en mesure de justifier du montant du bénéfice (ou du déficit) provenant de l'activité de production d'électricité visée à l'article 75 A du CGI, déterminé à partir des données comptables et du compte de résultat d'exploitation. A titre de règle pratique, il est admis que ce bénéfice (ou ce déficit) soit déterminé en tenant compte des seules charges directement rattachables à cette activité.

3° Articulation avec le régime général prévu à l'article 75 du CGI

450

Le rattachement aux bénéfices agricoles des revenus provenant de la production d'électricité d'origine solaire ou éolienne s'effectue en principe dans les conditions et limites prévues à l'article 75 A du CGI . Toutefois, à titre de tolérance, il est admis que le dispositif prévu à l'article 75 du CGI (cf. IV-A-1 § 150) peut continuer à s'appliquer dans les conditions en vigueur pour les activités mentionnées à l'article 75 A du CGI (cf. IV-A-2-b § 340). Il convient alors de globaliser toutes les recettes à caractère commercial et non-commercial pour la mise en œuvre du dispositif.

460

Lorsque l'exploitant se place sous le régime de l'article 75 A du CGI les revenus provenant de la vente d'électricité solaire ou éolienne ne doivent pas être pris en compte pour l'appréciation du respect des seuils de 30 % et 50 000 euros prévus à l'article 75 du CGI si l'exploitant agricole exerce par ailleurs d'autres activités commerciales ou non commerciales accessoires pour lesquelles il souhaite procéder à l'imposition dans la catégorie des bénéfices agricoles.

En revanche, les recettes commerciales et non commerciales accessoires relevant de l'article 75 du CGI doivent être prises en compte pour l'appréciation des seuils prévus à l'article 75 A du CGI (cf. IV-A-2-c § 370).

470

Enfin, l'option pour l'application de l'article 75 A du CGI ne remet pas en cause l'imposition dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux des autres activités commerciales ou non commerciales exercées par l'exploitant agricole.

Toutefois, l'application du dispositif prévu à l'article 75 A du CGI ne peut se cumuler au titre d'un même exercice avec le régime des micro-entreprises prévu à l'article 50-0 du CGI (cf. IV-A-2-c § 370).

4° Sociétés civiles agricoles développant des activités de production d'énergie

480

Le deuxième alinéa du 2 de l'article 206 du CGI permet aux sociétés civiles, dont l'activité principale entre dans le champ des bénéfices agricoles, de demeurer soumises à l'impôt sur le revenu dès lors que les activités commerciales qu'elles réalisent peuvent être imposées en tant que bénéfices agricoles dans les conditions prévues à l'article 75 du CGI et à l'article 75 A du CGI.

5° Conséquence du franchissement des limites d'imposition en bénéfices agricoles

490

Lorsqu'au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice d'imposition, les recettes provenant des activités de production d'électricité photovoltaïque ou éolienne, majorées des recettes provenant des autres activités accessoires prises en compte pour la détermination des bénéfices

agricoles en application de l'article 75 du CGI, dépassent l'une ou l'autre des limites visées à l'article 75 A du CGI, le régime prévu par ce texte n'est pas applicable à cet exercice.

L'exploitant individuel doit alors déposer des déclarations séparées pour ses bénéfices agricoles et pour ses bénéfices industriels et commerciaux provenant de la production d'électricité photovoltaïque ou éolienne, sous réserve de l'application éventuelle de l'article 50-0 du CGI. Si ses recettes accessoires redescendent ultérieurement en dessous de ces limites, les dispositions de l'article 75 A du CGI pourront à nouveau s'appliquer.

B. Exploitations agricoles soumises au régime du forfait

1. Exploitants individuels

500

Les contribuables doivent déterminer le résultat imposable provenant de leur activité commerciale accessoire dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire, sauf option pour un régime réel d'imposition ou lorsque ce dernier régime s'applique à titre obligatoire, selon le régime d'imposition des micro-entreprises défini à l'article 50-0 du CGI (BOI-BIC-DECLA-20).

De la même manière, sauf option pour le régime de la déclaration contrôlée ou lorsque ce régime s'applique à titre obligatoire, les bénéfices retirés d'activités non commerciales accessoires sont soumises au régime déclaratif spécial prévu à l'article 102 ter du CGI (BOI-BNC-DECLA-20-20).
S'agissant des modalités d'imposition des résultats provenant de leur exploitation agricole, il est admis de ne pas faire application des dispositions du 2° de l'article 69 A du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2016, à l'égard des exploitants individuels pour le seul motif qu'ils relèvent, 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 leurs activités non commerciales accessoires, lorsque les revenus (c'est-à-dire le chiffre d'affaires et/ou les recettes, selon le cas) qu'ils retirent de l'ensemble de ces activités accessoires n'excèdent pas, par foyer fiscal 26 678,58 €, remboursements de frais inclus et taxes comprises (BOI-BA-REG-20-10 au I-B-2 § 80).

2. Sociétés civiles agricoles

510

En application du 2 de l'article 206 du CGI, les sociétés civiles qui relèvent du régime du forfait agricole ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés lorsque les recettes qu'elles réalisent au titre d'activités accessoires commerciales n'excèdent pas les limites visées à l'article 75 du CGI.

L'appréciation des limites fixées par l'article 75 du CGI (30 % du chiffre d'affaires tiré de l'activité agricole et 50 000 €) est effectuée selon les mêmes modalités que celles prévues pour les sociétés civiles agricoles et les exploitants individuels relevant d'un régime réel d'imposition (cf. IV-A-1 § 150).

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.

520

Les recettes accessoires commerciales ou non commerciales réalisées par les sociétés civiles définies au paragraphe précédent sont imposées distinctement, selon un régime réel d'imposition, d'après les règles prévues en matière de bénéfices industriels et commerciaux ou de bénéfices non commerciaux.

530

S'agissant des modalités d'imposition des résultats provenant de leur exploitation agricole, il est admis de ne pas faire application des dispositions du 2° de l'article 69 A du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2016, à l'égard des sociétés civiles agricoles soumises au régime forfaitaire agricole pour le seul motif qu'elles relèvent obligatoirement d'un régime réel d'imposition à raison de leurs activités commerciales ou non commerciales accessoires, lorsque au titre des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice, la moyenne annuelle des recettes accessoires commerciales et non commerciales (c'est-à-dire le chiffre d'affaires et/ou les recettes selon le cas) de ces trois années n'excède ni 30 % de la moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole au titre des dites années, ni 50 000 euros. 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-REG-20-10 au I-B-2 § 80).

C. Remarques sur les activités commerciales exercées distinctement de l'activité agricole

540

Les agriculteurs peuvent se livrer concurremment à la mise en valeur de biens ruraux et à des activités qui ne relèvent pas de l'agriculture. Dans cette hypothèse, les produits retirés de l'exploitation agricole demeurent taxés au titre des bénéfices agricoles mais les bénéfices procurés par les activités extra-agricoles sont imposés dans la catégorie de revenu correspondant à la nature des opérations réalisées.

Il en est ainsi dans les hypothèses suivantes :

1. Vente de produits ne provenant pas de l'exploitation

550

Lorsque des agriculteurs vendent en même temps que les produits de leur propre exploitation des produits achetés, les profits réalisés sur la vente de ces derniers entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux sous réserve de l'application des dispositions de l'article 75 du CGI (cf. IV-A-1 § 150).

560

De même, les contribuables qui ne participent pas eux-mêmes à la culture des produits qu'ils vendent réalisent sur ces produits des profits de nature commerciale.

2. Vente selon des méthodes commerciales des produits de l'exploitation

570

Lorsqu'ils se bornent à vendre des produits provenant de leur exploitation, les agriculteurs peuvent, en principe, employer certains procédés du commerce sans que les profits ainsi réalisés deviennent pour autant passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

C'est ainsi qu'ils peuvent :

- vendre ou faire vendre leurs produits sur les marchés ;

- faire vendre leurs produits par un commissionnaire ;

- faire usage de marques déposées.

580

Mais les profits que les agriculteurs retirent de la vente des produits de leurs récoltes doivent être assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux lorsque les ventes sont réalisées dans une installation commerciale permanente agencée pour la vente au détail ou à l'aide d'un personnel spécialisé.

3. Transformation de produits agricoles

590

Les profits réalisés par les cultivateurs qui font subir des transformations aux produits qu'ils récoltent eux-mêmes ne sont considérés comme des bénéfices industriels et commerciaux que :

- lorsque les ventes sont effectuées dans un magasin de vente au détail distinct de l'exploitation agricole (cf. IV-B-2 § 510) ;

- lorsque les opérations de transformation portent sur des produits ou sous-produits autres que ceux qui sont destinés à l'alimentation de l'homme et des animaux ou qui peuvent être utilisés à titre de matières premières dans l'agriculture ou l'industrie.

600

En revanche, lorsque des agriculteurs transforment des produits ne provenant pas tous de leur exploitation leur situation fiscale doit être réglée différemment suivant que les produits mis en œuvre proviennent principalement de leurs récoltes ou, au contraire, d'achats.

Dans le premier cas, seuls les profits tirés de la transformation des produits achetés sont imposés au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

Dans le second cas, l'ensemble des profits de l'exploitation est rattaché à cette catégorie de revenus.

4. Opérations sans lien direct avec l'exploitation

610

Les agriculteurs se livrent parfois avec des tiers à des opérations (fournitures de denrées ou de services) qui n'ont pas pour objet les produits de leur récolte, ni des produits similaires ou acquis par échange. Dans ce cas, pour décider si les intéressés doivent ou non être assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, on doit rechercher si les opérations dont il s'agit entrent ou non dans le cadre de l'exploitation agricole ou si elles caractérisent l'exercice d'une profession distincte (pour les cas d'application de ces principes, il convient de se reporter au BOI-BA-CHAMP-10-10-20).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 02/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1763-PGP.html/identifiant=BOI-BA-CHAMP-10-40-20160406