RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-CHAMP-10-40-20180704
Date de publication : 04/07/2018
Date de fin de publication : 19/06/2019

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 inclus dans le bénéfice agricole (CGI, art. 75)
A. Champ d'application du dispositif
1. Exploitations concernées
a. Éligibilité des exploitations relevant d'un régime réel d'imposition
b. Exclusion des exploitants agricoles soumis au régime micro-BA
1° Exploitants individuels
2° Sociétés civiles agricoles
2. Les revenus accessoires concernés
B. Condition relative au montant des recettes accessoires
1. Seuils de recettes à respecter
2. Période de référence
a. Principe : appréciation des recettes sur une période de trois années
b. Cas particulier : début d'activité

C. Modalités d'imposition
1. Rattachement au bénéfice agricole
2. Non-cumul avec les régimes micro-BIC et micro-BNC
3. Non-application aux activités accessoires de certains dispositifs fiscaux
a. Non-imputation du déficit sur le revenu global
b. Exclusion de certains dispositifs propres aux bénéfices agricoles
c. Modalités pratiques de détermination du résultat provenant des activités accessoires
4. Conséquences du franchissement des limites

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 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 § 140 et suivants) 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 50 % de la moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole au titre desdites années, ni 100 000 €.

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 V § 220 à 230 du BOI-BA-REG-15.

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 VI § 240 à 250 du BOI-BA-REG-15.

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 selon le régime des micro-exploitations (régime "micro-BA") 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.

Le traitement des produits financiers perçus par les exploitants soumis au régime "micro-BA" est précisé au BOI-BA-BASE-15-10.

IV. Revenus accessoires de nature commerciale et non commerciale inclus dans le bénéfice agricole (CGI, art. 75)

140

Afin de diversifier leurs activités et leurs sources de revenus, de nombreux exploitants agricoles exercent à titre accessoire une activité commerciale (par exemple, le tourisme à la ferme), artisanale (par exemple, la transformation de produits achetés à des tiers) ou non commerciale (par exemple, moniteur de ski).

Lorsque les agriculteurs se livrent concurremment à la mise en valeur de biens ruraux et à des activités qui ne relèvent pas de l'agriculture, les produits retirés de l'exploitation agricole demeurent en principe 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.

150

Afin de favoriser le développement de la pluriactivité en simplifiant les obligations déclaratives des exploitants agricoles, l'article 33 de la loi n° 92-1476 du 31 décembre 1992 de finances rectificative pour 1992 a instauré une possibilité de rattachement des recettes accessoires au bénéfice de l'exploitation agricole. Ainsi, l'article 75 du CGI a prévu que les produits des activités accessoires relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et de celle des bénéfices non commerciaux réalisés par un exploitant 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 retirées de telles activités accessoires n'excèdent ni 30 % des recettes issues de l'activité agricole, ni 30 000 €.

L'article 4 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 a porté la limite en valeur absolue de 30 000 € à 50 000 €.

Afin de mieux tenir compte de la variabilité des résultats des exploitations agricoles, l'article 34 de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010 de modernisation de l'agriculture et de la pêche et l'article 15 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 ont modifié les règles d'appréciation des seuils prévus pour le rattachement aux bénéfices agricoles en se référant à la moyenne annuelle des recettes des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice.

L'article 75 A du CGI, issu de l'article 24 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008, a instauré un dispositif spécifique de prise en compte pour la détermination du bénéfice agricole des revenus provenant de la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne qui n'excèdent ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 100 000 €.

160

L'article 24 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 fusionne ces deux dispositifs et unifie ainsi des règles fiscales qui différaient selon la nature des revenus accessoires.

Désormais, les limites prévues à l'article 75 du CGI, relevées à 100 000 € et à 50 % de la moyenne annuelle des recettes agricoles, s'appliquent à l'ensemble des activités commerciales, artisanales ou non commerciales exercées par les exploitations agricoles relevant d'un régime réel d'imposition. Le franchissement de ces limites est apprécié en fonction de la moyenne annuelle des recettes réalisées au titre des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice. Par ailleurs, les recettes accessoires qui ne sont pas de nature agricole sont exclues des déductions pour investissement et pour aléas et ne peut pas bénéficier de l'abattement en faveur des jeunes agriculteurs, ni du dispositif d'étalement et de lissage des revenus exceptionnels agricoles. Ces activités accessoires ne peuvent pas non plus générer de déficit imputable sur le revenu global du foyer fiscal.

Les dispositions de l'article 24 de la loi de finances pour 2018 s'appliquent pour l'impôt sur le revenu dû au titre de 2017 et des années suivantes. Les dispositions rénovées de l'article 75 du CGI s'appliquent donc pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 1er janvier 2017.

A. Champ d'application du dispositif

1. Exploitations concernées

a. Éligibilité des exploitations relevant d'un régime réel d'imposition

170

Les exploitations qui peuvent prétendre aux dispositions de l'article 75 du CGI doivent être soumises à un régime réel simplifié ou normal d'imposition, de plein 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 du I 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 relevant de plein droit de l'impôt sur le revenu selon un régime réel d'imposition, la part de bénéfice correspondante est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient les parts.

190

Par construction, le contribuable doit exercer à titre principal une activité agricole au titre de l'exercice au cours duquel il souhaite se prévaloir des dispositions de l'article 75 du CGI. L'activité accessoire de nature commerciale et non commerciale et l'activité agricole doivent 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.

Ainsi, lorsqu'une activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne ou une activité de tourisme à la ferme 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 du CGI ne trouvent pas à s'appliquer.

Il en est de même si ces activités commerciales sont exercées 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.

b. Exclusion des exploitants agricoles soumis au régime micro-BA

200

Les exploitants agricoles relevant du régime des micro-exploitations (ou micro-BA) prévu à l'article 64 bis du CGI sont exclus du champ d'application de l'article 75 du CGI et ne peuvent pas rattacher à leur bénéfice imposable sous ce régime les recettes accessoires de nature commerciale et non commerciale qu'elles réalisent.

1° Exploitants individuels

210

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 (ou micro-BIC) 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 (ou micro-BNC) prévu à l'article 102 ter du CGI (BOI-BNC-

DECLA-20-20).

2° Sociétés civiles agricoles

220

Les sociétés agricoles créées à compter du 1er janvier 1997, à l'exception des GAEC visés à l'article 71 du CGI et des exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) dont l'associé unique est une personne physique dirigeant cette exploitation, sont obligatoirement soumises à un régime réel d'imposition.

Sous cette réserve, en application du 2 de l'article 206 du CGI, les sociétés civiles qui relèvent du régime micro-BA 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 (50 % du chiffre d'affaires tiré de l'activité agricole et 100 000 €) 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-b-1° § 210**).

230

Les recettes accessoires commerciales ou non commerciales réalisées par les sociétés civiles relevant du régime micro-BA 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.

> **Remarque** : Les sociétés, à l'exception des sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique dirigeant cette société, ne peuvent pas bénéficier des régimes micro-BIC et micro-BNC.

2. Les revenus accessoires concernés

240

La notion même de produit accessoire requiert l'exercice à titre principal d'une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI à laquelle peuvent être rattachées les opérations connexes ou complémentaires réalisées par l'exploitant.

> **Remarque** : Lorsque l'activité principalement exercée est de nature commerciale ou non commerciale, les revenus accessoires de nature agricole sont retenus dans la détermination, selon le cas, du bénéfice industriel et commercial ou du bénéfice non commercial en application du 1 ou 2 du I de l'article 155 du CGI. L'article 75 du CGI ne déroge pas aux dispositions de l'article 155 du CGI.

250

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 fiscale, relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux au sens de l'article 34 du CGI et de l'article 35 du CGI ou de celle des bénéfices non commerciaux au sens de l'article 92 du CGI. En revanche, les revenus complémentaires imposables dans la catégorie des traitements et salaires ou des revenus fonciers dont dispose un exploitant agricole ne peuvent pas être pris en compte dans la détermination du résultat de son exploitation.

Sont donc susceptibles de relever de l'article 75 du CGI les revenus tirés d'opérations qui s'inscrivent dans le prolongement de l'acte de production ou qui ont pour support l'exploitation comme le tourisme à la ferme, ainsi que l'ensemble des opérations, artisanales, commerciales et non commerciales

connexes à l'activité agricole même si elles n'en constituent pas le prolongement normal. Ainsi, les produits tirés des opérations occasionnelles de fournitures de service comme l'enlèvement des boues et vidange ou le déneigement des voiries réalisées pour le compte des collectivités locales ou les travaux agricoles effectués pour le compte de tiers, sont compris dans la détermination du résultat de l'exploitation agricole.

Remarque : Pour plus d'illustrations sur les opérations susceptibles d'être réalisées par des exploitants agricoles qui ne relèvent pas du champ de l'article 63 du CGI, il convient de se reporter au BOI-BA-CHAMP-10-10-20.

260

Précisions sur les revenus issus de la production d'énergie

Les revenus provenant de la production d'énergie à partir des produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole constituent des revenus de nature agricole en application de l'article 63 du CGI (cf. I-A § 10 et suiv.).

Il est par ailleurs admis que l'avantage en nature correspondant à la production d'électricité, quelle qu'en soit la source (déchets et résidus agricoles, énergie solaire, énergie mécanique du vent ou de l'eau), directement consommée dans l'exploitation agricole productrice ne soit pas considérée comme un revenu à prendre en compte dans le bénéfice de l'exploitation lorsque l'investissement productif est régulièrement inscrit 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.

Sous cette réserve, l'ensemble des profits issus de la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne constituent des recettes commerciales imposables. Sont concernés les recettes provenant de la vente d'électricité notamment auprès des distributeurs d'électricité ainsi que le montant de l'avantage correspondant à l'électricité directement consommée par un tiers (par exemple pour l'alimentation électrique, la production d'eau chaude ou le fonctionnement d'un réseau de chauffage d'une ou plusieurs habitations avoisinantes) ou à titre personnel (par exemple pour les besoins de l'habitation principale).

L'activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne susceptible de bénéficier du dispositif prévu à l'article 75 du CGI doit être réalisée sur l'exploitation agricole de la personne qui exerce l'activité agricole (cf. IV-A-1-a § 190). En revanche, il n'est pas nécessaire que les immeubles d'exploitation de l'activité agricole (terres et terrains, bâtiments) 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 de l'article 75 du CGI.

B. Condition relative au montant des recettes accessoires

1. Seuils de recettes à respecter

270

La mise en œuvre de l'article 75 du CGI est subordonnée à des conditions de recettes. Le chiffre d'affaires provenant des activités accessoires ne doit pas dépasser ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 100 000 €.

Pour apprécier ces limites, il convient de comparer les recettes tant accessoires qu'agricoles, remboursements de frais inclus et taxes comprises.

280

Les recettes tirées de l'activité agricole sont constituées par l'ensemble des produits d'exploitation. Elles comprennent notamment les aides compensatoires octroyées dans le cadre de la politique agricole commune (aides couplées à la production et aides directes au revenu), les subventions, primes ou indemnités acquises. Elles couvrent également les redevances ayant leur origine dans le droit de propriété, telles les recettes issues de la location du droit de chasse, de pêche, de cueillette ou du droit d'affichage.

Les recettes accessoires s'entendent de l'ensemble des recettes de nature commerciale et non commerciale réalisé par l'exploitant agricole au cours de la période de référence. Aucun prorata temporis n'est à opérer pour déterminer le chiffre d'affaires tiré des activités accessoires qui n'ont pas été exercées pendant la totalité de la période de référence.

290

Il est précisé que la notion de recettes pour l'application de l'article 75 du CGI est susceptible de recouvrir indifféremment des créances acquises ou des recettes encaissées.

Ainsi, l'entreprise agricole placée sous un régime réel d'imposition étant en principe soumise aux règles de la comptabilité d'engagement, les recettes à prendre en considération s'entendent des créances acquises.

A titre de règle pratique, il est admis de se référer aux recettes effectivement encaissées, abstraction faite des sommes restant à payer ou à encaisser constatées en fin d'exercice, à l'égard des agriculteurs imposés d'après le régime du bénéfice réel simplifié.

Les indemnités couvertes par l'article 72 B du CGI sont prises en compte au titre de l'exercice de constatation des pertes agricoles qu'elles compensent.

300

Sous réserve des règles particulières applicables aux groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), les sociétés de personnes et groupements relevant de l'impôt sur le revenu sont dotés d'une personnalité distincte, y compris sur le plan fiscal, de celle de leurs membres.

Les recettes provenant respectivement de l'activité agricole et des opérations accessoires de nature commerciale et non commerciale réalisées par une société ou un groupement relevant de l'impôt sur le revenu sont appréciées au niveau de la société ou du groupement agricole. Sont donc sans influence les recettes personnelles réalisées par les membres, qu'elles soient de nature agricole, commerciale ou non commerciale.

Symétriquement, les recettes agricoles et non agricoles à prendre en compte pour apprécier le caractère accessoire des opérations commerciales et non commerciales effectuées par un exploitant individuel s'entendent des seules recettes personnelles, abstraction faite de la quote-part des recettes (agricoles et extra-agricoles) des sociétés et groupements dont il est membre. Cette règle s'applique que les parts de ces sociétés ou groupements soient inscrits ou non à l'actif de l'exploitation individuelle.

2. Période de référence

a. Principe : appréciation des recettes sur une période de trois années

310

L'appréciation du caractère accessoire de l'activité commerciale ou non commerciale est réalisée en prenant en compte la moyenne des recettes accessoires des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice. A l'égard des recettes tirées de l'activité agricole, il convient également de

retenir leur moyenne annuelle au titre de la même période.

Ainsi la 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 tirées de l'activité 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 €.

L'exploitant réalise par ailleurs des opérations accessoires commerciales imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et non commerciales imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC). Les recettes qu'il en retire 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 50 % de la moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole soit 46 500 € (93 000 x 50 %) ainsi qu'à la limite de 100 000 €. 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.

b. Cas particulier : début d'activité

320

Pour les exploitants qui débutent leur activité et qui sont soumis à un régime réel d'imposition, les dispositions du troisième 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 en 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.

C. Modalités d'imposition

1. Rattachement au bénéfice agricole

330

Lorsque les conditions posées par l'article 75 du CGI sont respectées, les produits provenant des activités accessoires de nature commerciale et non commerciale sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles. Par construction, le dispositif s'applique également aux charges afférentes auxdites activités accessoires.

Ce rattachement permet de ne pas tenir une comptabilité distincte et ne pas souscrire de déclaration de résultats au titre des revenus commerciaux et non commerciaux réalisés. Ce rattachement s'effectue en appliquant les règles propres à la catégorie des bénéfices agricoles sous réserve des exceptions exposées au IV-C-3 § 380 et suivants. Ainsi, les revenus accessoires sont pris en compte dans la détermination de la moyenne triennale prévue à l'article 75-0 B du CGI.

340

L'imposition dans la catégorie des bénéfices agricoles des revenus provenant des activités accessoires de nature commerciale ou non commerciale s'applique sur option des exploitants.

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 accessoire 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 ou du groupement.

350

L'option pour l'imposition des recettes accessoires dans la catégorie des bénéfices agricoles ne modifie pas la nature intrinsèque de l'activité complémentaire exercée.

Ainsi, l'option prévue à l'article 75 du CGI est sans incidence sur l'exonération de :

- cotisation foncière sur les entreprises prévue à l'article 1450 du CGI qui ne s'étend pas aux activités accessoires exercées par les exploitants agricoles dans la mesure où elles présentent un caractère industriel ou commercial ou un caractère non commercial sur le plan fiscal. Ces activités accessoires, même si leur revenu est rattaché au bénéfice agricole en application de l'article 75 du CGI, demeurent ainsi soumises à la cotisation foncière sur les entreprises (BOI-IF-CFE-10-30-10-20) ;

- taxe foncière sur les propriétés bâties prévue au 6° de l'article 1382 du CGI en faveur des constructions affectées de façon permanente et exclusive à un usage agricole. Pour plus de précisions sur le champ d'application de cette exonération, il convient de se reporter au BOI-IF-TFB-10-50-20.

Cette option fiscale est également sans effet sur les réglementations applicables aux activités commerciales et non commerciales imposées dans la catégorie des bénéfices agricoles.

2. Non-cumul avec les régimes micro-BIC et micro-BNC

360

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 pas cumuler au titre d'un même exercice les dispositions de l'article 75 du CGI avec les régimes prévus à l'article 50-0 du CGI (micro-BIC) et à l'article 102 ter du CGI (micro-BNC). Par conséquent, ils ne peuvent pas choisir l'assimilation aux bénéfices agricoles pour certaines de leurs activités accessoires et un régime micro-BIC ou micro-BNC pour d'autres.

En revanche, si l'exploitant le souhaite, il peut renoncer aux dispositions de l'article 75 du CGI pour bénéficier de celles de l'article 50-0 du CGI ou de l'article 102 ter du CGI, à condition de remplir les conditions propres à chacun de ces régimes.

370

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.

3. Non-application aux activités accessoires de certains dispositifs fiscaux

a. Non-imputation du déficit sur le revenu global

380

L'article 75 du CGI a été instauré afin de faciliter le développement d'activités accessoires destinées à compenser la variabilité des résultats agricoles particulièrement dépendants des aléas climatiques et à procurer des revenus complémentaires. Il n'a donc pas vocation à minorer le revenu imposable par la prise en compte de déficits structurels ou résultant de dotations aux amortissements sur investissements supérieures aux revenus que ces derniers génèrent.

Ainsi, en application de l'article 75 du CGI, les déficits provenant des activités accessoires réalisées par des exploitants agricoles ne peuvent pas être imputés sur le revenu global mentionné au I de l'article 156 du CGI. Par conséquent, ils ne peuvent pas plus être imputés sur le bénéfice agricole dès lors que ce revenu catégoriel participe à la formation du revenu global.

390

Lorsque l'activité commerciale ou non commerciale génère un déficit, celui-ci ne peut pas minorer le résultat relevant de la catégorie des bénéfices agricoles. Dans cette hypothèse, l'exploitant agricole peut renoncer à l'option pour l'article 75 du CGI et souscrire aux obligations comptables et déclaratives supplémentaires en découlant.

b. Exclusion de certains dispositifs propres aux bénéfices agricoles

400

Les revenus accessoires compris dans le bénéfice agricole en application de l'article 75 du CGI sont exclus de certains dispositifs applicables aux bénéfices agricoles.

410

Les revenus accessoires compris dans le bénéfice agricole ne peuvent pas être pris en compte pour le respect des limites et conditions prévues pour le calcul de la déduction pour investissement et de la

déduction pour aléas. Il appartient donc à l'exploitant agricole de faire abstraction de ce résultat, bénéficiaire ou déficitaire, pour l'appréciation du bénéfice qui ouvre droit, dans certaines limites, à ces déductions (BOI-BA-BASE-30-40 au V-B-1 § 320 à 340).

420

Les revenus accessoires ne peuvent pas bénéficier de l'abattement en faveur des jeunes agriculteurs prévu à l'article 73 B du CGI. Le montant du bénéfice agricole retenu pour le calcul de l'abattement doit être diminué ou augmenté du montant des revenus accessoires selon qu'il s'agit d'un bénéfice ou d'un déficit (BOI-BA-BASE-30-10-30 au I-A-2 § 20 et 30).

430

Le montant des revenus accessoires doit être neutralisé pour la détermination du revenu exceptionnel bénéficiant du dispositif de lissage et d'étalement prévu à l'article 75-0 A du CGI (BOI-BA-LIQ-10 au II-A-1-b-2° § 160).

c. Modalités pratiques de détermination du résultat provenant des activités accessoires

440

Il résulte des exclusions et de la non-imputation des déficits de l'activité accessoire sur le revenu global (cf. **IV-C-3-a et b § 380 à 430**) que les exploitants agricoles doivent être en mesure de justifier du montant du bénéfice (ou du déficit) provenant de cette activité, 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 (ce qui inclut nécessairement les dotations aux amortissements). Ainsi, les frais généraux de l'exploitation agricole (par exemple, les fournitures de fluides consommés indifféremment pour les besoins de l'exploitation agricole et des opérations accessoires) ne sont pas pris en compte pour apprécier le bénéfice ou le déficit de l'activité accessoire.

Lorsque des moyens d'exploitation (locaux, matériels...) sont à la fois utilisés pour l'activité agricole et une activité extra-agricole, les charges afférentes à ces actifs sont en principe appréciés au prorata du temps d'utilisation pour chacune des activités.

> **Remarque** : Si un bâtiment fait l'objet d'une utilisation simultanée pour les besoins de l'exploitation agricole et pour l'exercice d'une activité commerciale (par exemple, une location meublée à des fins touristiques), les charges de propriété imputables à cette activité connexe sont appréciées à proportion de la superficie du bâtiment qui lui est affectée (abstraction faite des frais généraux qui ne peuvent être différenciés).

Si un moyen d'exploitation affecté à titre principal à la mise en valeur des biens ruraux de l'exploitation est ponctuellement utilisé au cours de l'exercice pour des opérations extra-agricoles, comme le déneigement de la voirie, il est admis en pratique que l'intégralité des charges afférentes à l'actif soit réputée imputable à l'activité agricole. Cette tolérance n'a pas vocation à s'appliquer aux opérations commerciales ou non commerciales qui présentent une récurrence au cours de l'exercice (par exemple, des agriculteurs qui, de manière répétée, effectuent des travaux pour autrui avec leur matériel agricole ou louent ce matériel).

4. Conséquences du franchissement des limites

450

Lorsqu'au titre des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice d'imposition, la moyenne annuelle des recettes commerciales et non commerciales accessoires de ces trois années dépasse 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 des régimes micro-BIC et micro-BNC prévus respectivement à l'article 50-0 du CGI et à l'article 102 ter du CGI. Si l'année suivante, la moyenne annuelle des recettes accessoires des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice d'imposition redescend en dessous des limites, les dispositions de l'article 75 du CGI pourront à nouveau s'appliquer.

460

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.

470

En l'absence, au cours de la période de référence, 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.

(480 - 610)