RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-REG-10-40-08/10/2012
Date de publication : 08/10/2012
Date de fin de publication : 28/04/2014

BA - Régimes d'imposition - Appréciation des limites applicables aux groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC)

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles
Régimes d'imposition
Titre 1 : Limite d'application et recettes à prendre en compte pour la détermination des régimes d'imposition
Chapitre 4 : Appréciation des limites applicables aux groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC)

Sommaire :

I. Champ d'application du régime particulier aux GAEC
A. Critère de la participation effective et régulière des associés à l'activité du groupement
B. Remise en cause du régime particulier
II. Détermination du régime d'imposition applicable aux GAEC
A. Principes généraux
1. Calcul des limites d'application des régimes de bénéfice réel
a. Situation du groupement
1° Calcul des limites
2° Obligations déclaratives et comptables
3° Options pour l'imposition d'après un régime réel d'imposition
b. Situation des associés
2. Détermination du nombre d'associés à prendre en compte pour définir la limite
a. Principe
b. Cas particuliers
1° Arrivée ou départ d'un associé en cours d' exercice
2° Conséquence du départ d'un associé
3° Conjoints associés
B. Situation des GAEC comportant des associés dont l'âge excède celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite
1. Appréciation de la condition d'âge

2. Conséquences de la présence dans un GAEC d'un associé dont l'âge excède celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite
3. Conséquences du retrait d'un associé dont l'âge excède celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite
a. L’associé sortant est remplacé
b. L’associé sortant n’est pas remplacé
III. Transformation d'un GAEC en une société civile d'une autre forme et inversement
A. Principe : non création d’une personne morale nouvelle
B. Application aux transformations intéressant les GAEC : Recettes à retenir pour la détermination du régime d’imposition
1. Transformation d’un GAEC en une autre forme de société civile
2. Transformation d’une société civile agricole en GAEC

1

Les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) sont des sociétés civiles de personnes régies par les articles 1832 et suivants du code civil et par les dispositions des articles L.323-1 à L.323-16 du code rural et de la pêche maritime et R.323-1 à R.323-49 du code rural et de la pêche maritime.

Ils ont pour objet de permettre la réalisation d'un travail en commun dans des conditions comparables à celles existant dans les exploitations de caractère familial. Ces groupements peuvent également avoir pour objet la vente en commun, à frais communs, du fruit du travail des associés mais gardent l'avantage des règlementations en ce qui concerne les volumes de production.

Les GAEC doivent s'immatriculer au registre du commerce et des sociétés et jouissent de la personnalité morale à compter de cette immatriculation.

Dès lors qu'ils fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent, ces groupements ne sont pas susceptibles d'être assujettis à l'impôt sur les sociétés ni en raison de leur forme ni en raison de leur objet.

Remarque :

- Seules peuvent bénéficier des dispositions prévues aux articles L.323-1 à L.323-16 du code rural et de la pêche maritime les sociétés dont la qualité de GAEC reconnu a été constatée par le comité départemental, interdépartemental ou national d'agrément de ces groupements prévus à l'article L.323-11 du code rural et de la pêche maritime. Ce même comité peut, le cas échéant, prononcer le retrait de cette reconnaissance.

Dans ces conditions, hormis le cas d'exercice de l'option prévue à l'article 239 du code général des impôts (CGI), chacun des membres de ces groupements est personnellement passible pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans le groupement, de l'impôt sur le revenu déterminé selon les règles prévues en matière de bénéfices agricoles.

Remarque:

- Les GAEC peuvent opter pour le régime des sociétés de capitaux. Cette option doit être signée par tous les membres. Elle ne peut être exercée individuellement par certains associés, ni même par la majorité d'entre eux.

10

L'article 71 du CGI prévoit des modalités particulières d'imposition en faveur des GAEC dont tous les membres participent effectivement et régulièrement à l'activité. Les groupements exclus du régime spécial sont soumis au régime des sociétés civiles ordinaires.

20

Par ailleurs, le 2 de l'article 206 du CGI permet aux sociétés civiles et notamment aux GAEC de bénéficier des dispositions de l'article 75 du CGI (BOI-BA-CHAMP-10-40 au IV-A-1).

I. Champ d'application du régime particulier aux GAEC

30

Pour les GAEC dont tous les associés participent effectivement et régulièrement à l'activité du groupement par leur travail personnel, la moyenne des recettes au-delà de laquelle ces groupements sont soumis à un régime réel d'imposition est égale à 60 % de la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés, à l'exception des associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite.

Toutefois, elle est égale à la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés, à l'exception des associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite, lorsque la moyenne des recettes du groupement est inférieure ou égale à la limite mentionnée au 1° de l'article 71 du CGI.

A. Critère de la participation effective et régulière des associés à l'activité du groupement

40

Aux termes de l'article 71 du CGI, le régime fiscal particulier des GAEC est réservé à ceux dans lesquels tous les associés participent effectivement et régulièrement à l'activité du groupement.

Cette condition doit être strictement respectée (cf. toutefois remarque au I-B).

50

Le critère de la participation personnelle de tous les associés à l'activité du GAEC implique que chacun des associés accomplisse les actes caractérisant, au sens courant du terme, l'exercice de la profession d'agriculteur :

- présence sur les lieux de travail ;

- participation aux travaux d'exécution menés en commun ;

- participation aux décisions engageant l'exploitation ;

- réception et démarchage de la clientèle, établissement des factures, relance des débiteurs ;

- rapports avec les fournisseurs, les banques, les organisations professionnelles...

60

Bien entendu, ces tâches, dont la liste n'est pas exhaustive peuvent faire l'objet d'une répartition entre les associés. Il n'est pas nécessaire que chacun d'eux accomplisse l'ensemble des actes caractérisant cette profession, mais leur participation à l'activité du groupement doit être exercée de façon continue et régulière.

Ainsi, cette règle conduit à écarter, notamment :

- les personnes à la retraite, ou qui bénéficient d'une indemnité de départ à la retraite: indemnité viagère de départ (IVD) ou indemnité annuelle de départ (IAD) ;

- les associés qui ne sont en réalité que de simples apporteurs de capitaux même s'ils n'ont pas d'autre activité professionnelle.

B. Remise en cause du régime particulier

70

Un GAEC cesse de bénéficier du régime particulier :

- lorsque la condition de participation au travail de tous les associés n'est pas respectée ;

- ou lorsque son agrément lui est retiré par le comité départemental.

> **Remarque :** Toutefois, le régime particulier ne doit pas être remis en cause, lorsque la condition de participation au travail cesse d'être respectée à la suite d'une dispense de travail régulièrement accordée à un ou plusieurs associés dans les conditions définies aux articles R.323-32 à R.323-34 du code rural et de la pêche maritime.

La perte du bénéfice du régime particulier s'applique à la totalité de l'exercice au cours duquel survient l'un ou l'autre de ces événements.

II. Détermination du régime d'imposition applicable aux GAEC

A. Principes généraux

80

Les GAEC dont tous les associés participent effectivement et régulièrement à l'activité de la société par leur travail personnel conservent la possibilité, toutes conditions étant par ailleurs remplies, de relever du régime du forfait, même si leur création est intervenue à compter du 1er janvier 1997.

> Remarque **:** Il est rappelé, en effet, que l'article 69 D du CGI exclut du régime du forfait les autres sociétés civiles agricoles relevant de l'impôt sur le revenu créées à compter du 1er janvier 1997 (**BOI-BA-REG-20-20 au V**).

90

En revanche, les dispositions de l'article 69 B du CGI, qui suppriment la faculté de retrouver le bénéfice du régime du forfait pour les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition en raison du montant de leurs recettes, sont applicables aux GAEC.

Remarque **:** En ce qui concerne la situation des associés d'un GAEC qui exercent simultanément une activité agricole individuelle, (**BOI-BA-REG-30 au II-A-1 § 270**).

1. Calcul des limites d'application des régimes de bénéfice réel

a. Situation du groupement

1° Calcul des limites

100

Sous réserve d'une option pour l'application d'un régime de bénéfice réel, le régime fiscal applicable aux GAEC reste déterminé en fonction de la moyenne de leurs recettes des deux années civiles consécutives précédentes appréciée dans les conditions prévues à l'article 71 du CGI.

110

Cette moyenne est fixée à 60 % de la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés.

Il convient d'exclure du nombre des associés, les associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite (cf. II-B).

Ce mode de calcul vaut pour l'appréciation du franchissement de la limite du forfait ou du régime réel simplifié.

Lorsque la moyenne des recettes du groupement est inférieure ou égale à la limite mentionnée au 1° de l'article 71 du CGI, la limite d'application du régime du forfait ou du régime simplifié d'imposition est déterminée en retenant celle prévue pour les exploitants individuels, multipliée par le nombre d'associés existant au cours de la période concernée.

L'application de ces principes présente des particularités qui sont exposées aux II-A-2-b-1° et 2° en cas d'entrée ou de sortie d'un associé dont l'âge n'excède pas, au premier jour de l'exercice, celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite et II-B-3 en cas de sortie d'un associé dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite.

120

En pratique, les limites de passage à un régime réel d'imposition sont les suivantes :

Limites de passage à un régime réel d'imposition

Nombre d'associés (n) Limite du forfait Limite du RSI	2 152 600 € 420 000 €	3 228 900 € 630 000 €	4 230 000 € 840 000 €	n (>4) 76 300 € x 60 % x n 630 000 €

Remarques :

- le nombre d'associés (n) correspond au nombre d'associés dont l'âge n'excède pas, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite ;

- détermination de la limite du forfait lorsqu'il y a 4 associés :

- si les recettes sont inférieures ou égales à 230 000 €, le GAEC reste au forfait (76 300 € x 4 = 305 200)

- si les recettes sont supérieures à 230 000 €, la moyenne est obtenue comme suit : 76 300 € x 60 % x 4 = 183 120 €

La combinaison de ces règles conduit à fixer à 230 000 € la moyenne pour les groupements comprenant quatre associés.

130

Conformément à l'article 38 sexdecies B de l'annexe III au CGI, en cas de début d'activité en cours d'année, les limites de passage à un régime de bénéfice réel des GAEC doivent être ajustées au prorata de la durée d'exercice de l'activité (BOI-BA-REG-10-20-10 au I-A-3).

Il n'y a pas lieu de tenir compte des recettes réalisées par les associés antérieurement à la création du GAEC pour déterminer le régime d'imposition du groupement. En principe, ce dernier sera soumis au forfait de plein droit l'année de sa création et l'année suivante.

Bien entendu, il peut toujours opter pour un régime réel d'imposition dans les conditions de droit commun.

2° Obligations déclaratives et comptables

140

Le régime fiscal du GAEC est toujours apprécié en retenant les recettes globales réalisées au niveau du groupement.

Le GAEC est soumis aux obligations déclaratives et comptables propres au régime d'imposition qui lui est applicable (forfait, réel simplifié ou normal ; cf. BOI-BA-DECLA) en fonction du montant de ses recettes et ne peut se limiter à une simple communication à ses associés des renseignements nécessaires à leur déclaration personnelle de revenus.

Ces obligations sont les mêmes que celles du droit commun applicables aux autres sociétés de personnes: tenue de comptabilité, délais de déclarations, etc.

Remarque : Si le GAEC est au forfait, il doit néanmoins donner les éléments permettant de calculer le montant de la quote-part de résultat revenant aux associés qui sont soumis à un régime réel d'imposition (BOI-BA-DECLA-10 au I-A).

3° Options pour l'imposition d'après un régime réel d'imposition

150

L'option pour un régime réel d'imposition doit être formulée par le GAEC dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire dans le délai de déclaration des résultats de l'année ou de l'exercice précédant celui au titre duquel elle s'applique.

Pour les exploitants qui désirent opter pour un régime réel d'imposition dès leur premier exercice d'activité, l'option doit être exercée dans un délai de quatre mois à compter de la date du début de

l'activité.

Toutefois, lorsque la durée du premier exercice est inférieure à quatre mois, l'option doit être exercée au plus tard à la date de clôture de cet exercice. (IV de l'article 69 du CGI) (BOI-BA-REG-30 au I-A-4).

b. Situation des associés

160

Chaque associé est imposé à l'impôt sur le revenu à raison de sa quote-part dans les bénéfices du GAEC en fonction du régime d'imposition au niveau du GAEC déterminé selon les règles prévues à l' article 238 bis K du CGI et (BOI-BIC-BASE-10-20).

En outre, lorsqu'un associé du GAEC exerce simultanément une activité agricole individuelle, le régime d'imposition de l'exploitation individuelle est déterminé, conformément aux articles 69 du CGI et 70 du CGI, en faisant masse des recettes réalisées à titre individuel et de la quote-part des recettes qui lui revient à proportion de ses droits dans les bénéfices comptables du GAEC (BOI-BA-REG-10-30 au II-C § 200).

170

Situation de l'associé devenant exploitant individuel :

Lorsqu'un associé du GAEC quitte le groupement pour exercer son activité à titre individuel, son régime d'imposition est déterminé selon les règles de droit commun en fonction de sa quote-part dans les recettes du groupement puis de celles réalisées individuellement (BOI-BA-REG-10-30 au II-C).

Dès lors qu'il était soumis à un régime réel d'imposition en raison du montant de ses recettes personnelles, l'exploitant ne peut plus retrouver le bénéfice du régime du forfait conformément aux dispositions de l'article 69 B du CGI.

Il est en revanche possible à un associé quittant un GAEC, mais continuant ou entamant une activité agricole à titre individuel d'être imposé au forfait, même si le groupement auquel il appartenait relevait d'un régime réel à titre obligatoire, dès lors que cet exploitant n'a jamais été soumis à un régime réel en fonction de ses recettes propres (éventuellement augmentées de sa quote-part dans les recettes du GAEC) depuis le 1er janvier 1984 (BOI-BA-REG-20-20 au III-B § 60).

180

Exemples :

N° 1 : un exploitant individuel assujetti au bénéfice réel à titre obligatoire apporte son exploitation à un GAEC le 1er janvier 1983. Le groupement est soumis au régime réel normal à partir de 1990.

Cet agriculteur quitte le GAEC au 1er janvier 2010 et reprend une exploitation individuelle.

Si son chiffre d'affaires moyen est inférieur à 76 300 €, il sera passible du forfait, sauf option pour un régime réel d'imposition.

N° 2 : un exploitant individuel assujetti au bénéfice réel à titre obligatoire apporte son exploitation à un GAEC le 1er janvier 2005. Le groupement est soumis au régime du forfait.

Cet agriculteur quitte le GAEC au 1er janvier 2009 et reprend une exploitation individuelle.

Si son chiffre d'affaires moyen est inférieur à 76 300 €, il sera passible du régime réel dès lors qu'il a été soumis à ce régime en 2004 en raison du montant de ses recettes personnelles, sauf option pour le retour au régime du forfait (BOI-BA-REG-30 au II).

2. Détermination du nombre d'associés à prendre en compte pour définir la limite

a. Principe

190

Pour calculer les limites de recettes déterminant l'application des différents régimes d'imposition au titre d'un exercice donné, il convient de retenir le nombre d'associés existant au cours de la période concernée.

C'est à cette limite que doit être comparé le chiffre d'affaires moyen du GAEC réalisé au cours des deux années civiles précédentes, même si le nombre d'associés dans le GAEC au cours de la période de référence était différent de celui de l'année d'imposition.

Remarque : Il ne doit pas être tenu compte des associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite (cf. **II-B**).

b. Cas particuliers

1° Arrivée ou départ d'un associé en cours d' exercice

200

En principe, il conviendrait de faire un calcul au prorata du temps passé par l'associé entrant ou sortant dans le GAEC.

Cependant, à titre de règle pratique, il est admis que tout nouvel associé ou tout associé sortant soit entièrement pris en compte au titre de l'exercice considéré.

Autrement dit, l'associé est pris en compte pour le calcul des seuils d'imposition du GAEC dès l'année de son arrivée dans le groupement et y compris l'année de son départ.

Remarque : Il est précisé que cela ne vaut que lorsque l'arrivée ou le départ d'un associé se traduit par une augmentation ou une diminution du nombre des associés. Lorsque l'associé sortant est remplacé par un nouvel associé, ceux-ci sont, bien entendu, considérés comme ne formant qu'un seul associé pour le calcul des seuils d'imposition du GAEC.

2° Conséquence du départ d'un associé

210

L'année suivant celle du départ de l'associé, la limite de passage au régime réel sera établie en fonction du nombre d'associés restant.

Par symétrie, et pour éviter des changements de régime fréquents qui ne seraient pas justifiés par une augmentation réelle des recettes du groupement, il convient de défalquer des recettes de référence la part de l'associé sorti.

220

Exemple : Soit un GAEC composé de trois associés dont l'âge n'excède pas celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite.

Un associé, possédant 30 % des droits, part le 1er juin N.

Chiffre d'affaires :
- N-2 : 170 000 € ;
- N-1 : 180 000 € ;
- N : 140 000 € ;
- N+1 : 120 000 €.

Exemple de conséquence du départ d'un associé

Année	Seuil de passage spécifique au groupement	Moyenne des recettes des deux années précédentes	Régime d'imposition applicable
N	76 300 € x 3 = 228 900 €	**N-2/N-1** (170 000 € + 180 000 €) / 2 = 175 000 €	Forfait
N+1	76 300 € x 2 = 152 600 €	**N-1/N** [(180 000 € + 140 000 €) / 2] x 70 % = 112 000 €	Forfait
N+2	76 300 € x 2 = 152 600 €	**N/N+1** [(140 000 € x 70 %) + 120 000 €] / 2 = 109 000 €	Forfait

Remarque : Sans application de la mesure de tolérance, le GAEC serait passé au réel en N+1.

3° Conjoints associés

230

Chaque conjoint associé, dès lors qu'il participe au travail en commun, est considéré comme un associé à part entière du GAEC pour l'application des dispositions de l'article 71 du CGI.

B. Situation des GAEC comportant des associés dont l'âge excède celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite

240

L'article 71 du CGI prévoit qu'il n'est pas tenu compte des associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite.

1. Appréciation de la condition d'âge

250

La condition d'âge de l'associé est appréciée au premier jour de l'exercice. Pour les GAEC relevant du régime du forfait, le premier jour de l'exercice s'entend du 1er janvier de l'année d'imposition.

2. Conséquences de la présence dans un GAEC d'un associé dont l'âge excède celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite

260

Lorsque l'âge de l'associé d'un GAEC excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite, cet associé n'est plus pris en compte pour l'appréciation des limites du forfait et du régime simplifié d'imposition.

Les dispositions de l'article 71 du CGI n'ont d'incidence que sur la détermination du nombre d'associés à prendre en compte. Elles n'ont pas pour effet d'entraîner une diminution du montant des recettes servant au calcul de la moyenne.

270

Exemple : Soit un GAEC comprenant trois associés. Au 1er janvier N, l'âge de l'un d'eux excède celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite. L'exercice correspond à l'année civile.

Ce GAEC a réalisé les recettes suivantes :
- N-2 : 150 000 € ;
- N-1 : 175 000 € ;
- N : 120 000 €.

Le régime d'imposition du GAEC sera le suivant :

Présence d'un associé dont l'âge excède celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite

Années	Limites applicables	Moyenne des recettes des deux années précédentes	Régime d'imposition
N	Forfait : 76 300 € x 2 = 152 600 € (au lieu de 76 300 € x 3 = 228 900 €)	(150 000 € + 175 000 €) / 2 = 162 500 €	Régime simplifié d'imposition

N+1	RSI : 230 000 € x 60 % x 2 = 276 000 (au lieu de 414 000 €)	(175 000 € + 120 000 €) / 2 = 147 500 €	Régime simplifié d'imposition

Remarque : Le GAEC ne peut plus retourner au régime du forfait (CGI, art. 69 B)

280

Les règles de détermination du régime d'imposition applicable aux GAEC sont sans incidence sur le montant de la déduction pour investissement et la déduction pour aléas susceptibles d'être pratiquées par le GAEC (BOI-BA-BASE-30-20-20 au I-B-3-a pour la déduction pour investissement et BOI-BA-BASE-30-30-20 pour la déduction pour aléas) et sur la possibilité pour les associés, quel que soit leur âge, de bénéficier de l'exonération des plus-values prévue à l'article 151 septies du CGI lorsque leur quote-part dans les recettes du GAEC (augmentée, s'il y a lieu, de leurs recettes personnelles), calculée sur la moyenne de la période biennale de référence, n'excède pas le montant de recettes annuelles prévu au BOI-BA-BASE-20-20-30-20 au I-B et qu'ils exercent leur activité depuis plus de 5 ans.

3. Conséquences du retrait d'un associé dont l'âge excède celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite

290

La situation du GAEC diffère selon que l'associé sortant est ou non remplacé par un nouvel associé.

a. L'associé sortant est remplacé

300

Lorsque au sein d'un GAEC un associé dépasse l'âge auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite au cours d'un exercice, le nombre d'associés à prendre en compte pour la détermination du régime d'imposition du groupement n'est pas modifié par rapport à celui qui prévalait lors de l'exercice précédent si cet associé se retire au cours de cet exercice et est remplacé par un nouvel associé dont l'âge n'excède pas, au premier jour de l'exercice, celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite.

En effet, lors de l'entrée dans un GAEC d'un nouvel associé au cours d'un exercice, il est admis, à titre de règle pratique, que cet associé soit entièrement pris en compte au titre de l'exercice considéré (cf. II-A-2-b-1°).

Cette règle s'applique chaque fois qu'un nouvel associé, dont l'âge n'excède pas celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite, entre dans la société.

b. L'associé sortant n'est pas remplacé

310

Lorsqu'un associé dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite quitte le groupement, le régime d'imposition du groupement est déterminé, pour l'année considérée, en faisant abstraction de cet associé dans le décompte des associés dans les conditions définies au II-B-2.

Si cet associé n'est pas remplacé et qu'il accompagne son retrait de la reprise de ses apports en nature, il est admis que la diminution du nombre des associés soit prise en compte pour l'appréciation du régime d'imposition applicable au GAEC l'année qui suit le départ de cet associé. Dans ce cas, en effet, la part de l'associé sortant dans le chiffre d'affaires du groupement peut être exclue des recettes de référence.

320

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

Ce GAEC a réalisé les recettes suivantes :
N-2 : 140 000 € ;
N-1 : 150 000 € ;
N : 180 000 € ;
N+1 : 120 000 €.

Le régime d'imposition du GAEC sera le suivant :

Présence d'un associé dont l'âge excède celui auquel lui est ouvert le droit à une pension de retraite avec reprise des apports

Années	Limites du forfait	Moyenne des recettes des deux années précédentes	Régime d'imposition
N	76 300 € x 2 = 152 600 € (au lieu de 76 300 € x 3 = 228 900 €)	(140 000 + 150 000 €) / 2 = 145 000 €	Forfait
N+1	76 300 € x 2 = 152 600 €	[(150 000 € + 180 000 €) x 70 %] / 2 = 115 500 €	Forfait
N+2	76 300 € x 2 = 152 600 €	[(180 000 € x 70 %) + 120 000 €] / 2 = 123 000 €	Forfait

Remarque : Sans application de cette mesure de tolérance, le GAEC passerait définitivement à un régime réel d'imposition en N+1.

III. Transformation d'un GAEC en une société civile d'une autre forme et inversement

330

Des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) peuvent se transformer en une autre forme de société civile (EARL, SCEA,...) ou inversement des sociétés civiles se transforment en GAEC.

Les précisions suivantes sont apportées quant aux conséquences fiscales de ces opérations lorsque les sociétés issues de la transformation restent soumises au régime des sociétés de personnes.

A. Principe : non création d'une personne morale nouvelle

340

Sur le plan juridique, conformément à l'article 1844-3 du code civil, la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle.

Cette règle s'applique en cas de transformation d'une société civile en société civile d'une autre forme ; dans cette situation, la société issue de la transformation n'est pas considérée comme un nouvel exploitant et il n'y a donc pas cessation d'activité de la société qui se transforme.

Par ailleurs, dès lors que cette transformation ne s'accompagne pas d'un changement de régime fiscal, les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise visées aux articles 202 ter du CGI et 221, 2 du CGI, ne trouvent pas à s'appliquer.

Le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient la transformation est déterminé et imposé en fonction des règles applicables à la société existante à la date de la clôture.

B. Application aux transformations intéressant les GAEC : Recettes à retenir pour la détermination du régime d'imposition

350

En l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les principes rappelés au III-A s'appliquent, nonobstant l'existence de règles fiscales propres aux GAEC, en cas de transformation d'un GAEC en une autre forme de société civile ou inversement.

Il convient toutefois d'apporter les précisions suivantes.

360

Conformément aux dispositions de l'article 69 du CGI, le régime fiscal applicable au titre d'un exercice est déterminé en tenant compte des recettes réalisées au cours des deux années civiles consécutives précédentes.

Il s'applique pour toute la durée de l'exercice au cours duquel intervient la transformation, selon les modalités propres à la société issue de la transformation.

En outre, les dispositions de l'article 69 D du CGI qui excluent du forfait les sociétés civiles agricoles autres que les GAEC, créées à compter du 1er janvier 1997, peuvent avoir une incidence sur le régime d'imposition applicable à la société issue de la transformation.

1. Transformation d'un GAEC en une autre forme de société civile

370

Dans la mesure où la société issue de la transformation ne bénéficie pas des règles propres aux GAEC (article 71, 1° du CGI), la transformation peut entraîner un changement de régime d'imposition.

Ainsi, lorsque le GAEC relevait du forfait ou du régime réel simplifié, la transformation peut entraîner l'assujettissement de plein droit de la société à un régime réel simplifié ou normal. Ce régime s'applique à l'ensemble de l'exercice au cours duquel intervient la transformation.

La solution est identique lorsqu'un GAEC perd le bénéfice de son régime fiscal particulier (cf. I-B).

L'option éventuellement exercée par le GAEC pour un régime d'imposition différent de celui dont il relève de droit, demeure valable pour la durée initialement prévue tant que la moyenne des recettes de la société reste compatible avec l'application du régime optionnel choisi.

Bien entendu, en cas de passage du forfait à un régime réel, la société peut modifier sa date de clôture dans les conditions de droit commun (BOI-BA-BASE-20-10-10 au I-A).

2. Transformation d'une société civile agricole en GAEC

380

Si la société civile était initialement soumise à un régime réel en fonction de ses recettes, sa transformation en GAEC ne peut lui permettre de retourner au forfait compte tenu des dispositions de l'article 69 B du CGI.

En revanche, le groupement pourra relever du régime normal ou du régime simplifié, compte tenu des règles qui lui sont propres, pour l'ensemble de l'exercice au cours duquel la transformation est intervenue.

Les options éventuelles demeurent valables dans les mêmes conditions qu'exprimées ci-dessus (cf. III-B-1).