RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-REG-10-40-20160907
Date de publication : 07/09/2016

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

Les commentaires contenus au II § 80 à 320 du présent document font l'objet d'une consultation publique du 7 septembre 2016 au 7 octobre 2016 inclus. Vous pouvez adresser vos remarques à l'adresse de messagerie bureau.b1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Ces commentaires sont susceptibles d'être révisés à l'issue de la consultation. Ils sont néanmoins opposables dès leur publication.

1

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 de l'article L. 323-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 323-16 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 de l'article L. 323-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article 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 § 150 et suiv.).

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 § 70**).

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, etc.

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 à l'article R. 323-32 du code rural et de la pêche maritime, l'article R. 323-33 du code rural et de la pêche maritime et l'article 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.

Les commentaires contenus au II § 80 à 320 du présent document font l'objet d'une consultation publique du 7 septembre 2016 au 7 octobre 2016 inclus. Vous pouvez adresser vos remarques à l'adresse de messagerie bureau.b1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Ces commentaires sont susceptibles d'être révisés à l'issue de la consultation. Ils sont néanmoins opposables dès leur publication.

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 des micro-exploitations (régime "micro-BA"), même si leur création est intervenue à compter du 1er janvier 1997.

> **Remarque :** Il est rappelé que l'article 69 D du CGI exclut du régime micro-BA les autres sociétés civiles agricoles relevant de l'impôt sur le revenu créées à compter du 1er janvier 1997 (BOI-BA-REG-15 au III § 80 et suiv.).

(90)

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 est déterminé en fonction de la moyenne de leurs recettes hors taxes des trois 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. Par exception à cette règle, elle est égale à la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés lorsque la moyenne des recettes du groupement est inférieure ou égale à 328 000 €.

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 § 240 et suiv.).

Ce mode de calcul vaut pour l'appréciation du franchissement de la limite du micro-BA ou du régime réel simplifié (RSI). Selon que l'on considère le passage du micro-BA au RSI ou du RSI au réel normal (RN), les recettes à prendre en compte correspondent respectivement aux recettes encaissées ou aux créances acquises, selon les règles présentées au I § 1 et suivants du BOI-BA-REG-10-20-10.

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 micro-BA ou du RSI 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° § 200 et II-A-2-b-2° § 210 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 au II-B-3 § 290 à 320 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 :

Nombre d'associés (n)	2	3	4	5	6	n (>6)
Limite supérieure du micro-BA	164 400 €	246 600 €	328 800 €	328 800 €	328 800 €	82 200 € x 60 % x n
Limite supérieure du RSI	420 000 €	630 000 €	840 000 €	1 050 000 €	1 260 000 €	350 000 € x 60 % x n

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.

Pour le passage du micro-BA au RSI :

- si le GAEC comprend 4 associés ou moins, la limite d'application du micro-BA est déterminée comme suit : nombre d'associés x 82 200 €. En effet, le montant des recettes jusqu'auquel l'abattement de 60 % ne s'applique pas correspond au seuil individuel multiplié par 4 associés ;

- si le GAEC comprend 7 associés ou plus, la limite d'application du micro-BA est déterminée comme suit : nombre d'associés x 82 200 € x 60 % ;

- si le GAEC comprend 5 ou 6 associés, la combinaison des deux règles de l'article 71 conduit à fixer le seuil de passage à 328 800 €.

Pour la détermination de la limite de passage du RSI au RN, l'abattement de 60 % s'applique systématiquement puisque la présence de 2 associés suffit à dépasser le seuil de 328 800 €.

130

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. Ce dernier sera soumis au micro-BA dans les conditions présentées au I-B-1 § 20 du BOI-BA-REG-10-10.

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 en fonction du montant de ses recettes (micro-BA, réel simplifié ou normal), présentées au BOI-BA-DECLA. Il 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 micro-BA, 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 § 20 à 30).

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 (CGI, art. 69, IV ; BOI-BA-REG-30 au I-A-4 § 110).

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 (BOI-BIC-BASE-10-20 au II § 90 et suivants).

Dans la mesure où le régime d'imposition applicable s'apprécie au niveau du GAEC et s'applique ensuite à la quote-part de résultat de chacun des associés indépendamment de leur taux de participation dans le groupement, un associé peut, dans certaines situations, bénéficier du régime micro-BA alors même que la quote-part de recettes lui revenant excède le seuil de recettes retenu pour l'application du régime micro-BA prévu au I de l'article 69 du CGI pour une exploitation individuelle.

Exemple : Un GAEC comprend trois associés A, B et C détenant respectivement 80 %, 10 % et 10 % des droits. Ce GAEC réalise en N-3, N-2, N-1 et N des recettes de 240 000 €. La moyenne triennale de ses recettes sur la période de référence étant inférieure à 246 600 €, le GAEC est soumis de droit au régime micro-BA en N. L'associé A est imposé à l'impôt sur le revenu selon ce régime à raison de sa quote-part dans les bénéfices du GAEC alors même que la quote-part de la moyenne triennale des recettes lui revenant, soit 240 000 x 80 % = 192 000 € excède le seuil du micro-BA.

En outre, lorsqu'un associé du GAEC exerce simultanément une activité agricole individuelle, le régime d'imposition de l'exploitation individuelle est déterminé, conformément à l'article 69 du CGI et l' article 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 § 180 et suiv.).

180

Exemple : 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 2016 et reprend une exploitation individuelle.

Si la moyenne triennale de sa quote-part de recettes du GAEC en 2013, 2014 et 2015 est inférieure à 82 200 €, il relèvera du régime micro-BA au titre de ses revenus perçus en 2016, sauf option pour un régime réel d'imposition.

Le régime d'imposition applicable aux recettes perçues en 2017 sera déterminé en fonction de la moyenne triennale formée de sa quote-part de recettes du GAEC en 2014 et 2015 et de ses recettes individuelles en 2016.

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 trois 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 § 240 et suiv.**).

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 variation 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.

Chiffres d'affaires :

- N-3 : 175 000 € ;

- N-2 : 170 000 € ;

- N-1 : 185 000 € ;

- N : 140 000 € ;

- N+1 : 120 000 €.

Exemple de conséquence du départ d'un associé

Année	Seuil de passage du micro-BA au RSI spécifique au groupement	Moyenne des recettes des trois années précédentes	Régime d'imposition applicable
N	82 200 € x 3 = 246 600 €	**N-3/N-2/N-1** (175 000 € + 170 000 € + 185 000 €) / 3 = 176 667 €	Micro-BA
N+1	82 200 € x 2 = 164 400 €	**N-2/N-1/N** [(170 000 € + 185 000 € + 140 000 €) / 3] x 70 % = 115 500 €	Micro-BA
N+2	82 200 € x 2 = 164 400 €	**N-1/N/N+1** [(185 000 € x 70 % + 140 000 € x 70 %) + 120 000 €] / 3 = 115 833 €	Micro-BA

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 micro-BA, 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 micro-BA 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-3 : 173 000 € ;

- N-2 : 150 000 € ;

- N-1 : 175 000 € ;

- N : 120 000 €.

Les limites des régimes applicables sont déterminées comme si le GAEC comprenait deux associés, mais la moyenne triennale est calculée normalement. De ce fait, 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	Seuil de passage du micro-BA au RSI spécifique au groupement	Moyenne des recettes des trois années précédentes	Régime d'imposition
N	82 200 € x 2 = 164 400 € (au lieu de 82 200 € x 3 = 246 600 €)	(173 000 € + 150 000 € + 175 000 €) / 3 = 166 000 €	RSI en N
N+1	82 200 € x 2 = 164 400 € (au lieu de 246 600 €)	(150 000 € + 175 000 € + 120 000 €) / 3 = 148 333 €	Micro-BA en N+1

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-30-40 au IV-C § 170 à 180) 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 soumis au régime réel d'imposition (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 rappelé au I-B § 30 à 60 du BOI-BA-BASE-20-20-30-20 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

Lorsqu'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° § 200).

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 § 260 à 280**.

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 du 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-3 : 145 000 € ;

N-2 : 150 000 € ;

N-1 : 165 000 € ;

N : 185 000 € ;

N+1 : 120 000 €.

Les limites des régimes applicables sont déterminées normalement, mais la moyenne triennale est calculée sous déduction de la quote-part de l'associé sortant pour les années de référence à compter de l'année N.

de ce fait, 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 micro-BA	Moyenne des recettes des trois années précédentes	Régime d'imposition
N	82 200 € x 2 = 164 400 € (au lieu de 82 200 € x 3 = 246 600 €)	[(145 000 € + 150 000 + 165 000 €) x 70%] / 3 = 107 333 €	Micro-BA
N+1	82 200 € x 2 = 164 400 €	[(150 000 € + 165 000 € + 185 000 €) x 70 %] / 3 = 116 667 €	Micro-BA
N+2	82 200 € x 2 = 164 400 €	[(165 000 € x 70 % + 185 000 € x 70 %) + 120 000 €] / 3 = 121 666 €	Micro-BA

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

330

Des GAEC peuvent se transformer en une autre forme de société civile (EARL, SCEA, etc.) ou inversement des sociétés civiles, se transformer 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 à l'article 202 ter du CGI et au 2 de l'article 221 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 § 340** 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 trois 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 régime micro-BA 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 (CGI, art. 71, 1°), la transformation peut entraîner un changement de régime d'imposition.

Ainsi, lorsque le GAEC relevait du régime micro-BA 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 § 70).

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 micro-BA 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 § 1 à 40).

2. Transformation d'une société civile agricole en GAEC

380

Dans la mesure où les GAEC bénéficient de règles particulières pour déterminer leur régime d'imposition, la transformation d'une société civile agricole en GAEC peut entraîner un changement de régime d'imposition.

Si la société civile était initialement soumise à un régime réel, en fonction de ses recettes ou par impossibilité d'appliquer le régime micro-BA en cas de création, postérieure au 1er janvier 1997, sa transformation en GAEC peut lui permettre de relever du micro-BA sous réserve de respecter les conditions de recettes prévues au I de l'article 69 du CGI et à l'article 71 du CGI.

Deux situations doivent être distinguées :

- si la société civile clôturait ses exercices le 31 décembre, le régime micro-BA est susceptible de s'appliquer au GAEC issu de la transformation au titre de l'année de transformation, sous réserve qu'au 31 décembre les conditions de recettes appréciées en application de l'article 69 du CGI et de l'article 71 du CGI soient respectées ;

- si la société civile clôturait ses exercices à une date différente du 31 décembre, le régime réel s'applique nécessairement jusqu'au 31 décembre de l'année de transformation, le régime micro-BA

n'étant susceptible de s'appliquer (si toutes les conditions requises sont remplies) que l'année suivante. En effet, le régime micro-BA n'est susceptible de s'appliquer qu'à une année civile complète. Dans ce cas, il convient de faire application des règles prévues en cas de passage du régime réel au régime micro-BA : le bénéfice imposable de l'année de transformation est calculé en tenant compte, d'une part, du résultat accusé par le bilan clos au cours de cette année et, d'autre part, du résultat constaté entre la date de clôture de l'exercice et le 31 décembre (BOI-BA-REG-40-20 au I § 1).

Les options éventuelles demeurent valables dans les mêmes conditions qu'exprimées au **III-B-1 § 370**.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 21/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2721-PGP.html/identifiant=BOI-BA-REG-10-40-20160907