

## **Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-REG-10-30-10/02/2014

Date de publication : 10/02/2014

Date de fin de publication : 07/09/2016

### **BA - Régimes d'imposition - Appréciation des limites en fonction des caractéristiques de l'exploitation**

---

#### **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 3 : Appréciation des limites en fonction des caractéristiques de l'exploitation

#### **Sommaire :**

I. Exploitants individuels

A. Principe

B. Cas particuliers

1. Exploitations familiales

a. Situation du conjoint de l'exploitant et des enfants mineurs

b. Situation des enfants majeurs

2. Exploitation reprise par le conjoint d'un exploitant qui part en retraite

3. Exploitation reprise par le conjoint d'un exploitant après divorce

4. Exploitation reprise par le conjoint d'un exploitant décédé

5. Entreprise individuelle à responsabilité limitée

II. Groupements et sociétés

A. Sociétés ou groupements concernés

1. Principes

2. Cas particuliers

a. Sociétés coopératives agricoles

b. Sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA)

c. Groupements d'intérêt économique et groupements européens d'intérêt économique

d. Sociétés de service et « banques de travail »

B. Situation des sociétés ou groupements

1. Sociétés et groupements, autres que les GAEC visés à l'article 71 du CGI, créés avant le 1er janvier 1997

2. Sociétés et groupements, autres que les GAEC visés à l'article 71 du CGI, créés à compter du 1er janvier 1997

C. Situation des membres de la société ou du groupement

1. Modalités de détermination de la clef de répartition du bénéfice comptable
  2. Recettes à retenir pour la détermination du régime d'imposition applicable
    - a. Recettes à prendre en compte pour la détermination du régime d'imposition de l'exploitation individuelle d'un agriculteur membre d'une société ou d'un groupement agricole
    - b. Recettes à prendre en compte pour la détermination du régime d'imposition applicable à la quote-part du bénéfice social revenant à un exploitant individuel membre d'une société ou d'un groupement agricole
      - 1° Exploitant individuel exerçant simultanément une activité agricole dans une société ou un groupement agricole relevant de l'impôt sur le revenu en qualité d'associé exploitant
      - 2° Exploitant individuel associé non exploitant d'une société ou d'un groupement agricole relevant de l'impôt sur le revenu
      - 3° Personne physique exerçant exclusivement dans le cadre d'une société ou d'un groupement agricole autre qu'un GAEC
      - 4° Personne physique exerçant exclusivement dans le cadre d'un GAEC
      - 5° Personne physique exerçant exclusivement dans plusieurs sociétés ou groupements
  3. Situations susceptibles de se rencontrer
    - a. La moyenne cumulée des recettes de l'exploitation personnelle et de la quote-part des recettes de la société créée avant le 1er janvier 1997 est inférieure à la limite mentionnée au I de l'article 69 du CGI (limite du forfait)
    - b. La moyenne cumulée des recettes de l'exploitation personnelle et de la quote-part des recettes de la société est comprise entre la limite mentionnée au I (limite du forfait) et celle mentionnée au b du II de l'article 69 du CGI (limite du régime réel simplifié)
    - c. La moyenne cumulée des recettes de l'exploitation personnelle et de la quote-part des recettes de la société excède la limite mentionnée au b du II de l'article 69 du CGI (limite du régime réel simplifié)
  4. Incidence de l'apport par un exploitant agricole de son exploitation à un groupement ou à une société
    - a. Apport par un exploitant individuel, conservant la qualité d'exploitant à titre personnel, de tout ou partie de son activité à un groupement ou à une société de personnes
    - b. Apport par un exploitant individuel, ne conservant pas la qualité d'exploitant à titre personnel, de la totalité de son exploitation à un groupement ou une société
- D. Transformation d'une société civile en GAEC ou inversement

## 1

Pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition, il convient de distinguer suivant que l'activité agricole est exercée par :

- un exploitant individuel ;
- ou une société ou un groupement non passible de l'impôt sur les sociétés.

## I. Exploitants individuels

### A. Principe

---

#### 10

Pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition, il convient de retenir la totalité des recettes réalisées par le contribuable, dans l'ensemble de ses exploitations.

À cet égard, il n'y a pas lieu de distinguer selon :

- la situation géographique des exploitations (il convient donc de retenir les recettes provenant d'exploitations situées dans des départements d'outre-mer) ;
- la nature des cultures pratiquées.

**Remarque :** Lorsqu'un exploitant individuel est, par ailleurs, membre d'un groupement ou d'une société agricole non

## **B. Cas particuliers**

---

### **1. Exploitations familiales**

---

#### **20**

Très souvent, la famille de l'exploitant participe aux travaux de la ferme.

La question peut donc se poser de savoir si cette activité est exercée dans le cadre d'une exploitation unique ou, au contraire, d'exploitations séparées.

Ce problème doit être résolu comme suit.

#### **a. Situation du conjoint de l'exploitant et des enfants mineurs**

---

#### **30**

Compte tenu de l'étroite communauté d'intérêt qui unit l'exploitant et les membres de sa famille, on se trouve d'une manière générale en présence d'une exploitation unique pour l'appréciation des limites d'application des différents régimes d'imposition.

Les conjoints ont alors la qualité commune de coexploitants.

À cet égard, il est précisé que le conjoint coexploitant, s'entend de celui qui est propriétaire indivis de tout ou partie des biens affectés à l'exploitation ou encore de celui qui, participe à la mise en valeur de l'exploitation appartenant en propre à son époux.

Ainsi, quel que soit le régime matrimonial des époux, il y a lieu de considérer que l'exploitation gérée par le conjoint de l'exploitant n'est pas réellement distincte de celle de l'exploitant et qu'il convient, par suite, de totaliser les recettes pour l'appréciation des limites. L'existence d'un régime communautaire renforce, bien entendu, cette présomption.

Ce n'est que dans le cas exceptionnel où le conjoint de l'exploitant gère de manière autonome (cf. **I-B-1-b § 40**), un domaine dont tous les éléments de l'actif lui appartiennent en propre qu'il peut être admis que cette propriété constitue une exploitation distincte de celle de l'exploitant.

#### **b. Situation des enfants majeurs**

---

#### **40**

Dans cette hypothèse, il convient de se référer aux circonstances de fait.

C'est ainsi, en principe, que les recettes doivent être totalisées si les éléments d'exploitation (terres, bâtiments, cheptel mort ou vif) appartiennent à une même personne ou à une indivision.

Il en est de même lorsque le ou les baux ont été conclus au nom d'un preneur unique ou lorsqu'il existe une société de fait entre l'exploitant et ses enfants majeurs (exploitation en commun, participation à la gestion de l'affaire, aux bénéfices et aux pertes ; [BOI-BA-CHAMP-20-10 au IV § 130 à 170](#) et [BOI-BA-CHAMP-20-20 au II-K § 260 à 290](#)).

En revanche, l'activité de chaque membre de la famille peut être examinée séparément si l'on se trouve en présence d'exploitations réellement distinctes et indépendantes. Dans ce cas, d'ailleurs, les intéressés doivent également être inscrits à la Mutualité Sociale Agricole et auprès de la Chambre d'agriculture du département.

## **2. Exploitation reprise par le conjoint d'un exploitant qui part en retraite**

---

### **50**

Lorsqu'un agriculteur prend sa retraite et que l'exploitation est reprise par son conjoint, celui-ci doit être considéré comme poursuivant l'exploitation. Il n'est pas assimilé à un nouvel exploitant en matière de bénéficiaires agricoles.

Il en résulte notamment que le régime d'imposition de l'exploitation est déterminé, conformément au I de l'article 69 du code général des impôts (CGI) [BOI-BA-REG-10-20-10], en tenant compte de la moyenne des recettes encaissées par l'exploitation au cours de la période biennale de référence.

De même, les options en cours de validité conservent leur valeur.

## **3. Exploitation reprise par le conjoint d'un exploitant après divorce**

---

### **60**

Sur ce point, il convient de se reporter au [BOI-BIC-CESS-10-20-20](#).

## **4. Exploitation reprise par le conjoint d'un exploitant décédé**

---

### **70**

Sur ce point, il convient de se reporter au [BOI-BA-REG-20-20](#) au IV-C § 140 et suiv..

## **5. Entreprise individuelle à responsabilité limitée**

---

### **80**

Sur ce point, il convient de se reporter au [BOI-BIC-CHAMP-70-30](#)

## **II. Groupements et sociétés**

### **90**

En principe, le régime fiscal des sociétés ou groupements agricoles non soumis à l'impôt sur les sociétés est déterminé uniquement par le montant global de leurs recettes (CGI, art. 70).

**Remarque :** Voir toutefois au [BOI-BIC-BASE-10-20](#) les règles applicables lorsque les parts d'une société d'exploitation agricole sont inscrites à l'actif d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale ou agricole imposable de plein droit d'après un régime de bénéfice réel, d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ou détenues par une société ou un groupement mentionnés à l'article 8 du CGI, l'article 8 quinquies du CGI, l'article 239 quater du CGI, l'article 239 quater B du CGI, l'article 239 quater C du CGI ou l'article 239 quater D du CGI exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole relevant de l'impôt sur le revenu selon le régime du forfait ou sur option selon le régime du bénéfice réel simplifié (application de l'article 238 bis K du CGI).

Toutefois, en application des dispositions de l'article 69 D du CGI, les sociétés ou groupements agricoles, autres que les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) visés à l'article 71 du CGI, créés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997, sont exclus du régime forfaitaire agricole ([BOI-BA-REG-20-20](#) au V-A-3 § 230 à 250).

## **A. Sociétés ou groupements concernés**

---

## 1. Principes

---

### 100

Sous réserve des règles particulières prévues en ce qui concerne les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC ; [BOI-BA-REG-10-40](#)), les dispositions de l'[article 70 du CGI](#) concernent toutes les sociétés ou groupements agricoles qui sont dotés d'une personnalité distincte de celle de leurs membres : sociétés civiles de droit commun, groupements fonciers agricoles, sociétés en nom collectif, etc. ([BOI-BIC-CHAMP-70-20-20](#) à [BOI-BIC-CHAMP-70-20-80](#)).

À ces sociétés et groupements, il convient d'assimiler les groupements qui sont placés sur le plan fiscal dans la même situation que les sociétés de personnes. Tel est le cas :

- des sociétés en participation ;
- des sociétés de fait. À cet égard, il est rappelé que selon une jurisprudence constante du Conseil d'État, l'existence d'une société de fait suppose que les associés participent aux apports, à la gestion et aux résultats. Ces trois conditions qui ne peuvent être appréciées qu'au vu des circonstances de fait doivent être simultanément remplies. Bien entendu, si des agriculteurs sont reconnus, pour l'application des taxes sur le chiffre d'affaires, exercer leur profession en société de fait, ils ne sauraient être considérés comme des exploitants individuels pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ;
- des indivisions ;
- des exploitations en métayage ou en colonat partiaire quand est établie l'existence des trois caractéristiques du contrat de société : apports, partage des bénéfices et des pertes et affectio societatis. Cette démonstration peut être faite par tous moyens et notamment à partir des termes du contrat ou de la réalité des conditions d'exploitation. Lorsque cette preuve est apportée, les exploitations en métayage sont soumises au même régime fiscal que les sociétés de personnes pour l'appréciation des limites mentionnées à l'[article 69 du CGI](#). Dès lors, le régime d'imposition de l'exploitation en métayage est déterminé en fonction de ses recettes totales. Le bailleur et le métayer sont personnellement assujettis à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices agricoles, pour la part leur revenant dans les bénéfices de la métairie. Les mêmes règles s'appliquent lorsque le bailleur ou le métayer ont la forme juridique d'une société ou groupement dont les membres sont soumis à l'impôt sur le revenu pour la part leur revenant.

## 2. Cas particuliers

---

### a. Sociétés coopératives agricoles

---

### 110

Sous réserve de certaines exonérations ([BOI-IS-CHAMP-30-10-10](#)), les coopératives agricoles entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés. Elles ne sont donc pas visées par l'[article 70 du CGI](#).

Quant au régime fiscal des adhérents d'une coopérative agricole, il dépend, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, des relations contractuelles qui existent entre les adhérents et la coopérative, telles qu'elles sont définies par les statuts, le règlement intérieur ou tout autre document analogue.

Lorsqu'une coopérative achète à un exploitant des produits agricoles qu'elle revend pour son propre compte après transformation, le chiffre d'affaires retenu pour déterminer le régime d'imposition du coopérateur, doit comprendre les sommes (acomptes, primes, ristournes, compléments de prix en fin de campagne, etc.) qu'il perçoit en contrepartie de ses apports de produits non transformés.

Lorsqu'une coopérative transforme des produits agricoles et se charge de les vendre pour le compte de

son adhérent, les livraisons effectuées par ce dernier n'emportent aucun transfert de propriété à la coopérative. Dans ce cas, le chiffre d'affaires retenu pour déterminer le régime d'imposition du coopérateur est constitué par les recettes brutes résultant de la vente des produits transformés, c'est-à-dire les sommes nettes qu'il perçoit en contrepartie de ses apports majorées du montant des prélèvements effectués par la coopérative pour couvrir ses frais.

## **b. Sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA)**

---

### **120**

Les SICA ont le statut de sociétés coopératives ([BOI-IS-CHAMP-10-10](#) au I-E § 130).

Dans ces conditions, elles entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés et ne sont donc pas visées par l'[article 70 du CGI](#).

## **c. Groupements d'intérêt économique et groupements européens d'intérêt économique**

---

### **130**

Les groupements d'intérêt économique et les groupements européens d'intérêt économique qui exercent une activité industrielle ou commerciale (commercialisation de la production de leurs adhérents) ne sont pas concernés par les dispositions de l'[article 70 du CGI](#). Mais, bien entendu, il est tenu compte des livraisons effectuées au groupement par chacun de ses adhérents pour déterminer les recettes encaissées par les intéressés.

## **d. Sociétés de service et « banques de travail »**

---

### **140**

Les sociétés de service régulièrement constituées exercent une activité d'entrepreneur de travaux agricoles qui a un caractère commercial.

Elles ne se trouvent donc pas concernées par l'[article 70 du CGI](#).

Quant aux banques de travail, il convient de leur appliquer les règles prévues pour les diverses formes d'entraide.

## **B. Situation des sociétés ou groupements**

---

### **150**

Les groupements et sociétés agricoles non passibles de l'impôt sur les sociétés ne sont pas soumis en tant que tels à l'impôt sur le revenu.

Cet impôt est établi directement au nom des associés à proportion de leurs droits dans la société ou le groupement (cf. **II-C § 180 et suivants**).

Mais, en dépit de cette situation, les groupements et sociétés en cause conservent au plan fiscal une personnalité distincte.

Il en résulte les conséquences suivantes :

- pour déterminer le régime d'imposition applicable aux sociétés et groupements, autres que les GAEC visés à l'article 71 du CGI, il n'est tenu compte que du montant total des recettes de la société ou du groupement (CGI, art. 70).

**Remarque** : Les sociétés à activité agricole autre que les GAEC, créées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997, relèvent obligatoirement d'un régime réel d'imposition (CGI, art. 69 D) ;

- en ce qui concerne les GAEC visés à l'article 71 du CGI, leurs recettes sont appréciées dans la limite particulière qui leur est applicable (CGI, art. 71, 1<sup>o</sup>) ; BOI-BA-REG-10-40 au II-A-1 § 100 et suivants.

## **1. Sociétés et groupements, autres que les GAEC visés à l'article 71 du CGI, créés avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997**

---

### **160**

Lorsque la moyenne de ses recettes, mesurée dans les conditions prévues à l'article 69 du CGI (BOI-BA-REG-10-20-10) excède la limite mentionnée au I ou au b du II de cet article, la société ou le groupement relève selon le cas, du régime simplifié d'imposition ou du régime réel normal et doit se conformer aux obligations comptables et fiscales correspondantes.

À l'inverse, lorsque la moyenne de ses recettes est inférieure à la limite mentionnée au I de l'article 69 du CGI, le groupement ou la société se trouve placé de plein droit sous le régime du forfait (sauf, bien entendu, option de sa part ou exclusion du régime forfaitaire).

## **2. Sociétés et groupements, autres que les GAEC visés à l'article 71 du CGI, créés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997**

---

### **170**

Ces sociétés et groupements étant exclus du régime forfaitaire (BOI-BA-REG-20-20-au V-A-3 § 230 à 250), ils relèvent du régime réel normal ou du régime réel simplifié selon que la moyenne de leurs recettes mesurée dans les conditions prévues à l'article 69 du CGI excède ou non la limite mentionnée au b du II de cet article.

## **C. Situation des membres de la société ou du groupement**

---

### **180**

Conformément aux dispositions de l'article 8 du CGI, chacun des membres des sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés est personnellement imposable pour la part lui revenant dans le bénéfice de la société ou du groupement.

Ces bénéfices sont normalement déterminés suivant les règles correspondant au régime d'imposition de la société ou du groupement.

Ainsi, les bénéfices réalisés par une société relevant du régime réel normal sont déterminés et imposés au nom des associés suivant les règles régissant ce régime, alors même que la quote-part revenant à chaque associé dans les recettes totales serait inférieure à la limite mentionnée au b du II de l'article 69 du CGI.

### **190**

Cependant, pour déterminer la part de bénéfice social revenant à un membre d'une société ou d'un groupement agricole, il convient d'appliquer les dispositions de l'article 238 bis K du CGI (BOI-BIC-BASE-10-20).

## 200

Par ailleurs, pour déterminer le régime d'imposition d'un exploitant agricole, il convient, conformément à l'[article 69 du CGI](#) et l'[article 70 du CGI](#), de faire la somme de ses recettes réalisées à titre personnel et de la quote-part de recettes qui lui revient à proportion de ses droits dans les bénéfices comptables des sociétés ou groupements agricoles non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est membre, que ces activités individuelles ou sous forme sociétaire soient exercées simultanément ou successivement au cours de la période biennale de référence (cf. [II-C-2-a § 240](#)).

Ces dispositions appellent les précisions suivantes.

### **1. Modalités de détermination de la clef de répartition du bénéfice comptable**

---

#### 210

La clef de répartition du bénéfice comptable à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de chacun des exercices clos au cours de la période biennale de référence, à défaut d'acte ou de convention modifiant la répartition antérieure passé entre les associés avant la date de clôture de ces exercices.

Pour être opposables à l'administration, de tels actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et enregistrés avant la clôture de l'exercice.

Par ailleurs, s'il apparaissait que de telles conventions n'ont été conclues que dans le but d'éluider l'impôt, le service serait en droit d'appliquer la procédure de répression des abus de droit prévue à l'[article L. 64 du livre des procédures fiscales](#).

#### 220

Lorsque sont établis des bilans successifs au cours d'une même année civile, il y a lieu de retenir, au titre de cette année, la moyenne arithmétique des clefs de répartition qui figurent dans le pacte social à la clôture de chacun des exercices clos au cours de cette année.

L'option pour la détermination d'un résultat fiscal intermédiaire, prévue par l'[article 73 D du CGI](#) en cas de transmission ou de rachat des droits d'un associé d'une société de personnes qui exerce une activité agricole, est sans influence sur la détermination de la clef de répartition à retenir.

Autrement dit, cette option ne peut être regardée comme entraînant une modification de la date de clôture de l'exercice social.

#### 230

Pour l'application de ces dispositions, il convient de retenir :

- la date de clôture de l'exercice de l'activité individuelle, pour un exploitant individuel détenant des parts de sociétés ou de groupements inscrites à l'actif de son bilan ;
- la date de clôture la plus tardive de l'exercice de l'activité individuelle ou de la société ou du groupement, pour un exploitant individuel détenant des parts de sociétés ou de groupements non inscrites à l'actif de son bilan ;
- la date de clôture de l'exercice de la société ou du groupement, pour les associés n'exerçant pas d'activité individuelle par ailleurs.



## **2. Recettes à retenir pour la détermination du régime d'imposition applicable**

---

### **a. Recettes à prendre en compte pour la détermination du régime d'imposition de l'exploitation individuelle d'un agriculteur membre d'une société ou d'un groupement agricole**

---

#### **240**

Il s'agit toujours des recettes personnelles (abstraction faite des bénéfices sociaux distribués) majorées de la somme des quotes-parts des recettes des sociétés et des groupements dont l'exploitant est membre (CGI, art. 70).

Cette règle s'applique indifféremment aux exploitants individuels associés, exploitants ou non exploitants, d'une société ou d'un groupement agricole relevant de l'impôt sur le revenu, que les parts de cette société ou de ce groupement soient inscrites ou non à l'actif de leur exploitation.

### **b. Recettes à prendre en compte pour la détermination du régime d'imposition applicable à la quote-part du bénéfice social revenant à un exploitant individuel membre d'une société ou d'un groupement agricole**

---

#### **250**

Les règles de détermination de la part de bénéfice en fonction des règles propres à l'associé, exposées aux **II-C-2-b-1° à 5° § 260 à 300**, s'appliquent sous réserve des dispositions du II de l'[article 155 du CGI](#) applicables aux exercices et aux périodes d'imposition ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

#### **1° Exploitant individuel exerçant simultanément une activité agricole dans une société ou un groupement agricole relevant de l'impôt sur le revenu en qualité d'associé exploitant**

---

#### **260**

<b>Parts sociales non inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle</b>	Montant des recettes de la société ou du groupement (CGI, art. 151 nonies et CGI, art. 238 bis K, II) <i>sous réserve de l'incidence de l'article 69 B du CGI (CE, arrêt du 9 février 2000, n<sup>os</sup> 185 589 et 185 599)</i> et, pour les sociétés autres que les GAEC, de l'article 69 D du CGI.
--	---

<b>Parts sociales inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle</b>	<p><b>L'exploitant est soumis à un régime réel de plein droit pour son activité individuelle</b> (régime déterminé dans les conditions de l'<a href="#">article 70 du CGI</a>) : recettes personnelles (abstraction faite des bénéfices sociaux distribués) + somme des quotes-parts des recettes des sociétés et des groupements dont l'associé est membre ( <a href="#">CGI, art. 238 bis K, I</a> ; <a href="#">CGI, art. 70</a>).</p> <p><b>Remarque :</b> Lorsque le groupement ou la société relève de plein droit ou sur option du régime simplifié d'imposition et que l'associé est soumis au régime réel normal d'imposition pour son exploitation personnelle, la quote-part du bénéfice social lui revenant est déterminée suivant les règles du régime simplifié d'imposition (cf. <a href="#">II-C-3-c § 340 à 350</a>). Lorsque le groupement ou la société relève de plein droit ou sur option du régime réel normal d'imposition et l'associé est soumis au régime simplifié d'imposition pour son exploitation personnelle, la quote-part du bénéfice social lui revenant est déterminée suivant les règles du régime réel normal d'imposition. Ces solutions évitent de procéder à une double liquidation du bénéfice de la société.</p>
	<p><b>L'exploitant n'est pas soumis à un régime réel de plein droit pour son activité individuelle</b> (régime déterminé dans les conditions de l'<a href="#">article 70 du CGI</a>) : montant des recettes de la société ou du groupement (<a href="#">CGI, art. 238 bis K, II</a>)</p> <p><i>[sous réserve de l'incidence de l'<a href="#">article 69 B du CGI</a> (CE, arrêt du 9 février 2000, n<sup>os</sup> 185 589 et 185 599)</i></p> <p>et, pour les sociétés autres que les GAEC, de l'<a href="#">article 69 D du CGI</a>].</p>

## 2° Exploitant individuel associé non exploitant d'une société ou d'un groupement agricole relevant de l'impôt sur le revenu

270

<b>Parts sociales non inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle</b>	<p>Montant des recettes de la société ou du groupement (<a href="#">CGI, art. 238 bis K, II</a>) [sous réserve de l'incidence de l'<a href="#">article 69 B du CGI</a> (CE, arrêt du 9 février 2000, n<sup>os</sup> 185 589 et 185 599, cf. <a href="#">II-C-2-b-1° § 260</a>) et, pour les sociétés autres que les GAEC, de l'<a href="#">article 69 D du CGI</a>].</p>
--	--

**Parts sociales  
inscrites à l'actif  
de l'entreprise  
individuelle**

**L'exploitant est soumis à un régime réel de plein droit pour son activité individuelle** (régime déterminé dans les conditions de l'article 70 du CGI) : recettes personnelles (abstraction faite des bénéfices sociaux distribués) + somme des quotes-parts des recettes des sociétés et des groupements dont l'associé est membre (CGI, art. 238 bis K, I ; CGI, art. 70).

**Remarque :** Lorsque le groupement ou la société relève de plein droit ou sur option du régime simplifié d'imposition et que l'associé est soumis au régime réel normal d'imposition pour son exploitation personnelle, la quote-part du bénéfice social lui revenant est déterminée suivant les règles du régime simplifié d'imposition (cf. II-C-3-c § 340 à 350). Lorsque le groupement ou la société relève de plein droit ou sur option du régime réel normal d'imposition et l'associé est soumis au régime simplifié d'imposition pour son exploitation personnelle, la quote-part du bénéfice social lui revenant est déterminée suivant les règles du régime réel normal d'imposition. Ces solutions évitent de procéder à une double liquidation du bénéfice de la société.

**L'exploitant n'est pas soumis à un régime réel de plein droit pour son activité individuelle** (régime déterminé dans les conditions de l'article 70 du CGI) : montant des recettes de la société ou du groupement (CGI, art. 238 bis K, II) sous réserve de l'incidence de l'article 69 B du CGI (CE, arrêt du 9 février 2000, n<sup>os</sup> 185 589 et 185 599, cf. II-C-2-b-1° § 260 et, pour les sociétés autres que les GAEC, de l'article 69 D du CGI).

**3° Personne physique exerçant exclusivement dans le cadre d'une société ou d'un groupement agricole autre qu'un GAEC**

280

<b>Activité individuelle préexistante au moment de la mise en société</b>	Recettes de la société ou du groupement (CGI, art. 151 nonies et CGI, art. 238 bis K, II) sans possibilité de retour au régime forfaitaire (CGI, art. 69 B).
<b>Sans activité individuelle préexistante au moment de la mise en société</b>	Recettes de la société ou du groupement (CGI, art. 151 nonies et CGI, art. 238 bis K, II).

**4° Personne physique exerçant exclusivement dans le cadre d'un GAEC**

290

<b>Activité individuelle préexistante au moment de la mise en société</b>	<i>Recettes du groupement appréciées dans la limite particulière aux GAEC (CGI, art. 71,1° ; CE, arrêt du 26 novembre 1999, n° 180 796).</i> sans possibilité de retour au régime forfaitaire (CGI, art. 69 B).
---	--

**Sans activité individuelle préexistante au moment de la mise en société**

Recettes du groupement appréciées dans la limite particulière aux GAEC (CGI, art. 71,1°).

**5° Personne physique exerçant exclusivement dans plusieurs sociétés ou groupements**

**300**

**Avec ou sans activité individuelle préexistante au moment de la mise en société**

Voir les modalités d'appréciation pour chaque quote-part indépendamment

**3. Situations susceptibles de se rencontrer**

**a. La moyenne cumulée des recettes de l'exploitation personnelle et de la quote-part des recettes de la société créée avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997 est inférieure à la limite mentionnée au I de l'article 69 du CGI (limite du forfait)**

**310**

**Remarque :** Les sociétés ou groupements agricoles, autres que les GAEC visés à l'article 71 du CGI, créés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997 sont exclus du régime forfaitaire agricole (BOI-BA-REG-20-20 au V-A-3 § 230 à 250).

Trois cas sont à envisager :

- la moyenne des recettes de la société créée avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997, mesurée sur deux années consécutives, est inférieure à la limite mentionnée au I de l'article 69 du CGI. L'associé est alors imposé d'après le régime forfaitaire pour l'ensemble de ses revenus agricoles. Toutefois, si la société a opté pour le régime simplifié ou pour le régime réel normal, la part du bénéfice social correspondant aux droits de l'associé doit être déterminée suivant les règles régissant ce régime optionnel ;

- la moyenne des recettes de la société créée avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997 est comprise entre la limite mentionnée au I et celle mentionnée au b du II de l'article 69 du CGI. Dans ce cas, l'associé est imposé au forfait pour son exploitation personnelle et au régime simplifié pour la quote-part lui revenant dans les bénéfices sociaux (toutefois, cette quote-part des bénéfices sociaux devrait être déterminée suivant les règles du régime réel normal si la société avait opté pour ce régime) ;

- la moyenne des recettes de la société créée avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997 est supérieure à la limite mentionnée au b du II de l'article 69 du CGI. Dans ce cas, l'associé est imposé au forfait pour son exploitation personnelle et selon le régime du bénéfice réel normal pour sa part dans la société.

**b. La moyenne cumulée des recettes de l'exploitation personnelle et de la quote-part des recettes de la société est comprise entre la limite mentionnée au I (limite du forfait) et celle mentionnée au b du II de l'article 69 du CGI (limite du régime réel simplifié)**

**320**

L'exploitant relève du régime simplifié d'imposition tant en ce qui concerne son exploitation personnelle que sa quote-part des bénéfices sociaux, si les parts sociales sont inscrites à l'actif de l'entreprise

individuelle (application des dispositions du I de l'article 238 bis K du CGI).

L'Administration peut donc demander à l'intéressé les renseignements comptables de nature à justifier le montant de cette part même si la société ou le groupement relève personnellement du régime du forfait (cas des sociétés agricoles créées avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997 ou des GAEC visés à l'article 70 du CGI).

Bien entendu, si la société ou le groupement relève, à titre obligatoire ou sur option, du régime du bénéficiaire réel normal, la quote-part de l'associé dans le bénéfice social doit être déterminée suivant les règles prévues pour ce régime.

### 330

**Exemple :** Un exploitant individuel, qui a déjà été soumis à un régime réel d'imposition, est également membre de deux sociétés civiles agricoles A et B, créées avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997, dont il détient respectivement 50 % et 10 % des parts sociales (on suppose que le bénéfice comptable de ces sociétés est réparti entre les associés au prorata des parts sociales et que les parts sociales sont inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle).

#### Répartition des recettes

	Recettes		
	Individuelles	De la société A	De la société B
N	45 000 €	60 000 €	380 000 €
N+1	50 000 €	70 000 €	410 000 €

Cet agriculteur relève de plein droit du régime réel simplifié au titre de N+2 car la moyenne des recettes réalisées à titre personnel et comme associé des sociétés A et B, au cours de la période biennale N/N+1 est comprise entre la limite mentionnée au I et celle mentionnée au b du II de l'article 69 du CGI.

Recettes de N :

$$45\,000\text{ €} + (60\,000\text{ €} \times 50\%) + (380\,000\text{ €} \times 10\%) = 113\,000\text{ €}.$$

Recettes de N+1 :

$$50\,000\text{ €} + (70\,000\text{ €} \times 50\%) + (410\,000\text{ €} \times 10\%) = 126\,000\text{ €}.$$

Moyenne des recettes de la période N/N+1 :

$$(113\,000\text{ €} + 126\,000\text{ €}) / 2 = 119\,500\text{ €}.$$

Dans ces conditions, le bénéfice correspondant à l'exploitation personnelle de l'intéressé ainsi que sa part dans le bénéfice de la société A doivent être déterminés suivant les règles du régime réel simplifié.

La quote-part du bénéfice de la société B revenant à ce contribuable sera déterminée suivant les règles du régime réel normal.

**Remarque :** Nonobstant les dispositions du II de l'article 238 bis K du CGI, si les parts sociales détenues dans la société A n'avaient pas été inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle, la quote-part du bénéfice social de cette société A, créée avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997, aurait été déterminée selon les modalités du régime réel réel simplifié d'imposition, en application de l'article 69 B du CGI, même si la société A relève de plein droit du forfait.

#### **c. La moyenne cumulée des recettes de l'exploitation personnelle et de la quote-part des recettes de la société excède la limite mentionnée au b du II de l'article 69 du CGI (limite du régime réel simplifié)**

### 340

Dans cette hypothèse, le contribuable relève du régime réel normal aussi bien pour la détermination du bénéfice de son exploitation personnelle que pour le calcul de sa quote-part dans les bénéfices sociaux, si les parts sociales sont inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle (application des dispositions du I de l'[article 238 bis K du CGI](#)).

Toutefois, lorsque la société relève de plein droit ou sur option du régime réel simplifié, la part du bénéfice social revenant à l'associé doit être déterminée suivant les règles régissant ce régime. Cette solution évite en effet de procéder à une double liquidation du bénéfice de la société.

### 350

**Exemple :** Mêmes données qu'au **II-C-3-b § 330**, mais les recettes de l'exploitation personnelle du contribuable s'élèvent respectivement à 290 000 € et 300 000 € en N et N+1.

Recettes totales de N :

$290\,000\text{ €} + (60\,000\text{ €} \times 50\%) + (380\,000\text{ €} \times 10\%) = 358\,000\text{ €}$ .

Recettes totales de N+1 :

$300\,000\text{ €} + (70\,000\text{ €} \times 50\%) + (410\,000\text{ €} \times 10\%) = 376\,000\text{ €}$ .

Moyenne des recettes de la période N/N+1 :

$(358\,000\text{ €} + 376\,000\text{ €}) / 2 = 367\,000\text{ €}$ .

L'intéressé relève en principe du régime réel normal pour l'ensemble de ses exploitations (y compris sa participation dans la société A) au titre de N+2.

**Remarque :** Nonobstant les dispositions du II de l'[article 238 bis K du CGI](#), si les parts sociales détenues dans la société A n'avaient pas été inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle, la quote-part du bénéfice social de cette société A, créée avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997, aurait été déterminée selon les modalités du régime réel normal d'imposition, en application de l'[article 69 B du CGI](#), même si la société A relève de plein droit du forfait.

Cependant, dans l'hypothèse où la société A aurait opté pour le régime réel simplifié, la part du bénéfice social revenant au contribuable devrait être déterminée suivant les règles prévues pour ce régime.

## **4. Incidence de l'apport par un exploitant agricole de son exploitation à un groupement ou à une société**

---

### **a. Apport par un exploitant individuel, conservant la qualité d'exploitant à titre personnel, de tout ou partie de son activité à un groupement ou à une société de personnes**

---

### 360

Cette situation est sans incidence sur le régime d'imposition applicable à l'exploitant individuel réalisant l'apport si celui-ci conserve la qualité d'exploitant à titre personnel (cf. [II-C-2-a § 240](#)).

### 370

Il en est ainsi :

- des personnes qui continuent d'exercer une activité agricole sur une partie de l'exploitation qu'elles n'ont pas apportée à un groupement ;
- des personnes qui continuent à écouler des stocks à titre personnel ou conservent des créances après la date effective d'arrêt de l'exploitation (par exemple, après livraison à une coopérative de la totalité du

stock) : elles sont, en effet, réputées exercer une activité individuelle.

Les dispositions de l'[article 69 B du CGI](#) (non retour au forfait) sont susceptibles d'être appliquées aux exploitants mentionnés ci-avant pour la détermination de leur régime fiscal.

### **b. Apport par un exploitant individuel, ne conservant pas la qualité d'exploitant à titre personnel, de la totalité de son exploitation à un groupement ou une société**

#### **380**

Lorsqu'un agriculteur fait apport de son exploitation individuelle à une société ou un groupement agricole, le régime d'imposition de la quote-part de résultat lui revenant est déterminé en tenant compte du montant des recettes de la société ou du groupement, sous réserve des dispositions de l'[article 69 D du CGI](#) (cf. [II-C-2-b-3° § 280](#)).

Pour les apports réalisés au profit de GAEC visés à l'[article 71 du CGI](#), les recettes à retenir sont appréciées dans la limite particulière prévue au 1° de cet article (cf. [II-C-2-b-4° § 290](#)).

### **D. Transformation d'une société civile en GAEC ou inversement**

#### **390**

Sur ce point, il convient de se reporter au [BOI-BA-REG-10-40](#) au III § 330 à 380.