

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-REG-10-30-07/09/2016

Date 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

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. 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
 - 2° Personne physique exerçant exclusivement dans le cadre d'une société ou d'un groupement agricole autre qu'un GAEC
 - 3° Personne physique exerçant exclusivement dans le cadre d'un GAEC
 - 4° 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 micro-BA)
 - 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 micro-BA) 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

AVERTISSEMENT

Les commentaires contenus aux II-C-2-b-1° à 4° § 260 à 300 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

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 passible de l'impôt sur les sociétés, cf. II-C § 180 et suivants.

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

30

Compte tenu des modalités de fonctionnement de l'exploitation et de la communauté d'intérêt plus ou moins étroite qui unit l'exploitant et son conjoint, on peut se trouver en présence d'une exploitation unique ou de plusieurs exploitations pour l'appréciation des limites d'application des différents régimes d'imposition.

Le fait de savoir si l'on est en présence d'une ou de plusieurs exploitations dépend notamment du régime matrimonial des époux mais également des circonstances de fait.

Dans l'hypothèse où les époux sont mariés sous un régime de séparation de biens, chacun des époux est réputé exploiter sa propre exploitation.

Il en va autrement uniquement lorsque les époux procèdent à l'exploitation de l'entreprise dans le cadre d'une société créée de fait, ce qui suppose la réunion de trois conditions : la réalisation d'apports en capital ou en industrie, la participation de chacun des membres à la gestion effective de l'entreprise, le partage entre les membres des résultats bénéficiaires ou déficitaires de l'entreprise.

Dans l'hypothèse où les époux sont mariés sous un régime de communauté, il convient de rechercher si les exploitations de chacun des époux disposent de moyens d'exploitations et de sièges distincts, auquel cas on est en présence de deux exploitations, ou non. A cet égard, le fait notamment que les époux exercent des activités différentes et soient titulaires de baux distincts ne fait pas obstacle à l'existence d'une exploitation unique.

L'activité de deux époux relève sur le fondement de l'article 69 du CGI d'une exploitation unique soumise au régime réel d'imposition dès lors que ces deux activités ont un siège unique et ne disposent pas de moyens d'exploitation distincts (CE, arrêt du 20 décembre 2000, n° 212844).

Dans le cas d'une exploitation commune, les conjoints ont la qualité de coexploitants et les limites d'application des différents régimes s'apprécient de façon globale.

Dans le cas contraire, ces limites des régimes s'apprécient distinctement pour chaque exploitation.

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 bénéfices agricoles.

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

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](#).

(70)

4. 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 des micro-exploitations agricoles (régime "micro-BA) ou sur option selon le régime du bénéfice réel normal ou 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^{er} janvier 1997, sont exclus du régime micro-BA ([BOI-BA-REG-15](#) au [III-A-3 § 130 à 150](#)).

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 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^{er} 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°](#)) ; [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^{er} 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 micro-BA (sauf option de sa part pour un régime réel d'imposition).

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

170

Ces sociétés et groupements étant exclus du régime micro-BA ([BOI-BA-REG-15 au III-A-3 § 130 à 150](#)), 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 triennale 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 triennale 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 \(LPF\)](#).

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^{er} janvier 2012.

AVERTISSEMENT

Les commentaires contenus aux II-C-2-b-1° à 4° § 260 à 300 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° Exploitant individuel exerçant simultanément une activité agricole dans une société ou un groupement agricole relevant de l'impôt sur le revenu

260

<p>Parts sociales non inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle</p>	<p>La quote-part de bénéfice est imposée selon le régime de la société ou du groupement (CGI, art. 238 bis K, II) :</p> <ul style="list-style-type: none">- régime réel s'il s'agit d'une société autre qu'un GAEC créée à compter du 1er janvier 1997 (CGI, art. 69 D) ;- régime déterminé selon le montant des recettes de la société ou du groupement s'il s'agit d'un GAEC ou d'une société créée avant le 1er janvier 1997 (CGI, art. 71) <p>Remarque: conformément à l'article 151 nonies du CGI, si le résultat de l'exploitation est imposé selon un régime réel d'imposition, les parts sont considérées comme un élément d'actif professionnel et sont donc obligatoirement inscrites à l'actif.</p>
---	--

Parts sociales inscrites à l'actif de l'entreprise individuelle	<p>Il convient au préalable de déterminer le régime applicable à l'activité individuelle de l'exploitant en additionnant les recettes personnelles de l'exploitant (abstraction faite des bénéfices sociaux distribués) et la somme des quote-parts des recettes des sociétés et des groupements dont il est membre (CGI, art. 70). Dès lors, deux cas de figures sont à envisager.</p>
	<p>Si l'exploitant est soumis à un régime réel de plein droit pour son activité individuelle, la quote-part de bénéfice correspondant à ses droits est déterminée selon les règles des bénéfices réels (CGI, art. 238 bis K, I).</p> <p>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.</p>
	<p>Si l'exploitant n'est pas soumis à un régime réel de plein droit pour son activité individuelle, la quote-part de bénéfice correspondant à ses droits est déterminée selon les règles suivantes (CGI, art. 238 bis K, II) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - régime réel s'il s'agit d'une société autre qu'un GAEC créée à compter du 1er janvier 1997 (CGI, art. 69 D) ; - régime déterminé selon le montant des recettes de la société ou du groupement s'il s'agit d'un GAEC ou d'une société créée avant le 1er janvier 1997 (CGI, art. 71)

(270)

2° Personne physique exerçant exclusivement dans le cadre d'une société ou d'un groupement agricole autre qu'un GAEC

280

Activité individuelle préexistante au moment de la mise en société	Recettes de la société ou du groupement (CGI, art. 151 nonies et CGI, art. 238 bis K, II).
Sans activité individuelle préexistante au moment de la mise en société	Recettes de la société ou du groupement (CGI, art. 151 nonies et CGI, art. 238 bis K, II).

3° Personne physique exerçant exclusivement dans le cadre d'un GAEC

290

Activité individuelle préexistante au moment de la mise en société	Recettes du groupement appréciées dans la limite particulière aux GAEC (CGI, art. 71,1° ; CE, arrêt du 26 novembre 1999, n° 180 796).
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°).

4° Personne physique exerçant exclusivement dans plusieurs sociétés ou groupements

300

Les modalités d'imposition de chaque quote-part de résultat sont déterminées indépendamment les unes des autres, compte-tenu des caractéristiques de chaque société ou groupement, que l'exploitant ait ou non exercé une activité individuelle avant les apports aux sociétés ou groupements.

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^{er} janvier 1997 est inférieure à la limite mentionnée au I de l'article 69 du CGI (limite du micro-BA)

310

Remarque : Les sociétés ou groupements agricoles, autres que les GAEC visés à l'article 71 du CGI, créés à compter du 1^{er} janvier 1997 sont exclus du régime micro-BA (BOI-BA-REG-15 au III-A-3 § 130 à 150).

Trois cas sont à envisager :

- la moyenne des recettes de la société créée avant le 1^{er} janvier 1997, mesurée sur trois 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 micro-BA 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^{er} 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 micro-BA 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^{er} 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 micro-BA 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 micro-BA) 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 micro-BA (cas des sociétés agricoles créées avant le 1^{er} 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 bénéfice 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 est également membre de deux sociétés civiles agricoles A et B, créées avant le 1^{er} 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).

	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 €
N+2	49 000 €	71 000 €	400 000 €

Cet agriculteur relève de plein droit du régime réel simplifié au titre de N+3 car la moyenne des recettes réalisées à titre personnel et comme associé des sociétés A et B, au cours de la période triennale N/ N+1/ N+2 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 :

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

Recette de N+2 :

$$49\,000\text{ €} + (71\,000\text{ €} \times 50\%) + (400\,000\text{ €} \times 10\%) = 124\,500\text{ €}.$$

Moyenne des recettes de la période N/N+1/N+2 :
(113 000 € + 126 000 € + 124 500 €) / 3 = 121 167 €.

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.

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 € en N, 300 000 € en N+1 et 310 000 € en N+2.

Recettes totales de N :
290 000 € + (60 000 € x 50 %) + (380 000 € x 10 %) = 358 000 €.

Recettes totales de N+1 :
300 000 € + (70 000 € x 50 %) + (410 000 € x 10 %) = 376 000 €.

Recettes totales de N+2 :
310 000 € + (71 000 € x 50 %) + (400 000 € x 10 %) = 385 500 €.

Moyenne des recettes de la période N/N+1/N+2 :
(358 000 € + 376 000 € + 385 500 €) / 3 = 373 167 €.

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+3.

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.

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 seul 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](#)).

Les recettes réalisées par l'exploitation individuelle ainsi que le régime applicable préalablement à cet apport sont sans incidence (CE, arrêt du 26 novembre 1999, n° 180796)

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](#)).

Exemple : Un exploitant est soumis à un régime réel d'imposition en N-1 du fait du montant de ses recettes en N-4, N-3 et N-2. Il apporte la totalité de son exploitation à un GAEC le 1er janvier N. Au titre de l'année N, le GAEC relève du micro-BA compte tenu des dispositions de l'[article 69](#) et de l'[article 71 du CGI](#). Quel que soit le montant des recettes de l'exploitation individuelle en N-3, N-2 et N-1, l'exploitant est en droit de bénéficier du micro-BA en N.

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.