RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-20-30-40-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 07/09/2016

BA - Base d'imposition - Régimes réels d'imposition - Frais et charges - Charges de personnel - Rémunérations et cotisations sociales obligatoires

---

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles
Base d'imposition
Titre 2 : Régimes réels d'imposition
Chapitre 3 : Frais et charges
Section 4 : Charges de personnel
Sous-section 1 : Rémunérations et cotisations sociales obligatoires

Sommaire :

I. Rémunérations du personnel salarié
A. Rémunérations du personnel salarié non dirigeant
B. Avantages en nature
II. Indemnité versée au stagiaire dans le cadre du stage d'application prévu par le plan de professionnalisation personnalisé
III. Rémunérations de l'exploitant et des membres de sa famille
A. Rémunération de l'exploitant individuel
B. Salaire du conjoint de l'exploitant
C. Salaires versés aux autres membres de la famille de l'exploitant
IV. Rémunération allouée à l'associé d'exploitation
V. Rémunérations allouées aux membres de sociétés de personnes et aux membres de leur famille
VI. Cotisations sociales obligatoires des professionnels non salariés agricoles
A. Principes
B. Rachats de cotisations au régime obligatoire d'assurance-vieillesse et remboursement de rachats
1. Dispositif de rachat
2. Remboursement de rachats de cotisations d'assurance-vieillesse
a. Présentation du dispositif
b. Régime fiscal
C. À-valoir sur le montant des cotisations exigibles l'année suivante
D. Régularisation de cotisations arriérées opérées par un exploitant agricole non salarié pour des périodes d'activité antérieures en tant que salarié ou apprenti
E. Cotisations sociales des exploitants pluriactifs
1. Détermination de l'activité principale
2. Modalités d'imputation des cotisations sociales

I. Rémunérations du personnel salarié

A. Rémunérations du personnel salarié non dirigeant

1

Toutes les sommes versées au personnel salarié à titre d'appointements, salaires ou indemnités sont déductibles, à condition qu'elles correspondent à un travail réel, qu'elles donnent lieu à un versement effectif et qu'elles ne soient pas exagérées. Les frais et charges de personnel doivent ainsi être exposés dans l'intérêt de l'exploitation et se traduire par une diminution de l'actif net.

Par conséquent, l'aide financière mentionnée à l'article 7233-4 du code du travail, attribuée aux salariés de l'exploitation agricole, constitue une charge déductible du résultat imposable si elle répond aux conditions précitées.

En outre, l'exploitant doit être en mesure de justifier du paiement des sommes dont il demande la déduction (livre de paie, bulletins de salaires, ...). Ces charges de personnel doivent être régulièrement comptabilisés en tant que telles et appuyées de pièces justificatives suffisantes.

B. Avantages en nature

10

Il en est de même en principe, des avantages en nature. Toutefois, lorsque ces avantages sont alloués sous forme de produits provenant de l'exploitation, l'agriculteur doit procéder comme pour les fermages en nature.

Deux possibilités peuvent alors être retenues :

- soit comprendre la valeur de ces produits à la fois en recettes et en dépenses ;

- soit s'abstenir de les comptabiliser (cf. **BOI-BA-BASE-20-30-30 au II-B § 60**).

II. Indemnité versée au stagiaire dans le cadre du stage d'application prévu par le plan de professionnalisation personnalisé

20

Les jeunes agriculteurs nés à compter du 1er janvier 1971, qui veulent s'installer et souhaitent être admis au bénéfice des aides à l'installation mentionnées à l'article D343-3 du code rural et de la pêche maritime, doivent réaliser un plan de professionnalisation personnalisé visé au 4° de l'article D343-4 du code rural et de la pêche maritime et dont les conditions de mise en œuvre ont été définies par un arrêté du 9 janvier 2009.

Le plan de professionnalisation personnalisé peut alors imposer la participation à un stage d'application en exploitation agricole. L'indemnité de participation prévue à l'article D343-24 du code rural et de la pêche maritime, versée au stagiaire par le maître-exploitant, est déductible pour son montant réel du bénéfice agricole lorsque le maître-exploitant est soumis à un régime réel d''imposition (elle est réputée couverte par le forfait pour les exploitants soumis à ce régime).

30

Compte tenu de la situation de subordination dans laquelle se trouve le stagiaire, la rémunération et les avantages annexes servis en exécution de la convention sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires (cf. BOI-RSA-CHAMP-10-20-30 au II).

III. Rémunérations de l'exploitant et des membres de sa famille

A. Rémunération de l'exploitant individuel

40

La rémunération que s'alloue l'exploitant individuel en raison de son activité professionnelle ne constitue pas une charge de l'exploitation et ne peut, de ce fait, être admise en déduction.

Ce point est développé dans le BOI-BIC-CHG-40-50-10 au I-A.

Remarque : L'aide financière au titre de services à la personne que s'alloue un exploitant individuel en application de l' article L7233-5 du code du travail, y compris le « CESU préfinancé » n'est pas déductible. Toutefois, l'article L7233-7 du code du travail prévoyant que cette aide est exonérée d'impôt sur le revenu, il convient de considérer que le bénéfice imposable de l'exploitant individuel est exonéré à hauteur de l'aide financière qu'il s'attribue, avec un maximum fixé par l'article du article D7233-8 du code du travail. Ce montant est révisé annuellement en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation.

En pratique, sur la déclaration complémentaire des revenus 2042 C (CERFA n° 11222) du contribuable, le bénéfice imposable sera minoré du montant de l'aide financière qu'il s'est attribuée. Il est précisé que cette minoration ne doit pas conduire à faire naître un déficit au titre de l'exercice d'attribution ni à augmenter le déficit de cet exercice (cf.BOI-BIC-CHG-40-50-10 au I-B-2-b).

B. Salaire du conjoint de l'exploitant

50

Le salaire versé au conjoint de l'exploitant qui participe effectivement à l'exercice de la profession est déductible en totalité lorsque les époux sont mariés sous un régime exclusif de communauté.

En revanche, la déduction est limitée lorsque les époux sont mariés sous un régime de communauté ou sous le régime de participation aux acquêts. Cette limite diffère selon que les exploitants sont adhérents, ou non, d'un centre de gestion agréé :

- exploitants non adhérents : la limite de déduction est fixée par l'article 154 du code général des impôts (CGI) ;

- exploitants adhérents : la déduction est intégralement admise par l'article 154 du CGI.

Les conditions d'application de l'article 154 du CGI font l'objet de commentaires détaillés au BOI-BIC-CHG-40-50-10.

60

Cette déduction totale ou partielle est subordonnée à deux conditions :

- le salaire doit correspondre à un travail effectif et ne pas être excessif eu égard à l'importance des services rendus ;

- il doit donner lieu au versement des cotisations de sécurité sociale, des cotisations d'allocations familiales et des autres prélèvements sociaux en vigueur.

70

Les conditions d'application de l'article 154 du CGI font l'objet de commentaires détaillés au BOI-BIC-CHG-40-50-10.

80

Dès lors que les salaires du conjoint de l'exploitant sont admis en déduction, ceux-ci sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires.

C. Salaires versés aux autres membres de la famille de l'exploitant

90

Les salaires versés aux autres membres de la famille de l'exploitant sont déductibles, sauf s'il existe en réalité une société de fait entre les intéressés et l'exploitant.

Toutefois, les agriculteurs qui emploient leurs enfants mineurs et ne leur versent aucun salaire en argent, ne peuvent déduire de leurs bénéfices les frais nécessités par l'entretien et la nourriture de ces enfants. Ces frais résultent, en effet, de l'obligation naturelle d'assistance à laquelle l'exploitant est tenu envers ses enfants mineurs et ne constituent en aucun cas une charge d'exploitation.

IV. Rémunération allouée à l'associé d'exploitation

100

Dès lors qu'elle répond aux conditions générales de déduction des frais de personnel (travail réel, versement effectif, caractère non exagéré, justification du paiement des sommes en cause), la rémunération allouée à l'associé d'exploitation doit être prise en compte pour la détermination du bénéfice imposable de l'exploitant.

L'associé d'exploitation est la personne non salariée âgée de dix-huit ans révolus et de moins de trente-cinq ans qui, descendant, frère, sœur ou allié au même degré du chef d'exploitation agricole ou de son conjoint, a pour activité principale la participation à la mise en valeur de l'exploitation (article L 321-6 du code rural et de la pêche maritime).

110

Lorsque les droits et obligations respectifs de l'exploitant et de l'associé d'exploitation ne sont pas régis par la convention type départementale mentionnée à l'article L321-7 du code rural et de la pêche maritime, l'article L321-9 du code rural et de la pêche maritime dispose que les associés d'exploitation sont rémunérés par un intéressement aux résultats de l'exploitation, qui prend la forme d'une allocation dont le montant est fixé, pour l'ensemble du territoire, par un accord conclu entre les organisations professionnelles les plus représentatives des exploitants agricoles d'une part, des associés d'exploitation d'autre part et homologué par arrêté conjoint du ministre de l'agriculture et du ministre chargé de l'économie et des finances, après avis de l'assemblée permanente des chambres d'agriculture.

Remarque : L'article L321-6 du code rural et de la pêche maritime a doté certains aides familiaux du statut d'associé d'exploitation (**cf. BOI-BA-CHAMP-20-10**).

La détermination du revenu imposable des associés d'exploitation obéit à certaines règles propres à la catégorie traitements et salaires (cf. **BOI-BA-CHAMP-20-10**).

V. Rémunérations allouées aux membres de sociétés de personnes et aux membres de leur famille

120

Les sommes perçues par les associés de fait ou les membres de sociétés de personnes ou de groupements qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés ne sont pas déductibles.

En revanche, à la condition de correspondre à un travail effectif et de ne pas être excessives eu égard à l'importance des services rendus, les rémunérations suivantes sont déductibles :

- si elles sont versées au conjoint des associés ou membres visés ci-dessus, sous les mêmes conditions et limites que pour les conjoints d'exploitants individuels (**CGI, art. 154, II** ; cf. **III-B**) ;

- si elles sont versées aux autres membres de la famille de ces associés ou membres, sans limitation de montant.

VI. Cotisations sociales obligatoires des professionnels non salariés agricoles

A. Principes

130

Les exploitants agricoles sont tenus d'être assurés pour eux-mêmes et leur famille :

- contre le risque vieillesse et veuvage (code rural et de la pêche maritime, art L722-15) ;
- contre les accidents du travail et et les maladies professionnelles (code rurale et de la pêche maritime, art. L752-1) ;
- contre les risques maladie, invalidité, maternité (code rural et de la pêche maritime, art L722-10 et suiv).

L'assurance couvre :

- l'exploitant lui-même, son conjoint, ses enfants à charge et les aides familiaux non salariés (ascendants, descendants, frères, sœurs et alliés au même degré) ;
- les associés non salariés des sociétés à objet agricole, ainsi que leur conjoint et leurs enfants mineurs.

L'assurance maladie s'applique, en outre, aux anciens exploitants et à leurs conjoints titulaires de la pension de retraite visée à l'article L732-18 du code rural et de la pêche maritime, ainsi qu'aux bénéficiaires de la pension de retraite forfaitaire visée à l'article L732-34 du code rural et de la pêche maritime.

L'article L732-56 du code rural et de la pêche maritime, tendant à la création d'un régime de retraite complémentaire obligatoire pour les non salariés agricoles, prévoit également l'affiliation au régime de l'assurance complémentaire obligatoire pour les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole ainsi que les personnes ayant la qualité d'aide familial ou de collaborateur d'exploitation ou d'entreprise agricole.

140

En application des dispositions combinées des articles 72 du CGI et 154 bis du CGI, les cotisations dues en leur qualité de professionnels non salariés agricoles par les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole et les associés de sociétés de personnes, au titre des régimes obligatoires, de base ou complémentaires, d'allocations familiales, d'assurance-vieillesse, invalidité, décès, maladie et maternité, sont déductibles sans limitation pour la détermination du bénéfice agricole imposable. Il en est de même :

- des cotisations obligatoires dues pour la couverture des mêmes risques par les conjoints collaborateurs et les aides familiaux ;

- et de la cotisation de solidarité visée à l'article L731-23 du code rural et de la pêche maritime.

150

Les primes ou cotisations à la charge des exploitants ou anciens exploitants sont déductibles :

- soit du bénéfice professionnel relevant d'un régime réel d'imposition, lorsque l'assuré exerce une activité professionnelle ;
- soit du revenu global lorsque l'assuré n'exerce plus d'activité professionnelle.

B. Rachats de cotisations au régime obligatoire d'assurance-vieillesse et remboursement de rachats

1. Dispositif de rachat

160

Le principe de déduction sans limitation du bénéfice agricole imposable (cf. **IV-A § 140**) est également applicable aux cotisations versées en application des facultés de rachat de cotisations au régime d'assurance-vieillesse obligatoire prévues par le code rural en faveur des professionnels non salariés agricoles, sous réserve que les versements de ces cotisations soient effectués avant la date de cessation d'activité.

170

Toutefois, il est rappelé que pour les exploitants qui ont cessé leur activité au sens de l'article 201 du CGI, les versements faits au titre de rachats de cotisations à des régimes complémentaires légalement obligatoires sont déductibles du revenu global (CGI, art.156, II, 4°).

180

Sont ainsi visées les cotisations versées en application des facultés de rachat suivantes :

- la faculté de rachat prévue à l'article L732-35 du code rural et de la pêche maritime en faveur des chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole ainsi que de leurs conjoints qui ont participé à l'activité de cette dernière ;

- la faculté de rachat des périodes accomplies en qualité d'aide familial prévue à l'article L732-35-1 du code rural et de la pêche maritime ;

- la faculté de rachat de certaines périodes d'études supérieures, dans la limite de douze trimestres d'assurance, prévue à l'article L732-27-1 du code rural et de la pêche maritime.

190

S'agissant de la faculté de rachat ouverte aux conjoints de chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole mentionnée à l'article L732-35 du code rural et de la pêche maritime, l'article D732-79 du code rural et de la pêche maritime dispose que le rachat peut faire l'objet d'une demande unique en même temps ou postérieurement à la demande de retraite.

Les cotisations ainsi rachetées étant nécessairement versées après la date de cessation d'activité, ces cotisations ne sont pas admises en déduction du bénéfice agricole imposable.

200

En revanche, l'article D732-79 code rural et de la pêche maritime permet également d'effectuer des demandes de rachat en cours de carrière, les cotisations alors rachetées devant être acquittées au plus tard dans un délai de six mois suivant la notification par la caisse compétente de l'admission temporaire au rachat. Ces cotisations n'étant acquises par la caisse qu'à la date de leur versement, leur déduction doit être rattachée à l'exercice de versement, conformément à l'article D732-80 du code rural et de la pêche maritime.

210

S'agissant des facultés de rachat des périodes accomplies en tant qu'aide familial et de certaines périodes d'études supérieures, des modalités de paiement échelonné des cotisations rachetées sont respectivement prévues aux articles D732-47-7 du code rural et de la pêche maritime et D351-11 du code de la sécurité sociale (auquel renvoie l'article D732-44 du code rural et de la pêche maritime).

Lorsque l'exploitant choisit un tel paiement échelonné des cotisations rachetées, leur déduction, ainsi que de la majoration financière prévue au dernier alinéa de l'article R742-39 du code rural et de la pêche maritime ou à l'article D351-12 du code de la sécurité sociale suivant la faculté de rachat concernée, doit être rattachée au titre de l'exercice de paiement de chacune des échéances, dès lors que ces cotisations ne sont acquises par la caisse compétente qu'à la date de leur versement (cf. en ce sens les articles D732-47-8 du code rural et de la pêche maritime et D351-14 du code de la sécurité sociale).

2. Remboursement de rachats de cotisations d'assurance-vieillesse

a. Présentation du dispositif

220

L'article 24 de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites prévoit une procédure de remboursement, sous certaines conditions et pour certains assurés, de tout ou partie des rachats de trimestres pour années d'études ou années incomplètes (dits « rachats Fillon »).

Ces dispositions sont applicables aux pensions prenant effet à compter du 1er juillet 2011.

230

Pour les non salariés des professions agricoles, les rachats de cotisations d'assurance vieillesse susceptibles de donner lieu à remboursement sont ceux effectués avant le 13 juillet 2010 en application de l'article L732-27-1 du code rural et de la pêche maritime (cf. **VI-B-1 § 180**).

240

Seules les cotisations versées par des assurés nés à compter du 1er juillet 1951, qu'ils soient ou non résidents de France, et qui n'ont pas fait valoir leur droit à la retraite peuvent donner lieu à

remboursement.

Les assurés concernés ont été informés de cette possibilité et le remboursement intervient sur simple demande des intéressés dans un délai de trois ans suivant l'entrée en vigueur de la loi portant réforme des retraites du 9 novembre 2010 précitée, soit jusqu'au 10 novembre 2013.

250

Le montant à rembourser est calculé en revalorisant les cotisations versées par l'assuré par application du coefficient annuel de revalorisation des pensions de vieillesse mentionné à l'article L161-23-1 du code de la sécurité sociale.

b. Régime fiscal

260

Pour les assurés imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles selon un régime réel d'imposition, les rachats de cotisations d'assurance vieillesse versées en application respectivement des articles L742-3 du code rural et de la pêche maritime et L732-27-1 du code rural et de la pêche maritime sont admis en déduction pour la détermination du montant net imposable du revenu, selon les dispositions de l'article 72 du CGI et du I de l'article 154 bis du CGI.

270

En contrepartie, le montant du remboursement de ces rachats de cotisations prévu par l'article 24 de la loi du 9 novembre 2010 constitue un complément de revenu imposable à l'impôt sur le revenu, au titre de l'année de leur perception.

Ce complément est imposable dans la même catégorie d'imposition que celle au titre de laquelle les cotisations remboursées ont été déduites et selon les mêmes règles.

280

Dans le cas où le montant du rachat de cotisations sociales a été directement déduit du revenu global en application du 4° du II de l'article 156 du CGI, le montant du remboursement est imposable dans la même catégorie d'imposition que celle dans laquelle les revenus d'activité du contribuable étaient imposés l'année de la déduction des cotisations rachetées.

290

Le montant imposable à l'impôt sur le revenu est le montant total du remboursement obtenu, y compris la fraction qui correspond à la revalorisation des cotisations initialement versées.

300

Le montant du remboursement peut bénéficier, dans les conditions de droit commun, des modalités particulières d'imposition prévues au I de l'article 163-0-A du CGI pour les revenus exceptionnels qui permet d'atténuer la progressivité de l'impôt sur le revenu (système du quotient).

C. À-valoir sur le montant des cotisations exigibles l'année suivante

310

Les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole soumis à un régime réel d'imposition peuvent demander à verser, en complément des cotisations appelées au titre de l'année en cours, un à-valoir sur le montant des cotisation exigibles l'année suivante. Cet à-valoir ne peut excéder 50 % du montant des dernières cotisations appelées.

La demande des intéressés doit être formulée auprès de la caisse de mutualité sociale agricole dont ils relèvent (code rural et de la pêche maritime, art. L731-22-1).

L'à-valoir mentionné à l'article L.731-22-1 du code rural et de la pêche maritime est déductible du résultat de l'exercice au cours duquel il est versé (CGI, art. 72 F).

D. Régularisation de cotisations arriérées opérées par un exploitant agricole non salarié pour des périodes d'activité antérieures en tant que salarié ou apprenti

320

Rescrit n° 2009/8

Lorsqu'un professionnel non salarié agricole régularise, dans les conditions prévues à l'article R351-11 du code de la sécurité sociale, les cotisations arriérées au titre d'une période d'activité salariée antérieure ou d'une période d'apprentissage accomplie avant le 1er juillet 1972, ces régularisations ne peuvent être admises en déduction de son bénéfice agricole imposable sur le fondement des articles 72 du CGI et 154 bis du CGI, dès lors qu'il s'agit de régularisation de cotisations dues au titre du régime des salariés agricoles et non de rachat de cotisations en faveur des professionnels non salariés agricoles.

En revanche, ces régularisations de cotisations au régime légal obligatoire de sécurité sociale des salariés agricoles sont déductibles à l'impôt sur le revenu pour la détermination du revenu global conformément au 4° du II de l'article 156 du CGI.

E. Cotisations sociales des exploitants pluriactifs

330

Lorsqu'un contribuable exerce simultanément une activité agricole et une activité commerciale, les cotisations versées au titre du régime d'assurance maladie des exploitants agricoles constituent, en principe, une charge du seul bénéfice agricole. Cette charge est, déductible pour son montant réel si le contribuable est imposable selon un régime du bénéfice réel.

340

Aux termes de l'article L171-3 du code de la sécurité sociale, les personnes qui exercent simultanément une activité non salariée agricole et une activité non salariée non agricole sont affiliées au seul régime de leur activité principale.

Elles cotisent et s'acquittent des contributions sociales sur l'ensemble de leurs revenus, selon les modalités en vigueur dans le régime de leur activité principale.

350

Toutefois, les personnes qui, au titre de l'année 2000, étaient affiliées simultanément au régime des non-salariés agricoles et au régime des non-salariés non agricoles, ont pu opter pour le maintien de leur affiliation simultanée à ces deux régimes, dans les conditions applicables antérieurement à l'article 53 de loi d'orientation agricole n° 99-574 du 9 juillet 1999, codifié depuis à l'article L171-3 du code de la sécurité sociale.

Cette option a pris effet le 1er janvier 2002. Elle est reconduite tacitement à l'issue de chaque période triennale prévue au deuxième alinéa de l'article R613-6 du code de la sécurité sociale sauf dénonciation formulée un mois avant. La première de ces périodes a expiré le 30 juin 2004. Cette dénonciation est définitive.

La même faculté d'option a été ouverte aux pluriactifs qui ont commencé leurs activités entre le 1er janvier 2001 et le 30 avril 2001. Elle n'a cependant pris effet qu'après la détermination de leur régime d'activité principale en 2002 pour l'année 2003.

1. Détermination de l'activité principale

360

L'article L171-3 du code de la sécurité sociale dispose que l'activité principale est constituée par l'activité à laquelle les personnes exerçant simultanément une activité agricole et une activité non agricole ont consacré au cours de l'année civile précédente la part la plus importante de leur temps de travail et qui leur a procuré le revenu professionnel le plus élevé pour la détermination des assiettes de la contribution sociale sur les revenus d'activité et de remplacement, telles que définies aux articles L136-3 du code de la sécurité sociale et L136-4 du code de la sécurité sociale ou, à défaut, au regard du montant respectif des recettes professionnelles prises en compte pour déterminer lesdits revenus.

2. Modalités d'imputation des cotisations sociales

370

Afin d'être admises en déduction du résultat fiscal, les dépenses doivent notamment être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation.

Par conséquent et au cas particulier, seule la quote-part des cotisations afférente à une activité peut être déduite, pour la détermination de son résultat imposable, quand bien même l'ensemble des cotisations serait acquitté auprès d'un seul régime de sécurité sociale.

380

Les cotisations versées à une caisse unique par les contribuables pluriactifs doivent donc faire l'objet d'une répartition en vue de leur imputation sur les revenus des activités auxquels elles se rapportent.

A titre de règle pratique, cette répartition peut être effectuée au prorata du montant du chiffre d'affaires hors taxes de chacune de ces activités.

390

Toutefois, lorsque les opérations agricoles ne sont que l'extension de l'activité commerciale, les revenus provenant de ces opérations doivent, conformément aux dispositions du 1 de l'article 155 du CGI, être pris en compte pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu (cf. BOI-BIC-CHAMP-30). Dans ce cas, les cotisations en cause sont déductibles du résultat d'ensemble ainsi déterminé.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 20/08/2025