

L'essentiel de la veille permanente d'ELnet.fr®

MISE EN PLACE de l'aide
à l'installation progressive **PAGE 7**

LE BAIL RURAL est devenu
opposable aux indivisaires **PAGE 7**

WARRANT SIMPLIFIÉ :
le négociant manipulant
est producteur de vin **PAGE 8**

LE PRENEUR
par son assurance contribue
à la reconstruction **PAGE 8**

LES CUMA peuvent construire
en zone A et N **PAGE 9**

**DES ORGANISATIONS
DE PRODUCTEURS**
de lait de chèvre et de brebis
enfin reconnues **PAGE 12**

UNE ÉCURIE suscite des troubles
anormaux de voisinage **PAGE 14**

DÉGÂTS DES GIBIERS :
indemnisation
dès la 1^{re} parcelle **PAGE 15**

MODE DE TRANSMISSION
du cadastre forestier **PAGE 15**

Le nouveau régime micro-BA et les sociétés agricoles

La loi de finances rectificative pour 2015 a mis fin au régime des bénéfices forfaitaires collectifs agricoles, en vigueur depuis 1949, en substituant un nouveau régime d'imposition simplifié des petites entreprises agricoles. Ce nouveau mode de détermination des bénéfices agricoles, dénommé micro-bénéfices agricoles, est inspiré du régime des micro-entreprises.

Cette réforme, issue de l'article 33 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, de finances rectificative pour 2015 est adoptée dans le prolongement des travaux des assises de la fiscalité agricole menés en 2014 et consacrés à une fiscalité plus simple. Elle avait été annoncée par le rapport parlementaire sur la fiscalité agricole adopté par l'Assemblée nationale le

15 avril 2015. Elle comprend un double objectif de simplification à la fois sur le plan fiscal et sur le plan administratif.

Elle s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2016. Plus précisément, au titre des années 2016 et 2017, le bénéfice imposable, avant prise en compte des plus ou moins-values provenant de la cession des

Zoom
sur...

Suite p. **2**



Equipez-vous d'une documentation exclusive en Social agricole !

- Retrouvez tous les avenants et accords de salaires agricoles régionaux et départementaux
- Toute la protection sociale des exploitants et des salariés agricoles
- Plus de 66 études thématiques qui prennent en compte les dispositions conventionnelles agricoles

Pour toute commande ou essai gratuit, rendez-vous sur www.editions-legislatives.fr ou contactez-nous au 01 40 92 36 36 !

Le nouveau régime micro-BA et les sociétés agricoles

suite de la page 1

biens affectés à l'exploitation, est égal, respectivement à :

- la moyenne des bénéfices forfaitaires agricoles de 2014 et de 2015 et des recettes de 2016 diminuées d'un abattement de 87 % ;
- la moyenne du bénéfice forfaitaire agricole de 2015 et des recettes de 2016 et de 2017 diminuées d'un abattement de 87 %.

Dans sa philosophie, on voit qu'elle se rapproche des régimes micro-BIC et micro-BNC, mais ses conséquences à l'égard des exploitants en sociétés ne sont pas toujours évidentes et mériteraient clarification.

Caractéristiques du nouveau régime micro-BA

Abattement forfaitaire de 87 %

Le nouveau régime d'imposition des bénéfices agricoles, codifié sous l'article 64 bis du CGI, repose sur le principe selon lequel les bénéfices imposables sont déterminés de façon simplifiée sans obligation comptable. A ce titre, le résultat fiscal est égal aux recettes hors taxes de la période d'imposition diminuées d'un abattement forfaitaire de 87 % ; cet abattement ne pouvant être inférieur à 305 €. Autrement dit, selon le nouveau régime micro-BA, le résultat imposable, base de calcul de l'impôt sur le revenu et des cotisations sociales agricoles, est égal à 13 % des recettes hors taxes. Il est à noter que l'abattement de 87 % est unique et uniforme pour s'appliquer sur l'ensemble du territoire et en principe à toutes les productions agricoles (sauf les cas d'exclusion du micro-BA présentés ci-dessous).

D'une façon générale, les recettes soumises à l'abattement forfaitaire de 87 % correspondent aux sommes encaissées au cours de l'année civile dans le cadre de l'exploitation. Ces recettes doivent être augmentées de la valeur des produits prélevés dans l'exploitation et alloués soit au personnel salarié, soit au propriétaire du fonds en paiement du fermage. Elles ne doivent pas comprendre les sommes encaissées au titre des cessions portant sur les éléments de l'actif immobilisé, des remboursements de charges engagées dans le cadre de l'entraide agricole, des subventions et primes d'équipement et des redevances ayant leur origine dans le droit de propriété.



Selon le nouveau régime micro-BA, le résultat imposable, base de calcul de l'impôt sur le revenu et des cotisations sociales agricoles, est égal à 13 % des recettes hors taxes »

Base d'imposition triennale

Le résultat imposable pour une année donnée, au titre des bénéfices agricoles déterminés selon le régime du micro-BA, correspond en principe à la moyenne triennale des recettes, qui doivent effectivement être prises en compte, et qui sont perçues lors des 3 années civiles précédentes pour être diminuées de l'abattement de 87 %.

Autrement dit, le montant des recettes qui fait l'objet de l'abattement de 87 % est égal à la moyenne des recettes hors taxes de l'année d'imposition et des 2 années précédentes. Cette modalité de calcul des recettes a pour objet de permettre un lissage de la base d'imposition en raison des fortes variations que peut connaître le secteur agricole.

En cas de création d'activité, le montant des recettes à prendre en compte est égal, pour l'année de la création, aux recettes de ladite année et, pour l'année suivante, à la moyenne des recettes de l'année d'imposition et de l'année précédente.

Limite triennale de 82 200 € HT

Le régime micro-BA est applicable à la condition que le montant total annuel des recettes agricoles n'excède pas le plafond de 82 200 € hors taxes (HT) (sauf seuils spécifiques des GAEC présentés ci-après). Au delà du seuil de 82 200 € HT, les exploitants concernés doivent faire application d'un régime réel des bénéfices agricoles. La nature des recettes retenues pour l'appréciation des limites du régime du micro-BA apparaît identique à celles qui sont retenues pour la détermination du résultat avec l'abattement de 87 %.

Plus précisément, le régime du micro-BA est applicable à la condition que le montant moyen des recettes appréciées sur 3 années consécutives n'excède pas 82 200 € hors taxes. A ce titre, il est procédé à un relèvement du seuil de 76 300 € à 82 200 €. Ce nouveau seuil est harmonisé avec la limite mise en œuvre par les personnes qui font application du régime micro-BIC au titre des activités d'achat-revente, de restauration et de fourniture de logement telles que définies par l'article 50-0 du CGI. De plus, le seuil de 82 200 € est apprécié hors taxes alors que le seuil de 76 300 € était déterminé toutes taxes comprises.

Ainsi, l'application de la TVA et la perception de l'impôt correspondant ne sont pas prises en compte pour apprécier la limite d'application du régime du micro-BA. Sur ce point, il est à noter la différence avec les

régimes micro-BIC et micro-BNC qui sont également appréciés hors taxes, à la condition toutefois que la TVA ne soit pas appliquée en vertu du régime de franchise en base de TVA (♦ CGI, art. 293 B et s.). Les exploitants agricoles qui relèvent du régime micro-BA peuvent selon leur situation faire application ou non de la TVA.

A la différence de la limite de 76 300 € TTC, qui était gelée depuis plusieurs décennies (soit 500 000 francs avant le passage à l'euro), le seuil de 82 200 € HT sera actualisé tous les 3 ans dans la même proportion que l'évolution triennale de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi, respectivement, à la centaine d'euros la plus proche et au millier d'euros le plus proche. Les premières révisions triennales prendront effet à compter du 1^{er} janvier 2017. Cette date s'aligne volontairement sur la date de révision des seuils applicables pour le régime micro-BIC.

Obligations déclaratives simplifiées

Sur le plan administratif, les exploitants agricoles qui relèvent du régime du micro-BA doivent directement porter sur la déclaration d'ensemble des revenus (Déclaration 2042 C Pro), souscrite par chaque foyer fiscal, le montant des recettes de l'année d'imposition, des recettes des 2 années précédentes et des plus ou moins-values réalisées ou subies au cours de l'année.

A ce titre, il conviendra certainement de distinguer, d'une part, les recettes courantes pour lesquelles l'administration procédera à l'application de l'abattement de 87 % et, d'autre part, les plus ou moins-values qui feront l'objet de leur traitement particulier avec, soit une taxation dans les conditions de droit commun, soit une exonération en vertu de l'article 151 septies du CGI.

Par ailleurs, les exploitants concernés devront tenir et, sur demande du service des impôts, présenter un document donnant le détail journalier de leurs recettes professionnelles ainsi que les factures et toute autre pièce justificative de ces recettes.

Traitement des recettes commerciales ou non commerciales

Les recettes de nature commerciale ou non commerciale, quand bien même elles résultent éventuellement de l'exercice d'une activité agricole sur le plan juridique, tel l'agritourisme, doivent être déclarées distinctement selon leur propre régime d'imposition, notamment le régime micro-BIC ou micro-BNC avec leurs abattements spécifiques.

A la différence des exploitants qui font application d'un régime réel des bénéfices agricoles, le régime

micro-BA ne comprend pas de dispositif de rattachement des recettes commerciales ou non commerciales aux recettes agricoles pour faire l'objet d'une détermination unique du résultat tel que précisé par les articles 75 et 75 A du CGI.

Fin de la quasi-impossibilité de sortie du réel

Selon l'ancien article 69 B du CGI, les exploitants agricoles imposés, en raison de leurs recettes, d'après un régime réel d'imposition au titre de l'année 1984 ou d'une année ultérieure, étaient soumis définitivement à un régime de cette nature. Cette disposition avait pour effet qu'un exploitant qui franchissait le seuil de recettes de 76 300 € TTC, l'obligeant à sortir du forfait pour faire application d'un régime réel, était quasiment dans l'impossibilité de retourner au forfait par un mécanisme d'effet cliquet (♦ BOI-BA-REG-20-20, 40). La seule possibilité pour ne plus faire application du régime réel ne pouvait résulter que du fait que les recettes s'abaissent en dessous de 46 000 €, auquel cas l'intéressé pouvait, sur option, être soumis au régime du forfait à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suivait la période biennale de référence.

L'article 69 B du CGI, qui instituait cet effet cliquet du régime réel agricole, est abrogé sans autre mesure de substitution. Dès lors, un exploitant qui fait application d'un régime réel, en raison de recettes excédant le seuil de 82 200 € HT, et qui, par la suite, redescend en dessous de ce seuil, devient de plein droit soumis au régime du micro-BA. Si l'intéressé souhaite toujours relever d'un régime réel, il faudra qu'il exerce une option en ce sens.

Activités agricoles obligatoirement au réel

Comme sous l'ancien dispositif, un certain nombre d'activités agricoles doit impérativement faire application d'un régime réel, alors même que le montant annuel des recettes est inférieur à 82 200 € HT. Ce principe, codifié sous l'article 69 E du CGI, non modifié par la présente réforme, concerne plus précisément :

– les revenus provenant de la vente de biomasse sèche ou humide, majoritairement issue de produits ou sous-produits de l'exploitation. Il en est de même des revenus provenant de la production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole. La prépondérance est appréciée en masse au regard de chaque produit commercialisé par l'exploitant (♦ BOI-BA-REG-20-20,320 et BOI-BA-CHAMP-10-40, 40) ;

– les revenus qui proviennent de la mise à disposition de droits au paiement de base (♦ BOI-BA-REG-20-20, 340).

« Dès lors, un exploitant qui fait application d'un régime réel, en raison de recettes excédant le seuil de 82 200 € HT, et qui, par la suite, redescend en dessous de ce seuil, devient de plein droit soumis au régime du micro-BA »

Cas de dénonciation et d'exclusion du régime micro-BA

Selon l'ancien régime du forfait agricole, l'article 69 A du CGI prévoyait trois cas de dénonciation du régime forfaitaire qui obligeaient les exploitants concernés à devoir faire application d'un régime réel des bénéfices agricoles, alors même que le montant des recettes était inférieur à 76 300 € TTC.

Pour mémoire, ces cas de dénonciation du forfait agricole étaient les suivants :

- une partie importante des recettes, qui ne pouvait être inférieure à 25 % du chiffre d'affaires total, était soumise à titre obligatoire à la taxe sur la valeur ajoutée ;
- le contribuable était imposable selon le régime du bénéfice réel pour des bénéfices ne provenant pas de son exploitation agricole ;
- le contribuable se livrait à des cultures spéciales qui ne donnaient pas lieu, pour la région agricole considérée, à une tarification particulière.

La présente réforme abroge l'article 69 A du CGI et met fin à ces différents cas de dénonciation du régime forfaitaire.

Cependant, il est à noter la formulation de l'article 64 bis du CGI selon laquelle : « sont exclus de ce régime (du micro-BA) les contribuables imposables selon le régime du bénéfice réel pour des bénéfices ne provenant pas de leur exploitation agricole ». Le nouveau dispositif paraît ainsi instaurer une règle d'incompatibilité du régime micro-BA avec l'application d'un régime réel BIC, voire des BNC. Cette nouvelle règle semble plus draconienne que l'ancien article 69 A du CGI. L'article abrogé supposait une dénonciation expresse de l'administration fiscale alors que la nouvelle disposition prévoit d'emblée une exclusion du cumul du micro-BA avec un régime réel BIC ou BNC.

Conséquences du régime micro-BA pour les exploitants en société

En premier lieu, il faut noter le maintien de la règle selon laquelle les sociétés sont en principe exclues du régime du micro-BA à l'instar de l'exclusion déjà applicable, depuis le 1^{er} janvier 1997, à l'égard de l'ancien régime du forfait. Ce principe, codifié sous l'article 69 D du CGI et non modifié par la présente réforme, formule la règle selon laquelle les sociétés doivent faire application d'un régime réel des bénéfices agricoles, à l'exception notable des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC).

Le statut particulier des GAEC

En vertu du principe de la transparence qui caractérise ces groupements, la limite chiffrée d'application du régime du micro-BA est multipliée par le nombre

d'associés jusqu'à un certain montant de recettes tel que mentionné par l'article 71 du CGI (♦ C. rur., art. L. 323-13).

Plus précisément, la moyenne des recettes au-delà de laquelle les GAEC sont soumis à un régime d'imposition d'après le bénéfice réel est égale à 60 % de la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés. Toutefois, cette limite est égale à la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés lorsque la moyenne des recettes du groupement est inférieure ou égale à 328 800 €.

Désormais, dans le cadre des GAEC, la limite d'application du régime micro-BA, prévue pour les exploitants individuels, est multipliée par le nombre d'associés, lorsque la moyenne des recettes du groupement est inférieure ou égale à 328 800 € HT, au lieu de 230 000 € précédemment. Cette nouvelle limite de 328 800 € correspond à 4 fois 82 200 € HT. Autrement dit, la transparence fiscale dont bénéficient les GAEC est pleinement applicable jusqu'à 4 associés.

Au delà du seuil de 328 800 €, la moyenne des recettes au-delà de laquelle ces groupements sont soumis à un régime d'imposition d'après le bénéfice réel est égale à 60 % de la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés.

Pour les GAEC comprenant 5 et 6 associés, il est permis d'envisager que l'administration précisera que la limite sera égale à 328 800 €, et non 246 600 € ($82\,200 \times 60\% \times 5$) ou 295 920 € ($82\,200 \times 60\% \times 6$). Cette mesure de tempérament avait été retenue pour l'appréciation de l'ancien seuil de 230 000 €, au-delà duquel il convenait en principe de ne prendre en compte que 60 % de 76 300 €, pour les groupements comprenant 4 associés.

Comme précédemment, les seuils précités ne tiennent pas compte des associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite.

Cas des exploitants individuels au réel de plein droit devenant associés de GAEC au micro-BA

Sous l'empire de l'ancienne législation, les exploitants individuels au réel de plein droit en raison de recettes supérieures à 76 300 € TTC, qui, par la suite, devenaient membres d'un GAEC, devaient impérativement voir leur quote-part de résultat déterminée selon le régime réel, alors même que le GAEC était au forfait.

Cette solution avait été expressément confirmée par le Conseil d'État sur le fondement de l'article 69 B du CGI, désormais abrogé. Cette solution jurisprudentielle

« La transparence fiscale dont bénéficient les GAEC est pleinement applicable jusqu'à 4 associés »

était fondée sur le principe selon lequel les exploitants imposés d'après un régime de bénéfice réel au titre de l'année 1984 ou d'une année ultérieure, étaient « soumis définitivement à un régime de cette nature ». Ce principe devait s'appliquer quand bien même les intéressés devenaient membres d'un GAEC relevant du régime d'imposition du forfait (♦ CE, 9 févr. 2000, 8^e et 9^e sous-sect., n^{os} 185589 et 185599).

Avec la présente réforme, il est permis de considérer que l'abrogation de l'article 69 B du CGI conduit à la caducité de cette jurisprudence. Autrement dit, il semble que cette solution jurisprudentielle, qui exigeait que les associés précédemment au réel à titre individuel, et devant rester soumis au réel, dans le cadre de GAEC au forfait, pour leur quote-part de résultat, est désormais sans fondement. Si cette solution est confirmée, l'ensemble des associés verrait ainsi leur quote-part de résultat déterminée selon le nouveau régime micro-BA, dès lors que les GAEC concernés sont effectivement en mesure de faire application du nouveau régime fiscal.

De même, il conviendrait d'en déduire que tous les exploitants individuels au réel de plein droit, devenant membres d'un GAEC nouvellement créé, voient leurs quotes-parts de résultat déterminées selon le nouveau régime micro-BA, et ce, pendant une période d'au moins 3 années avant de constater l'éventuel passage du GAEC au réel en raison de ses recettes propres.

Cas des associés de sociétés au réel devenant exploitants individuels

A la suite de la présente réforme, il convient de déterminer le régime d'imposition d'anciens associés de sociétés au réel devenant, par la suite, exploitants individuels. Il est permis de considérer que les anciens associés exploitants membres d'une société au réel devenant exploitants individuels sont de plein droit soumis au régime du micro-BA, et ce, pendant une période d'au moins 3 années, avant de constater l'éventuel passage au réel en raison de leurs recettes propres.

Cette solution peut se fonder sur le fait qu'il convient de distinguer le régime d'imposition de la société de celui de l'associé devenu chef d'entreprise individuelle. De notre point de vue, il n'y aurait pas lieu de tenir compte des recettes de la société ou de la quote-part de recettes de l'associé réalisée au sein de la société pour déterminer le régime d'imposition des personnes devenues exploitants individuels après avoir été membres d'une société agricole.



Il convient de distinguer le régime d'imposition de la société de celui de l'associé devenu chef d'entreprise individuelle »

Cas des sociétés au réel se transformant en GAEC

Comme mentionné ci-dessus, les sociétés agricoles, autres que sous la forme d'un GAEC, font en principe application d'un régime réel d'imposition en raison de leur interdiction de mettre en œuvre le régime du micro-BA en vertu de l'article 69 D du CGI. Certaines de ces sociétés peuvent s'interroger sur l'opportunité de se transformer en GAEC alors que le montant des recettes est inférieur au seuil spécifique concernant ces groupements pour envisager de faire application du micro-BA. Dans cette hypothèse, il convient de déterminer si un GAEC issu de la transformation d'une société au réel de plein droit peut, à l'occasion de cette transformation, faire application du nouveau régime micro-BA, dès lors que le montant des recettes est inférieur aux limites spécifiques à ces groupements.

Cette question se posait déjà sous l'empire de l'ancien régime du forfait agricole. A ce titre, l'administration fiscale avait répondu qu'« une société issue de la transformation d'un GAEC, ou de toute autre forme de société, créée à compter du 1^{er} janvier 1997 relève obligatoirement du régime du bénéfice réel » (♦ Rép. min. n^o 1124 : JO Sénat Q, 23 oct. 1997, p. 2892).

Sans reprendre expressément la réponse ministérielle précitée, le BOFIP précise en ces termes : « si la société civile était initialement soumise à un régime réel en fonction de ses recettes, sa transformation en GAEC ne peut lui permettre de retourner au forfait compte tenu des dispositions de l'article 69 B du CGI » (♦ BOI-BA-REG-10-40, 380). La mise en œuvre de cette position doctrinale conduisait à considérer que dans le cas d'une EARL ou d'une SCEA, créée après le 1^{er} janvier 1997, et ensuite transformée en GAEC, le groupement issu de cette transformation devait impérativement relever d'un régime réel, alors même que ses recettes étaient inférieures au seuil de passage du forfait au réel.

REMARQUE : il est désormais permis de s'interroger sur la pertinence et le bien-fondé de cette position administrative en raison de l'abrogation de l'article 69 B interdisant le retour au forfait.

Personnes exploitants individuels et associés de sociétés

Comme précédemment pour la détermination de la limite du forfait de 76 300 € TTC, l'appréciation de la limite de 82 200 € HT doit tenir compte à la fois des recettes personnelles réalisées en tant qu'exploitant individuel et de la quote-part de recettes réputée revenir aux exploitants concernés du fait d'une participation dans une société qui relève d'un régime d'imposition des bénéfices agricoles.

Sur ce point, il est à noter le maintien de l'article 70 du CGI qui formule ce principe en précisant que pour l'application de l'article 69 du CGI, qui détermine les conditions d'application du régime réel agricole, il est tenu compte des recettes réalisées par les sociétés et groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont le contribuable est membre, à proportion de ses droits dans les bénéfices comptables de ces sociétés et groupements.

REMARQUE : rappelons que ce principe est applicable quelle que soit la qualité de l'intéressé au sein de la société, qu'il soit associé exploitant ou associé non exploitant (♦ B.O.I.-BA-REG-10-30, 240).

Au delà de ce principe, il conviendrait de clarifier la solution applicable en présence d'un exploitant individuel, qui est par ailleurs membre d'une société soumise au réel des bénéfices agricoles, alors que le montant total des recettes personnelles et de celles correspondant à la quote-part des recettes dans la société ne dépasse pas 82 200 €. Peut-on

envisager que l'intéressé soit au micro-BA pour son activité individuelle et se voit attribuer une quote-part de bénéfices agricoles déterminée selon le mode réel au titre de sa participation dans la société ?

De la même façon, il conviendrait de préciser la solution idoine en présence d'un exploitant individuel au réel agricole à titre individuel et par ailleurs membre d'un GAEC dont le régime d'imposition des bénéfices est le micro-BA. Dans ce dernier cas, pourra-t-on considérer que les personnes concernées puissent relever du régime réel pour leurs activités individuelles et par ailleurs se voir attribuer une quote-part de bénéfices agricoles par le groupement déterminée selon le régime micro-BA ?

A l'évidence, ce nouveau régime d'imposition des bénéfices agricoles suscite une série de questions qui appelle à une clarification des services de l'administration fiscale.

Francis Varennes
Juriste-fiscaliste