

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 41 DU 12 AVRIL 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 E-5-10

INSTRUCTION DU 1^{er} AVRIL 2010

BENEFICES AGRICOLES. APPORTS A UN GROUPEMENT AGRICOLE D'EXPLOITATION EN COMMUN.

(C.G.I., art. 73 E)

NOR : ECE L 10 10017 J

Bureau B 1

PRESENTATION

L'article 86 de la loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) précise les conséquences fiscales de l'apport d'un élément d'actif ou d'une exploitation agricole à un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC).

L'apport d'un élément d'actif à un GAEC est désormais constitutif d'une cession et l'apport d'une exploitation agricole à un GAEC entraîne l'imposition des bénéficiaires non encore taxés chez l'exploitant individuel.

Cette mesure s'applique à l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009 et des années suivantes.

•

- 1 -

12 avril 2010

3 507041 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

1. En application de l'article L. 323-13 du code rural, la participation à un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC) ne doit pas avoir pour effet de mettre ceux des associés qui sont considérés comme chefs d'exploitation et leur famille, pour tout ce qui touche leur statut professionnel, et notamment économique, social et fiscal, dans une situation inférieure à celle des autres chefs d'exploitation agricole, et à celle des autres familles de chefs d'exploitation agricole.
2. Ce principe de transparence a été consacré par la jurisprudence fiscale, qui en a notamment déduit qu'un exploitant agricole qui participe à un GAEC doit être regardé comme poursuivant, au sein de ce groupement, son activité en qualité d'exploitant individuel, de sorte que cette participation ne constitue pas une cession ou une cessation d'activité et que l'apport fait par un agriculteur d'éléments de son actif immobilisé ne peut être regardé comme une cession sur le plan fiscal et n'est pas générateur d'une plus-value professionnelle imposable¹.
3. En raison des difficultés pratiques posées par l'application de cette jurisprudence, l'article 86 de la loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009), initialement codifié aux 5° et 6° de l'article 71 du code général des impôts (CGI) puis transféré à l'article 73 E du même code, précise, d'une part, que l'apport par un exploitant agricole d'un élément d'actif à un GAEC est désormais constitutif, sur le plan fiscal, d'une cession et, d'autre part, que l'apport d'une exploitation agricole à un GAEC entraîne désormais l'imposition immédiate des bénéfices réalisés dans cette exploitation qui n'ont pas encore été imposés.
4. Ainsi, l'apport à un GAEC d'un élément d'actif par un exploitant agricole entraîne la constatation chez l'apporteur d'une plus-value professionnelle comprise dans le résultat de l'exercice de réalisation d'apport et mentionnée dans la déclaration annuelle des bénéfices.
5. De même, l'apport d'une exploitation agricole à un GAEC entraîne l'imposition immédiate des bénéfices réalisés dans cette exploitation.
6. Doivent donc être immédiatement imposés les bénéfices réalisés par l'entreprise apportée lors de l'exercice d'apport, les plus-values latentes à la date de l'apport ou les bénéfices en sursis d'imposition. A titre d'exemples, les plus-values nettes à court terme dont l'imposition aurait été différée en application de l'article 39 quaterdecies du CGI doivent être rapportées au bénéfice imposable de l'exercice de réalisation de l'apport. De même, l'exploitant apporteur qui aurait bénéficié de l'étalement de la plus-value réalisée lors de la cession d'un immeuble à une société de crédit-bail, conformément à l'article 39 novodécies du CGI, est immédiatement imposé à raison de la quote-part de plus-value restant à réintégrer dans la mesure où le lien juridique entre la société de crédit-bail et le crédit-preneur prend fin. De la même façon, si l'apport entraîne la cession d'une immobilisation financée par une subvention d'équipement, la fraction de la subvention en sursis d'imposition du fait de l'article 42 septies du CGI est immédiatement rapportée au résultat de l'exercice de réalisation de l'apport. Par ailleurs, l'exploitant apporteur qui aurait perçu des revenus exceptionnels dont il aurait décidé d'étaler l'imposition dans les conditions de l'article 75-0 A du CGI doit les rapporter au résultat de l'exercice de réalisation d'apport.
7. Cela étant, l'exploitant agricole peut bénéficier des dispositifs d'atténuation applicables en cas d'apport d'une exploitation individuelle à toute société civile. Ainsi, pour autant que les conditions prévues à cet article soient réunies, peut-il bénéficier du dispositif de report prévu à l'article 151 octies du CGI s'il opte expressément dans l'acte d'apport pour l'application de ce régime. Par ailleurs, lorsque l'apport est réalisé dans les conditions de l'article 151 octies du CGI, il peut également bénéficier, sous réserve de respecter les conditions propres à chaque dispositif, des mécanismes d'atténuation suivants :
 - l'étalement des plus-values nettes à court terme effectué antérieurement par l'exploitant en application du 1 de l'article 39 quaterdecies du CGI est maintenu si le GAEC prend l'engagement, dans l'acte d'apport, de réintégrer les plus-values en cause dont l'imposition a été différée comme aurait dû le faire l'apporteur ;
 - sur option exercée dans l'acte d'apport, le solde de la subvention d'équipement en sursis d'imposition en vertu de l'article 42 septies du CGI est rapporté par le GAEC à ses résultats imposables par parts égales, pour les biens non amortissables, sur la période de réintégration initialement retenue par l'exploitant individuel et restant à courir et, pour les biens amortissables, sur la durée d'amortissement ;
 - la fraction du bénéfice exceptionnel restant à imposer en vertu de l'article 75-0 A du CGI n'est pas rapportée au résultat de l'exercice d'apport lorsque le GAEC s'engage, dans l'acte d'apport, à poursuivre l'étalement de la fraction restant à imposer dans les conditions et selon les modalités qu'aurait dû appliquer l'apporteur ;

¹ CE, 28 décembre 2007, n° 282381, « Liénart ».

- la déduction pour investissements et la déduction pour aléas constituées par l'exploitant individuel préalablement à l'apport ne sont pas immédiatement rapportées si le GAEC s'engage à les utiliser conformément à leur objet, respectivement dans les cinq exercices ou les dix exercices² suivant celui de leur constitution ;

- sauf renonciation par l'exploitant individuel devenu membre du GAEC, le régime de la moyenne triennale prévu à l'article 75-0 B du CGI continue à produire ses effets.

8. Pour permettre l'établissement de l'imposition, les contribuables soumis à un régime réel d'imposition sont soumis aux mêmes obligations qu'en cas de cession d'activité et s'exposent aux mêmes sanctions dans le cas où ils s'y soustrairaient. Ils doivent, dans les soixante jours de l'apport, en aviser l'administration et lui faire connaître la date à laquelle il a été ou sera effectif, ainsi que la raison sociale et l'adresse du groupement bénéficiaire. Les contribuables sont tenus de faire parvenir à l'administration, dans ce même délai, la déclaration de leur bénéfice accompagnée d'un résumé de leur compte de résultat. L'impôt dû est immédiatement exigible et s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu ultérieurement calculé. Le défaut de production de la déclaration dans les délais prescrits entraîne l'évaluation d'office de la base d'imposition. Les bases d'imposition sont également évaluées d'office lorsqu'un contribuable, invité à produire les justificatifs nécessaires à l'appui de sa déclaration, s'abstient de les fournir dans les trente jours qui suivent la réception de l'avis qui lui a été adressé à cet effet par le service.

9. Ces dispositions s'appliquent à compter de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009. Il sera néanmoins admis que les exploitants agricoles ayant apporté à un GAEC une exploitation individuelle au cours de l'année 2009, puissent faire parvenir, sans que leur soit opposé le délai de soixante jours, la déclaration de leur bénéfice accompagnée du résumé de leur compte de résultat dans le délai de dépôt de leur déclaration d'ensemble et que l'impôt dû à ce titre puisse être payé en même temps que l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

² Pour plus de précisions, se référer au paragraphe 41 de l'instruction administrative du 6 octobre 2009 publiée au bulletin officiel des impôts du 14 octobre 2009 sous la référence 5 E-6-09.