



Loi de finances pour 2010 Loi de finances rectificative pour 2009

► Apport en GAEC : pas de cessation d'activité mais des conséquences quasi-identiques

L'article L. 323-13 du Code rural prévoit que « la participation à un 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 leurs statuts économique, social et fiscal, dans une situation inférieure à celle des autres chefs d'exploitation agricole ».

Or, en application de ce principe dit de transparence, la jurisprudence estime 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 » ⁽¹⁾. Il échappe ainsi à toute imposition.

Si cette jurisprudence est favorable, elle soulève néanmoins des interrogations quant aux conséquences pratiques de son application. Par conséquent, afin de clarifier le régime applicable au GAEC, le législateur est venu préciser les conséquences d'un apport consenti à un GAEC, en distinguant selon qu'il porte sur un élément d'actif isolé ou sur l'exploitation agricole. L'article 71 du CGI est modifié en conséquence ⁽²⁾.

• Apport d'un élément d'actif isolé

Il est ainsi précisé dans le CGI que l'apport d'un élément d'actif à un GAEC par un exploitant agricole constitue une cession qui donne lieu à la constatation d'une plus-value professionnelle imposable dans les conditions de droit commun.

Il s'ensuit que le groupement inscrit le bien reçu à son bilan pour sa valeur réelle à la date de l'apport et peut pratiquer son amortissement sur cette base.

• Apport d'une exploitation individuelle

Par ailleurs, malgré l'absence de cessation d'activité, il est désormais prévu qu'en cas d'apport d'une exploitation agricole à un GAEC, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices réalisés dans cette exploitation et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi. Ainsi, l'exploitant qui apporte son exploitation individuelle à un GAEC est immédiatement taxé à raison du résultat du dernier exercice de l'activité individuelle, ce qui englobe les plus-values sur éléments d'actif.

L'exploitant doit alors déclarer ses BA réalisés à la date de l'apport et non encore imposés. Il doit, dans les 60 jours, en aviser l'administration et lui faire connaître la date de l'apport, ainsi que la raison sociale et l'adresse du GAEC. Il est tenu, dans ce même délai, de faire parvenir à l'administration la déclaration de ses BA accompagnée d'un résumé de son compte de résultat. En réalité, ces obligations ne vont guère modifier la pratique. En effet, très rares étaient les apports réalisés sous couvert de la jurisprudence du conseil d'Etat référencée ci-dessus.

¹ CE, 28 décembre 2007, pourvoi n°282381, Aff. Lien art, voir Nouvelles brèves n°228 ; également CE, 10 mars 1999, Aff. Fardeau, voir Nouvelles Brèves n°154 et CE, 4 février 2005, Aff. Delaleau, voir Nouvelles Brèves n°203.

² Art. 86 de la loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

Par ailleurs, afin de ne pas pénaliser l'associé de GAEC par rapport aux membres des autres sociétés agricoles, bien qu'il n'y ait pas cessation d'activité en cas d'apport en GAEC, le législateur a prévu de permettre à l'associé de bénéficier d'un certain nombre de dispositifs qui normalement n'ont lieu de s'appliquer qu'en cas de cessation d'activité. Ainsi, le futur associé peut se placer sous le régime optionnel de l'article 151 octies du CGI afin d'éviter l'imposition immédiate des plus-values d'apport et des profits sur stocks ⁽³⁾. Par ailleurs, toutes conditions par ailleurs remplies, les sommes déduites au titre de la déduction pour investissement ou au titre de la déduction pour aléas pourront être transférées au GAEC ⁽⁴⁾, même chose pour la fraction des résultats agricoles exceptionnels non encore imposée sur l'exploitation individuelle ⁽⁵⁾ et l'étalement des plus-values à court terme réalisées par l'exploitant ⁽⁶⁾. En outre, les règles afférentes au régime de la moyenne triennale en cas d'apport en société sont applicables à l'associé de GAEC ⁽⁷⁾.

► Régime de la moyenne triennale en cas d'apport de l'exploitation à une société relevant de l'IR

Le mécanisme de la moyenne triennale consiste à soumettre à l'IR un bénéfice égal à la moyenne des résultats de l'année d'imposition et des deux années précédentes ⁽⁸⁾. En cas d'apport de l'exploitation en société, l'option pour le régime de la moyenne triennale cesse, en principe, de produire ses effets. Il en résulte que l'excédent de BA sur la moyenne triennale est imposé au taux marginal de l'IR.

Cette doctrine a été remise en cause par la jurisprudence qui considère que l'apport d'une exploitation agricole à une société relevant de l'IR ne peut pas être assimilé à une cession ou une cessation d'exploitation dans la mesure où l'exploitant reste titulaire de BA ⁽⁹⁾. Or, la loi de finances pour 2010 légalise la jurisprudence, sous conditions, pour l'IR dû au titre de 2009 et des années suivantes ⁽¹⁰⁾.

Ainsi, le mécanisme de la moyenne triennale continue à s'appliquer mais uniquement lorsque l'apport est réalisé dans les conditions de l'article 151 octies du CGI ⁽¹¹⁾. Toutefois, dans ce cas, l'apporteur a la possibilité de renoncer à l'option pour la moyenne triennale au titre de l'année au cours de laquelle l'apport est réalisé. L'excédent du BA sur la moyenne triennale est alors imposé au taux marginal d'imposition applicable au revenu global du contribuable.

► Déduction pour aléas : prise en compte du risque économique

Le législateur a une nouvelle fois retouché le dispositif de la déduction pour aléas (DPA). Le dispositif qui permet d'anticiper certains aléas d'exploitation (climatiques, sanitaires, incendie, dommages aux cultures ou perte du bétail...) vise également, désormais, le risque économique ⁽¹²⁾ et ce, à compter de l'IR dû au titre de 2009.

³ Selon l'art. 151 octies, l'apport doit porter sur la totalité de l'exploitation exception faite des immeubles et des DPU qui peuvent être mis à disposition ou donnés à bail à la société. Toutefois, nous sommes dans l'attente d'une tolérance qui dispenserait l'exploitant d'apporter ses stocks à la société.

⁴ Art. 72 D-II et 72 D bis-II du CGI.

⁵ Art. 75-0 A, 3 al 2 du CGI.

⁶ Art. 39 quaterdecies du CGI.

⁷ Art. 75-0 B du CGI.

⁸ Voir note 6.

⁹ CAA Nantes 12 novembre 2007, n°06-00933, voir Nouvelles Brèves n°231 – juillet 2008.

¹⁰ Art. 12 de la loi n°2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 (LF).

¹¹ Voir note 3.

¹² Art. 72 D bis du CGI.

Rappelons que la DPA autorise les exploitants à constituer une épargne de précaution en franchise d'impôt sous réserve :

- de la souscription d'une assurance couvrant les incendies, ainsi que les dommages aux cultures et la mortalité du bétail ;
- du versement préalable de la somme déduite des BA sur un compte d'affectation spéciale ouvert auprès d'un établissement de crédit ;
- de l'inscription par l'exploitant à l'actif de son bilan de l'épargne professionnelle de précaution ainsi constituée.

Cette déduction est plafonnée à 23 000 € par exercice de 12 mois, sans que le total des sommes ne puisse excéder 150 000 €. Ces sommes peuvent être utilisées au cours des 10 exercices qui suivent celui de leur versement, au titre de l'exercice de survenance d'un aléa. Le plafond de la DPA, dans les GAEC et les EARL est multiplié par le nombre d'associés exploitants dans la limite de trois associés.

Concernant le risque économique, ces sommes peuvent être utilisées lorsque la différence positive entre la moyenne des valeurs ajoutées des 3 exercices précédents et la valeur ajoutée de l'exercice, réalisée dans des conditions comparables, excède 10 % de cette moyenne, dans la limite de cette différence.

La valeur ajoutée s'entend de la différence entre, d'une part, la somme hors taxes des ventes, des variations d'inventaire, de la production immobilisée et autoconsommée et des indemnités et subventions d'exploitation et, d'autre part, la somme, hors taxes et sous déduction des transferts de charges d'exploitation affectés, du coût d'achat des marchandises vendues et de la consommation de l'exercice en provenance de tiers.

Exemple

Un exploitant agricole, dont l'exercice coïncide avec l'année civile, dispose d'un montant d'épargne professionnelle de 53 000 € sur son compte d'affectation.

Au cours des exercices N - 3 à N, les comptes de l'exploitation font ressortir les valeurs ajoutées suivantes.

Exercice	N - 3	N - 2	N - 1	N
Valeur ajoutée	46 000	37 000	43 000	26 000

La moyenne des valeurs ajoutées des 3 exercices N - 3, N - 2 et N - 1 est de 42 000 € (46 000 + 37 000 + 43 000 / 3). La différence entre cette moyenne et la valeur ajoutée produite au titre de l'exercice N (26 000 €), est de 16 000 €. Elle est supérieure à 10 % de cette moyenne (4 200 €).

Par conséquent l'exploitant pourra prélever au titre de l'exercice N un montant de son épargne professionnelle égal à 16 000 €. La somme ainsi prélevée sera réintégrée au titre de l'exercice de prélèvement, soit N.

■ Crédit d'impôt pour remplacement des agriculteurs en congés

Le crédit d'impôt pour congés des agriculteurs est reconduit pour 1 an ⁽¹³⁾. Ce crédit d'impôt est accordé aux exploitants agricoles et aux associés exploitants qui prennent des congés au titre des dépenses engagées pour assurer leur remplacement jusqu'au 31 décembre 2010. Rappelons que le crédit d'impôt est égal à 50 % des dépenses engagées, dans la limite de 14 jours par an, montant plafonné à 42 fois le taux horaire du minimum garanti et qu'il n'existe pas de transparence pour les GAEC, le plafond de 14 jours s'appréciant au niveau du GAEC et non de chaque associé exploitant ⁽¹⁴⁾.

¹³ Art. 92 de la LF ; art. 200 undecies-I du CGI.

¹⁴ Voir en ce sens, RM Jean-Louis CHRIST n°104462, J O AN du 7 novembre 2006.

► Contribution économique territoriale (CET)

La loi de finances (LF) pour 2010 supprime la taxe professionnelle et institue une contribution économique territoriale (CET) composée de la cotisation foncière des entreprises (CFE), établie sur la valeur locative des biens passibles de la taxe foncière et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE). Toutefois, comme par le passé, les exploitants agricoles sont exonérés de la CET pour leurs activités agricoles mais tel n'est pas le cas des activités commerciales qu'ils sont amenés à réaliser. Rentre ainsi dans le champ d'application de la CET, la vente d'électricité photovoltaïque.

S'agissant de la CFE, les immobilisations destinées à la production d'électricité d'origine photovoltaïque ne sont pas comprises dans les bases d'imposition à la CFE. Il s'ensuit que si l'activité photovoltaïque est la seule activité entrant dans le champ d'application de la CFE et que les biens détenus par le contribuable qui réalise cette activité photovoltaïque se limitent à ceux énumérés ci-dessus, le montant de la CFE se limitera à la cotisation minimum comprise entre 200 € à 2000 € selon la décision du conseil municipal.

Quant à la CVAE, dans le cas de figure où l'activité photovoltaïque est la seule activité entrant dans le champ de la CFE, le contribuable n'est redevable de la CVAE que si le chiffre d'affaires photovoltaïque est supérieur à 152 500 €. Cependant, les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 € bénéficient d'un dégrèvement total de cette cotisation.

► Création d'une nouvelle taxe sur les entreprises de réseaux : le photovoltaïque concerné

A compter de 2010, une imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER) est créée. Cette nouvelle imposition concerne sept catégories d'installations dont les éoliennes et les installations photovoltaïques ⁽¹⁵⁾.

S'agissant des installations photovoltaïques, sont imposées les installations dont la puissance électrique installée est supérieure ou égale à 100 Kilowatts (KW) (ce qui correspond à environ 700 m² de panneaux). Par conséquent, assez nombreuses vont être les installations réalisées par les exploitants agricoles qui vont entrer dans le champ de cette nouvelle taxe.

Ces installations sont imposées y compris lorsqu'elles ne sont pas en service. L'imposition est due chaque année. Le tarif est fixé à 2,913 € par KW de puissance installée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Le redevable de l'imposition est l'exploitant de l'installation au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Toutefois, aucune imposition n'est due au titre des centrales qui sont exploitées pour leur propre usage par des consommateurs finaux.

► Quotient spécial pour les revenus différés

Dès l'imposition des revenus de 2009, le contribuable peut demander que le calcul de l'impôt correspondant à des revenus différés soit effectué à partir du nombre d'années correspondant aux échéances normales de versement de ces revenus, augmenté de l'année de mise à disposition du revenu ⁽¹⁶⁾.

Un revenu différé s'entend de tout revenu qui, par la date normale de son échéance, correspond à une période de plusieurs années antérieures mais dont le contribuable, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, a disposé au cours d'une même année.

¹⁵ Art. 2.3 de la LF ; art. 1635-0 quinquies du CGI.

¹⁶ Art. 19 de la LF ; art. 163-0 A du CGI.

Il s'agit, notamment des loyers impayés que le bailleur reçoit en une seule fois, à la suite d'une décision de justice par exemple et des rappels de salaires, de pensions ou d'indemnités de chômage.

► Prorogation de la réduction d'impôt pour souscription au capital de PME

Une réduction d'impôt sur le revenu est accordée aux contribuables qui souscrivent au capital initial ou aux augmentations de capital de PME européennes non cotées, directement ou par l'intermédiaire d'une holding ⁽¹⁷⁾. Cet avantage est prorogé pour les versements effectués jusqu'au 31 décembre 2012. Corrélativement, la réduction d'impôt est également prorogée au titre des versements effectués jusqu'au 31 décembre 2012 pour souscrire au capital de petites entreprises, au sens communautaire, en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion.

► Plus-values sur cessions de parts sociales de sociétés IS

Les plus-values sur parts sociales de société soumise à l'IS sont, sous certaines conditions, exonérées d'IR, lorsque la cession est réalisée à l'intérieur du groupe familial ⁽¹⁸⁾. Pour les plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009, les frères et sœurs sont inclus dans ce groupe. Il comprend donc désormais le cédant ; son conjoint (ou Pacsé) ; les frères et sœurs du cédant et de son conjoint ou partenaire ; les ascendants et descendants du cédant et de son conjoint (ou Pacsé).

► Plus-values immobilières : appréciation du seuil d'exonération de 15 000 € en cas de cession de bien détenu en indivision

Les plus-values de cession d'immeubles, de parties d'immeubles ou de droits relatifs à ces biens sont exonérées si leur prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 € ⁽¹⁹⁾. Pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2010, il est désormais prévu qu'en cas de cession d'un bien détenu en indivision, le seuil de 15 000 € s'apprécie au regard de chaque quote-part indivise sans qu'il soit besoin de connaître la valeur totale du bien.

Exemple

Un bien est détenu en indivision à hauteur de 60 % par Amandine et de 40 % par Bertrand. Il est cédé en 2010 pour un montant total de 35 000 €. Amandine est imposable, la valeur en pleine propriété de sa quote-part indivise étant de 21 000 €. Bertrand est exonéré, la valeur de sa quote-part indivise étant de 14 000 €.

Par ailleurs, il est désormais prévu que lorsque la cession porte sur un droit démembré détenu en indivision, le seuil est apprécié au regard de chaque quote-part indivise en pleine propriété. Il convient donc de prendre en compte la valeur en pleine propriété de chaque quote-part indivise cédée pour apprécier si le seuil est dépassé ou non.

Exemple

Un immeuble est cédé pour un montant total de 35 000 €. La nue-propriété de cet immeuble est détenue en indivision par Almeric (70 %) et Brice (30 %). Charles détient 100 % de l'usufruit. Le nouveau régime impose de retenir la valeur en pleine propriété de chaque quote-part indivise cédée. Brice est donc exonéré, la valeur en pleine propriété de sa quote-part indivise étant inférieure au seuil d'imposition (35 000 € x 30 % = 10 500 €). En revanche, Almeric est imposable. La valeur en pleine propriété de sa quote-part indivise est supérieure au seuil d'imposition (35 000 € x 70 % = 24 500 €).

¹⁷ Art. 199 terdecies-0 A du CGI.

¹⁸ Art. 150-0 A I-3 du CGI.

¹⁹ Art. 150 U-II-6° du CGI.

Auparavant, Almeric et Brice auraient été tous deux imposables car l'administration retenait la valeur en pleine propriété du bien cédé (soit ici 35 000 €). Quant à Charles, il est imposable car la valeur totale du bien est supérieure à 15 000 €.

► Cessions de terres à usage forestier : application du régime des plus-values immobilières

Les propriétaires de terres à usage forestier ou de peuplements forestiers qui n'exploitent pas eux-mêmes leur domaine ne bénéficiaient, jusqu'à présent, d'aucune mesure d'atténuation sur leurs plus-values. A compter du 1^{er} janvier 2010, les plus-values réalisées lors de la cession de terres à usage forestier ou de peuplements forestiers relèvent du régime des plus-values de particuliers lorsque l'activité n'est pas exercée à titre professionnel par le cédant ⁽²⁰⁾. Les propriétaires de ces biens bénéficient ainsi, notamment, de l'abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième, ce qui conduit à l'exonération de la plus-value lorsque le bien cédé est détenu depuis au moins quinze ans.

► Dons familiaux de sommes d'argent : aménagement des conditions d'âge du donateur

L'exonération de droits de mutation à titre gratuit des dons familiaux de sommes d'argent est notamment subordonnée au respect d'une condition liée à l'âge du donateur.

Pour les donations consenties à compter du 1^{er} janvier 2010, le donateur doit être âgé de moins de ⁽²¹⁾ :

- 65 ans lorsqu'il consent le don à un enfant ou à un neveu ou une nièce ;
- 80 ans lorsqu'il réalise le don au profit d'un petit-enfant, d'un arrière-petit-enfant, d'un petit-neveu ou d'une petite-nièce.

Les dons de sommes d'argent sont exonérés dans la limite de 31 395 € (dons réalisés en 2010). Ce plafond est applicable aux donations consenties par un même donateur à un même donataire.

²⁰ Art. 13 de la LF ; art. 76 A du CGI.

²¹ Art. 35 de la LF ; art. 790 G du CGI.