



En attendant la réforme des sociétés de personnes : Quelques changements en Lois de finances

Etait attendue LA RÉFORME du régime des sociétés de personnes, mais le Parlement a décidé de reporter son examen à plus tard, estimant que les conséquences des modifications proposées n'avaient pas été précisément mesurées par le gouvernement.

La publication des lois de finances amène malgré tout nécessairement son lot de nouvelles mesures. Parmi celles propres à l'agriculture, notons les nouvelles modalités d'appréciation du passage forfait/réel en GAEC, les nouvelles règles de rattachement des activités accessoires aux bénéficiaires agricoles, le maintien du crédit d'impôt congés et de celui concernant l'agriculture biologique.

• GAEC : appréciation des seuils

Le GAEC est soumis à un régime réel d'imposition au titre d'une période donnée si la moyenne de ses recettes des 2 années civiles consécutives précédentes dépasse une limite spécifique. Or, pour la détermination de cette limite, il est tenu compte du nombre d'associés membres du groupement. Mais tous les associés ne sont pas pris en compte. Jusqu'à récemment, seuls les associés âgés de moins de 60 ans au premier jour de l'exercice étaient pris en compte pour la détermination du régime d'imposition du GAEC.

Désormais, les associés non retenus pour calculer le montant de la limite d'imposition des GAEC sont ceux dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à la retraite. Il n'est donc plus fait référence à une limite d'âge fixée uniformément à 60 ou 62 ans pour tous les associés du groupement. En pratique, la nouvelle règle permet de tenir compte de la situation personnelle de chacun des associés au regard de ses droits à la retraite¹.

• Rattachement des activités accessoires à l'activité agricole

Les exploitants soumis au régime réel peuvent rattacher les recettes commerciales et non commerciales qu'ils réalisent à leurs bénéficiaires agricoles, sous réserve que ces revenus accessoires n'excèdent pas certains seuils (art. 75 du CGI). Or, la loi de modernisation est venue modifier les modalités d'appréciation de ces seuils (voir Agriculture de Groupe n°371, p. 4). Toutefois, quelques soucis d'interprétation ont conduit le législateur à apporter certaines précisions.

Ainsi, les recettes accessoires peuvent être prises en compte pour la détermination du BA lorsque, au titre des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice, la moyenne annuelle des recettes accessoires commerciales et non commerciales de ces trois années n'excède ni 30 % de la moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole au titre desdites années, ni 50 000 euros.

¹ Voir page 4 du présent numéro « réformes sociales »



Exemple

Une EARL clôture le 30 juin 2011. Elle a réalisé les recettes suivantes au titre des années civiles précédentes :

Année 2009 : BA = 90 000 € BIC = 40 000 €

Année 2008 : BA = 180 000 € BIC = 30 000 €

Année 2007 : BA = 210 000 € BIC = 50 000 €.

La moyenne des recettes agricoles réalisées au titre des 3 années civiles précédant l'ouverture de l'exercice est de 160 000 €. La moyenne des recettes accessoires réalisées au titre de ces 3 années civiles est de 40 000 €.

La moyenne des BIC n'excède ni 50 000 € ni 30 % des recettes agricoles. L'EARL peut donc globaliser l'ensemble de ses recettes en BA au titre de l'exercice clos en 2011.

Par dérogation à ce principe, au titre des trois premières années d'activité, les recettes accessoires peuvent être prises en compte lorsque, au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice, ces recettes n'excèdent ni 30 % des recettes agricoles, ni 50 000 €.

Notons que par souci de cohérence, les dispositions relatives à la TVA sont également modifiées.

• Plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux : taxation à l'IR dès le 1^{er} euro et hausse du taux d'imposition

Les plus-values de cession de droits sociaux réalisées jusqu'en 2010 par les personnes physiques, apporteurs de capitaux au sein des sociétés à l'IR ou membres de sociétés IS ne sont soumises à l'IR que si le total des cessions portant sur ces titres excède, au cours de l'année, un certain seuil (25 830 € par foyer fiscal pour 2010). À compter de l'imposition des revenus de 2011, cette exonération est supprimée. Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2011, quel que soit le montant des cessions réalisées, les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux sont taxées à l'IR dès le premier euro.

Pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011, le taux d'imposition de l'ensemble des plus-values de cession de valeurs mobilières et droits sociaux est porté à 19 % au lieu de 18 %. Sont notamment concernés par cette hausse, les apporteurs de capitaux des sociétés agricoles et les associés de parts de sociétés à l'IS.

• Hausse des prélèvements sociaux

Le taux du prélèvement social sur les revenus du patrimoine et les produits des placements est porté à 2,2 % au lieu de 2 %. Le taux global des prélèvements sociaux est donc désormais fixé à 12,3 % au lieu de 12,1 %. Le taux de 12,3 % s'applique :

- rétroactivement, aux revenus fonciers, rentes viagères à titre onéreux, revenus de capitaux mobiliers sauf produits de placement à revenu fixe, plus-values de cession de valeurs mobilières et plus-values professionnelles perçus à compter du 1^{er} janvier 2010 ;
- aux revenus des placements et de l'épargne sur lesquels est opéré le prélèvement libératoire (dividendes, produits de placement à revenu fixe) ou donnant lieu au versement anticipé des prélèvements sociaux ou exonérés d'IR, sur la part acquise ou constatée à compter du 1^{er} janvier 2011 ;
- aux PV immobilières ou sur biens meubles des particuliers pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011.



• Crédit d'impôt pour congés des agriculteurs

Le crédit d'impôt pour remplacement de l'exploitant pendant ses congés, dont la fin était programmée pour 2010, est reconduit pour 2 ans. Ce crédit d'impôt s'applique donc aux dépenses de personnel payées jusqu'au 31 décembre 2012.

Par ailleurs, pour les dépenses engagées en 2011 et 2012, cet avantage est placé sous le régime des aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles (règle CE 1535/2007 du 20 décembre 2007 concernant l'application des articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles).

• Crédit d'impôt pour agriculture biologique

Le crédit d'impôt pour agriculture biologique est prorogé de 2 ans. Il s'applique donc au titre de chacune des années civiles 2011 et 2012.

Toutefois, pour chacune de ces années, le montant du crédit d'impôt est ramené à 2 000 € (au lieu de 2 400 €). La part variable de 400 € par hectare est supprimée. Par ailleurs, le crédit d'impôt est désormais placé sous le régime des aides de minimis. Enfin, le crédit d'impôt peut être cumulé avec d'autres aides européennes en faveur de l'agriculture biologique, dans une limite globale de 4 000 € par an. Si ce total excède 4 000 €, le crédit d'impôt est diminué à concurrence du montant des aides excédant ce seuil de 4 000 €.

En GAEC, le montant du crédit d'impôt étant multiplié par le nombre d'associés dans la limite de 3, le crédit d'impôt est plafonné à 6 000 €. Le montant cumulé du crédit d'impôt avec les aides en faveur de l'agriculture biologique ne doit pas excéder 12 000 €.

Exemple

Un GAEC, constitué de 3 associés, bénéficie du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture bio. Il perçoit par ailleurs une aide à la conversion biologique d'un montant de 7 500 €. Le cumul des aides perçues et du crédit d'impôt représente ainsi un montant égal à 13 500 €, ce qui est supérieur au plafond global prévu par le texte. Dans ces conditions, le crédit d'impôt doit être diminué de 1 500 € (13 500 – 12 000) et est donc égal à 4 500 € (6 000 – 1 500).

• La théorie du bilan revue et corrigée à compter du 1^{er} janvier 2012

Les exploitants individuels relevant de la catégorie des BIC ou des BA sont libres d'inscrire à l'actif du bilan de leur entreprise tous les biens dont ils sont propriétaires, y compris les biens de nature patrimoniale qui ne concourent pas à l'exercice de l'activité professionnelle (= théorie du bilan).

Sans remettre en cause cette liberté d'affectation comptable des biens au bilan de l'entreprise, la possibilité de comprendre dans le bénéfice professionnel les charges et les produits qui ne se rapportent pas à l'exercice de l'activité professionnelle est supprimée. Ces nouvelles règles s'appliqueront aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012.

Entreprises concernées par la réforme

Sont concernées par cette réforme, non seulement, les entreprises individuelles exerçant une activité qui relève de la catégorie des BIC ou des BA mais également, les sociétés relevant de l'IR puisque, selon le Code général des impôts⁽²⁾, le bénéfice de ces sociétés est déterminé, dans tous les cas, dans les conditions prévues pour les exploitants individuels.

² Art. 60.



Principe : exclusion des produits et des charges qui ne proviennent pas de l'exercice professionnel de l'activité

Les produits et les charges qui ne se rapportent pas à l'exercice de l'activité professionnelle c'est-à-dire qui n'ont aucun lien direct avec l'exercice de celle-ci seront exclus du résultat professionnel imposable. Il en sera ainsi des charges de propriété relatives à la détention d'un immeuble qui est loué à une entreprise tierce ou d'un portefeuille de valeurs mobilières sans rapport avec l'exercice de l'activité professionnelle.

La solution est moins évidente s'agissant des produits et des charges relatifs aux actifs qui, bien que n'étant pas directement affectés ou utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle, se situent néanmoins dans le prolongement de cette dernière.

Exceptions au principe de suppression des effets de la théorie du bilan

Est toutefois maintenue la faculté de rattachement aux BA, lorsqu'il s'agit d'un agriculteur, des produits et charges liés à l'exercice d'une activité BIC ou BNC accessoire dans les conditions prévues aux articles 75 et 75 A du CGI.

Par ailleurs, par simplification, il est prévu que la suppression des effets de la théorie du bilan ne s'applique pas lorsque les produits qui ne proviennent pas de l'exercice de l'activité professionnelle n'excèdent pas :

- 5 % de l'ensemble des produits de l'exercice, y compris ceux relatifs aux activités accessoires imposables dans la catégorie des BA en vertu des articles 75 et 75 A du CGI s'agissant des exploitants agricoles, à l'exception des plus-values ;
- ou 10 % de ces mêmes produits de l'exercice, si la condition de 5 % était satisfaite au titre de l'exercice précédent.

Le nouveau régime prévoit que, même dans le cas où les seuils de 5 % ou 10 % sont respectés, les charges ne peuvent être admises en déduction du résultat professionnel qu'à concurrence du montant des produits afférents au même bien.

Imposition des produits et des charges exclus du bénéfice professionnel dans la catégorie d'imposition qui leur est propre

Les produits et les charges exclus du bénéfice professionnel seront imposés, suivant leur nature, à l'IR dans la catégorie d'imposition qui leur est propre :

- revenus fonciers, revenus des capitaux mobiliers ou plus-values des particuliers ;
- ou dans la catégorie des BNC.

Ces nouvelles dispositions interdiront donc à l'avenir l'imputation d'un déficit provenant d'un exercice non professionnel sur les résultats d'une activité professionnelle BIC ou BA exercée concomitamment par une même entreprise.

En cas de coexistence, au sein d'une entité, d'une activité professionnelle relevant des BIC ou des BA et d'une activité patrimoniale, deux ou plusieurs secteurs distincts devront donc être identifiés.

Plus-values de cession d'actifs non professionnels

Dans le cas où le bien, figurant à l'actif, a toujours fait l'objet d'une utilisation à titre privé pendant la durée de son inscription à l'actif, sa cession peut donner néanmoins lieu à la constatation d'une plus-value professionnelle, à hauteur des amortissements déduits du résultat professionnel avant l'entrée en vigueur du présent article, ou des amortissements admis en déduction du bénéfice professionnel en application de la tolérance de 5 %.

Lorsque le bien, figurant à l'actif, a successivement fait l'objet d'une affectation professionnelle et privée, la plus-value devra être ventilée entre 2 parties : une fraction de plus-value pendant laquelle le bien a concouru à l'exercice de l'activité professionnelle et une fraction de plus-value relative à la période pendant laquelle le bien n'a pas concouru à l'exercice de l'activité professionnelle qui sera soumise au régime des plus-values de cession des particuliers (pour plus de détails, voir Nouvelles Brèves n° 255, janv. 2011).

• Revenus des conducteurs de chiens de traîneaux = BA

Relèvent désormais des BA, les revenus que les conducteurs de chiens attelés, titulaires du diplôme d'Etat de la jeunesse, de l'éducation populaire et du sport mention « attelages canins », tirent des activités de courses en attelages, d'enseignement de la conduite et du travail avec les chiens ainsi que des prestations de transports en traîneaux ou de louage de traîneaux. Cette mesure s'applique pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.

• PV - exonération en cas de départ à la retraite (*art. 151 septies A*)

Est temporairement assouplie la condition, exigée pour l'application du régime d'exonération prévu à l'article 151 septies A du CGI, selon laquelle le départ à la retraite du cédant doit intervenir dans les 2 ans précédant ou suivant la cession. En effet, en raison du relèvement progressif de l'âge de départ à la retraite prévu par la loi portant réforme des retraites, certains contribuables ayant cédé leur entreprise entre le 1^{er} juillet 2009 et le 10 novembre 2010 peuvent se trouver dans l'impossibilité de respecter le délai de 2 ans.

• Entreprise individuelle agricole à responsabilité limitée (EIARL)

L'EIRL ou entreprise individuelle à responsabilité limitée constitue une nouvelle forme d'entreprise individuelle, mise en place en principe à partir du 1^{er} janvier 2011 (voir dossier Agriculture de Groupe n° 94, sept. – oct. 2010). Le législateur a prévu que le régime de l'IS ne s'appliquera pas à l'EIARL relevant d'un régime réel même lorsque celle-ci réalise des recettes accessoires excédant les seuils prévus aux articles 75 et 75 A du CGI.

• Sociétés IS – plus-values mobilières sur cession de participation > à 25 % au sein du groupe familial

Sont désormais assujetties aux prélèvements sociaux, les plus-values de cessions de participations au sein du groupe familial.

• Prélèvement libératoire de 19 % sur les produits des placements à revenu fixe

Pour les revenus perçus et les gains et profits réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011, le taux du prélèvement libératoire sur les revenus des placements à revenu fixe est porté à 19 % au lieu de 18 %. Sont ainsi concernés les intérêts et autres revenus mobiliers de même nature, tels que les intérêts des comptes courants d'associés.

• Imposition des dividendes : fin du crédit d'impôt dès l'IR 2010

Dès l'imposition des revenus de 2010, le crédit d'impôt sur les dividendes soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu, plafonné annuellement à 230 € pour les couples et à 115 € pour les contribuables seuls, est supprimé.



• PV immobilières et sur biens meubles

Le taux d'imposition des plus-values immobilières réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2011 est porté à 19 % (au lieu de 16 % en 2010). Ce taux de 19 % s'applique également aux plus-values sur biens meubles réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011.

• Recentrage de la réduction d'IR pour souscription au capital de PME ⁽³⁾

A compter du 29 septembre 2010, la réduction d'impôt ne s'applique pas aux souscriptions au capital de sociétés exerçant une activité de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil. Par ailleurs, il est désormais précisé que seuls les « versements au titre des souscriptions » ouvrent droit à la réduction d'impôt. Les simples souscriptions ne sont pas éligibles au dispositif.

• CFE : modulation de la base de cotisation minimum de CFE

Cette taxe comme la CVAE (qui remplace la taxe professionnelle, voir Nouvelles Brèves n° 246 – janv. 2010) a été modifiée sur plusieurs points par la présente loi de finances. Toutefois, les exploitants agricoles en étant exonérés, nous ne retiendrons pour notre part qu'une seule mesure susceptible d'intéresser les agriculteurs. Ainsi, lorsque l'exploitant a mis en place une activité photovoltaïque, il paie en principe une cotisation minimum CFE.

En effet, tous les redevables de la CFE sont assujettis à une cotisation minimum établie, au lieu de leur principal établissement, sur une base, fixée par le conseil municipal ou l'organe délibérant de l'EPCI⁴ à fiscalité professionnelle unique, comprise entre 200 € et 2 000 € (art. 1647 D du CGI).

La loi autorise le conseil municipal ou l'organe délibérant à relever jusqu'à 6 000 € la base de cotisation minimum pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes est au moins égal à 100 000 € (loi art. 108-I Q, art. 1647 D-I, 1^{er} al. du CGI).

En revanche, le plafond de 2 000 € est maintenu pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes est inférieur à 100 000 €.

• IFER (*imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux*)

Le tarif annuel de l'IFER est porté, par kilowatt de puissance installée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, à 7 € au lieu de 2,913 € pour les éoliennes terrestres et les hydroliennes et les centrales de production d'électricité d'origine photovoltaïque.

³ Art. 199 terdecies-0 A du CGI.

⁴ Etablissement public de coopération intercommunale