

Synthèse bibliographique

Sujet 87 : Décrire la fiscalité apicole actuelle

L'activité d'un apiculteur est soumise à une réglementation spécifique.

Que l'activité soit professionnelle ou amateur, cette réglementation concerne par exemple la détention de ruches, qui nécessite une déclaration officielle mais également une déclaration fiscale.

Or, la fiscalité en apiculture a été modifiée à compter de l'année 2016. Le 29 décembre 2015, le Président de la République a promulgué la loi n° 2015-1786 de finances rectificative pour 2015. (Anonyme A, 2015)

Cette réforme est issue d'une proposition de la mission d'information sur la fiscalité agricole, qui a rendu ses conclusions le 15 avril 2015 (ANDRE, 2015). Cette mission a porté son rapport notamment sur deux volets de la fiscalité qui nous intéressent : l'imposition du bénéfice, pour lequel elle a fait de nombreuses propositions, jugeant par exemple le régime d'imposition sur un nombre de ruches « dépassé, coûteux et complexe » (Les ruchers de l'an 01, 2015) ; et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qui n'a quant à elle pas été modifiée.

Nous ne nous attacherons pas ici à décrire l'ancien système fiscal, qui est déjà détaillé de façon très précise dans le guide apicole fiscal et social (Syndicat Apicole Dauphinois, 2013). Une synthèse comparative des systèmes fiscaux avant et après 2016 a par ailleurs été éditée dans la revue Abeilles et fleurs (UNAF, 2017).

Afin de décrire le nouveau système de fiscalité, nous présenterons dans un premier temps les revenus imposables en apiculture notamment au travers des éléments imposables, et des différents régimes, puis dans un deuxième temps nous nous intéresserons à la TVA, à ses différents régimes, et aux taux applicables.

Nous utiliserons les abréviations suivantes :

BA : bénéfice agricole
CA : chiffre d'affaire
CFE : Centre formalité des entreprises
CGI : Code Général des Impôts
HT : Hors Taxe
GAEC : Groupements Agricoles d'Exploitation en Commun
RSA : Régime simplifié agricole
TTC : Toutes taxes comprises
TVA : Taxe sur la Valeur Ajouté

I - LES REVENUS IMPOSABLES EN APICULTURE

1. Ce qui est imposable

Les bénéficiaires d'une exploitation agricole sont soumis à un impôt annuel unique sur le revenu, car ils sont l'une des composantes du revenu net global (Anonyme B, 2005).

D'après l'article 63 du CGI (Anonyme C, 2015), « sont considérés comme bénéficiaires de l'exploitation agricole pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes. Ces bénéficiaires comprennent [...] également les produits [...] des exploitations apicoles ». Aussi, dans ce rapport, ainsi que d'une manière générale dans le langage courant, **le revenu imposable est assimilé au bénéfice imposable**.

La production des produits de la ruche dans un cadre familial n'est pas soumise à déclaration fiscale (ITSAP, 2017).

Les recettes hors taxes, autrement appelées le chiffre d'affaire, correspondent aux sommes HT encaissées du 1^{er} janvier au 31 décembre (Anonyme D, 2016 et BALLIS *et al.*, 2016) :

- recettes directement tirées de la vente des produits agricoles,
- subventions (PAC, MAEC, ICHN), primes et indemnités perçues à titre de supplément de prix ou destinées à compenser un manque à gagner (FAC, Agridiff),
- autoconsommation et produits prélevés pour être donnés ou servant à un paiement en nature (ex : fermage),

En revanche, sont exclues (Anonyme D, 2016 et BALLIS *et al.*, 2016) :

- les sommes encaissées au titre des cessions portant sur les éléments de l'actif immobilisé (ex : camion, extracteur)
- les remboursements de charges engagées dans le cadre de l'entraide agricole,
- les subventions et primes d'équipement (ex : aides France Agrimer Transhumance et cheptel, PCAEA...)
- les redevances ayant leur origine dans le droit de propriété.

2. Les différents régimes d'imposition

2.1 - Régime du micro bénéficiaire agricole dit micro BA (CA moyen triennal <82 200€)

- Qui est concerné par ce régime ?

Le régime du micro-BA est applicable pour une exploitation agricole dès lors que la moyenne des recettes hors taxes de l'année d'imposition et des deux années précédentes, reste inférieure à 82 200 € (Anonyme D, 2016).

Les nouvelles exploitations relèvent automatiquement du régime du micro-BA. Elles peuvent faire le choix d'un assujettissement au régime réel d'imposition sur demande dans un délai de quatre mois à compter de la date du début de l'activité (Anonyme E, 2017), ou à partir de la deuxième année (ITSAP, 2017).

- Modalité de calcul du revenu, ou bénéficiaire, imposable

Le revenu imposable est directement calculé par les services des impôts, à partir du chiffre d'affaire déclaré par l'apiculteur. (ADA France, 2016).

Il est égal à la moyenne triennale du revenu des trois dernières années, diminuée d'un abattement de 87 % (Anonyme D, 2016), représentatif des charges supportées par l'exploitation (ITSAP, 2017). Cet abattement ne pourra être inférieur à 305 € (soit 87% de 350€). Cela signifie que le seuil minimum du micro BA est fixé à 350€ (Les ruchers de l'an 01, 2016) : si les recettes sont inférieures à ce montant, un apiculteur est tenu de les déclarer mais ne sera pas imposable dessus (Chambre d'Agriculture d'Alsace, 2016).

- Mode de déclaration des revenus

Un apiculteur soumis au régime du micro BA fera sa déclaration avec le formulaire de déclaration 2042-C-PRO, Cerfa n°11222*19, qui est une feuille complémentaire, pour les professions non salariées, à la déclaration des revenus habituels (Les ruchers de l'an 01, 2017).

- Obligations de tenue d'un journal des recettes

Dans ce régime, l'enregistrement journalier des recettes professionnelles est obligatoire (ADA France, 2016). Les factures et toute autre pièce justificative de ces recettes doivent également être consignées (Anonyme D, 2016).

- Changement de régime

Tant qu'une exploitation reste en dessous de 82 200€ de recettes HT en moyenne sur les trois années considérées, elle peut bénéficier du régime du micro BA (si elle dépasse ce seuil, elle bascule automatiquement vers le régime au réel). Les contribuables qui désirent passer au régime réel d'imposition pour les revenus de l'année n doivent notifier leur choix à l'administration avant le 1er février de l'année n+1. (Anonyme D, 2016)

Il semble désormais plus facile de repasser d'un régime au réel vers un régime au forfait (BALLIS *et al.*, 2016).

2.2 - Régime d'imposition au réel (obligatoire si CA moyen triennal > 82 200€)

- Qui est concerné par ce régime ?

Les apiculteurs dont la moyenne des recettes HT dépasse 82 200 €, sur trois années consécutives, sont obligatoirement « imposés d'après un régime réel d'imposition à compter de l'imposition des revenus de la première année suivant la période triennale considérée » (Anonyme E, 2017).

Cependant un **régime simplifié d'imposition au réel** est proposé « aux petits et moyens exploitants agricoles ». Il concerne les apiculteurs (Anonyme E, 2017) :

- pouvant bénéficier du régime du micro BA (moyenne des recettes HT triennales inférieure à 82 200€). Si demandé avant d'effectuer la déclaration, ils peuvent bénéficier du régime simplifié d'imposition au réel.
- dont la moyenne des recettes HT triennales est inférieure à 350 000€.

En revanche, les apiculteurs dont la moyenne des recettes HT triennales est supérieure à 350 000€ (seuil actualisé tous les trois ans), sont soumis au **régime réel normal d'imposition** à compter du premier exercice suivant la période triennale considérée. Les « petits et moyens exploitants agricoles » peuvent également demander à être au régime réel normal d'imposition, s'ils le mentionnent avant de faire leur déclaration.

- Cas particulier des GAEC (Groupements Agricoles d'Exploitation en Commun)

Des dispositions spécifiques sont posées pour les GAEC (Anonyme F, 2017) : ils bénéficieront du régime du micro BA si la moyenne triennale des recettes HT est égale à la limite prévue pour les exploitants individuels (82 200€) multipliée par le nombre d'associés, dans la limite de quatre associés, soit une moyenne des recettes du groupement inférieure ou égale à 328 800 € (seuil actualisé tous les trois ans).

En revanche, le GAEC est soumis à un régime d'imposition d'après le bénéfice réel si :

- la moyenne triennale des recettes HT par associé est supérieure à 82 200€,
- ou si la moyenne des recettes HT est supérieure à 60 % de la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés, et qu'elle est supérieure à 328 800€.

Les associés, dont l'âge au premier jour de l'exercice leur ouvre le droit à une pension de retraite, ne peuvent pas être pris en compte.

- Modalité de calcul du revenu, ou bénéfice, imposable

Le revenu imposable est directement calculé par les services des impôts, à partir des charges et des produits de l'exploitation (ADA France, 2016) : « Le bénéfice réel de l'exploitation agricole est déterminé et imposé selon les principes généraux applicables aux entreprises industrielles et commerciales, conformément à toutes les dispositions législatives et à leurs textes d'application » (Anonyme G, 2010).

- Obligations de tenue d'une comptabilité

Dans le cas d'une imposition au régime du réel, la tenue d'une comptabilité est obligatoire (ADA France, 2016).

Les exploitations soumises au régime d'imposition réel simplifié peuvent bénéficier de simplifications concernant les créances et dettes, stocks, frais relatifs aux carburants et frais généraux accessoires (Anonyme H, 2010).

- Changement de régime

Le retour au régime du micro-BA se fait automatiquement lorsque la moyenne des recettes triennales repasse sous le seuil de 82 200 €HT (ITSAP, 2017).

3. Autres activités liées à l'apiculture

Les recettes de certaines activités pouvant relever de la catégorie des Bénéfices Industriel et Commerciaux (BIC) « peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole 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 € » (Anonyme I, 2010). Il peut s'agir par exemple : d'achat revente, de vente de produits intégrant des ingrédients extérieurs en forte quantité ou pour un coût élevé, d'activité touristique, de prestation de services (ADA France, 2016).

4. Conclusion

Les revenus imposables en apiculture relèvent donc de différents régimes selon le montant des recettes considérées (cf tableau 1) :

| Régime d'imposition | Chiffre d'affaire | Revenu imposable calculé à partir : | Documents justificatifs |
|-------------------------|--|-------------------------------------|---|
| Microbénéfice agricole | <82 200€ | du chiffre d'affaire déclaré | Enregistrement des recettes obligatoire |
| Bénéfice réel simplifié | 82 200€<CA<350 000€ | des charges et produits | Comptabilité obligatoire simplifiée |
| Bénéfice réel normal | >350 000 € | | Comptabilité obligatoire |
| BIC | Si CA de ces activités >50 000€ ou >30% de la moyenne des recettes tirées de l'activité agricole | | |

Tableau 1 : Synthèse des modalités des différents régimes d'imposition en apiculture

Ces nouvelles modalités d'impôts sur le revenu sont appliquées de manière progressive. Mises en place pour la première fois en 2017 sur le revenu imposable de l'année 2016, ce dernier sera la moyenne des assiettes de 2014 à 2016, soit le micro-BA de l'année 2016 et les bénéfices forfaitaires agricoles des années 2015 et 2014 ; le revenu imposable 2017 prendra en compte les micro-BA des années 2017 et 2016, et le bénéfice forfaitaire agricole de l'année 2015 (Ministère de l'Agriculture et de l'Alimentation, 2015).

II – LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Comme énoncé dans l'article L311-1 du code rural, l'ensemble des activités économiques agricoles sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. Les exploitations apicoles relèvent donc obligatoirement d'un régime de TVA agricole (activités de production) soit d'un régime de TVA général (agritourisme..) ou alors des deux. Des règles de rattachement à un régime existent au même titre que ceux sur les bénéficiaires.

Il existe désormais deux régimes de TVA agricole, les exploitants doivent choisir un régime lors de la création de leur entreprise auprès du CFE (Agrilexia, 2017).

1. Les différents régimes de la TVA agricole

1.1 - Le remboursement forfaitaire

Ce régime concerne uniquement les exploitations ne dépassant pas 46 000€ de recettes annuelles. Il consiste en un remboursement par le service des impôts d'un pourcentage des recettes de l'année. Depuis 2014 il est de 4,43%.

Ce remboursement forfaitaire ne donne pas le droit à l'exploitation de récupérer la TVA sur ses achats. La demande de remboursement est annuelle et facultative (Agrilexia, 2017).

1.2 - Le régime simplifié agricole (RSA)

Ce régime est un équivalent au régime réel de la TVA, il y a deux types d'assujettissement à ce régime :

→ Sur option :

Les exploitations réalisant moins de 46 000€ de chiffres d'affaires annuellement peuvent choisir le régime réel de TVA. Il suffit d'en faire la demande à l'administration fiscale avant le 31 Janvier de l'année où l'on souhaite changer de régime. Un exploitant a également possibilité de choisir ce régime durant les 30 jours suivant la création de son activité, sans quoi il devra attendre le mois de janvier de l'année suivante. Le retour au forfait est possible : il suffit d'en faire la demande avant le 31 octobre de l'année en cours.

→ Par obligation :

Une exploitation agricole est soumise obligatoirement au RSA si elle remplit une des conditions suivantes :

- CA supérieur à 46 000€ annuel (moyenne sur 2 ans)
- Vente selon des méthodes commerciales (marché fixe avec personnel)
- Vente en magasin spécialement aménagé
- Vente à l'aide de moyens publicitaires
- Vente de produits obtenus avec des procédés industriels
- Exploitants négociants en bestiaux
- Les CUMA
- En cas de reprise par le conjoint ou un héritier de l'exploitation déjà soumise au RSA.

Une exploitation peut renoncer à ce régime dès lors qu'elle ne remplit plus aucune de ces conditions.

La TVA est à déclarer annuellement ou trimestriellement. L'exploitation collecte la taxe pour l'état, sur l'ensemble de ses ventes et prestations de services. La TVA doit obligatoirement apparaître sur les factures, pour les ventes aux détails, un cahier de recette consigne chacune des ventes, une facture récapitulative est faite en fin de période.

L'état, lui, reverse la taxe que l'exploitation aura payée sur ses fournitures et les prestations de services dont l'exploitation a été bénéficiaire (Anonyme J, 2010 et Agrilexia, 2017).

2. Les différents taux

2.1 - Taux sur les ventes

Différents taux s'appliquent en fonction des types de ventes effectuées, décrits ci-dessous (Agrilexia, 2017 et Anonyme Z, 2016):

- 20% applicable sur : vin et bouteille vrac (hydromel, hypocras..), revente de matériel d'exploitation, les confiseries (nougat, calissons, bonbons au miel...)

- 10% applicable sur : les produits d'origine agricole non alimentaire (cire), les ventes d'animaux (essaims, reines, cellules royales)

- 5,5% applicable sur : produits alimentaires destinés à l'alimentation humaine et les produits d'origine agricole non transformés (miel, pollen, gelée royale, propolis, pain d'épice, glaces, confitures..) les boissons non alcoolisées (vinaigre, sirops...)

Les prestations d'agrotourismes et restauration sont taxables à 10%.

Les exportations, subventions d'exploitations, indemnités, entraides(...) ne sont pas soumises à la TVA.

Cas particulier : Les exploitations réalisant des travaux ou activités non agricoles, commerciales et non commerciales, ou les exploitations individuelles, peuvent rattacher la TVA du régime général à leur TVA agricole dans les limites suivantes : 30% des recettes TTC agricoles et 50 000€ (Anonyme L, 2015). Cette limite est étendue à 100 000 € et 50% pour la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne. Il est cependant possible pour les exploitations d'avoir deux secteurs distincts, général et agricole (Agrilexia, 2017).

2.2 - Taux sur les achats

Les ventes sont soumises à différents taux mais également les achats.

- 20% applicable sur : matériel neuf et occasion, engrais chimiques et amendements calcaires, certains carburants, fermage...
- 10% applicable sur : semences, plants, aliments, travaux sylvicoles (.. .) engrais organiques et amendements calcaires mentionnés à l'annexe I au règlement (CE) n°889/2008 portant modalités d'applications du règlement 834/2007 relatif à la production biologique.
- 5,5% applicable sur : eau, abonnement électricité, gaz, électricité.

Les assurances, fermage, taxes foncières, salaires et charges sociales et les intérêts bancaires ne sont pas taxables (Agrilexa, 2017 et Anonyme K, 2012).

3. Formalités administratives

Les formalités administratives décrites ci-après sont applicables obligatoirement dans le cas du RSA.

L'exploitant se doit de tenir une comptabilité, avec un livre des ventes et des achats. De plus s'il vend des animaux vivants il doit en plus identifier ceux-ci et tenir une « comptabilité matières » (registre des animaux).

L'ensemble de ses factures doit être numéroté par ordre croissant et chronologique. On doit y trouver la date, le nom du lien ou fournisseur, l'objet et les quantités et faire apparaître clairement les produits avec les TVA associées, et enfin les montants HT, de TVA et TTC.

Il est important de distinguer les achats courants des investissements en immobilisation (bâtiments, équipements, matériels).

La déclaration annuelle se fait en mai et en ligne sur le site du service des impôts. L'exploitation devra régulariser sa TVA (versement ou remboursement).

Elle peut opter pour des déclarations trimestrielles ou mensuelles mais qui lui oblige un enregistrement très rapide et régulier de ses opérations.

En cas de cession d'exploitation, une déclaration doit être faite dans les trente jours aux services des impôts puis une régularisation de la TVA en cours.

(Agrilexa, 2017)

4. Conclusion

Le système du remboursement forfaitaire est intéressant pour les petites exploitations avec des revenus réguliers et sans investissement (Agrilexa, 2017).

Le RSA est obligatoire au-delà du CA de 46 000€ annuel. Cela demande des déclarations et un suivi comptable strict. Cependant il permet également de récupérer la TVA sur ses investissements à 20% alors que la majorité des ventes de production se font à 5,5% et 10 %.

La récupération de la TVA par l'exploitation apicole est donc souvent à son avantage (Agrilexa, 2017).

CONCLUSION

Une nouvelle étape a été franchie en 2017 par la mise en place de la réforme de la fiscalité en apiculture.

En ce qui concerne les revenus imposables, deux principaux régimes existent désormais, se basant sur le chiffre d'affaire déclaré pour l'un, et les charges et produits déclarés pour l'autre : il s'agit pour le premier du régime du micro bénéfice agricole, et pour le second du régime d'imposition au réel (simplifié ou normal).

Il a été pressenti que ces nouvelles modalités n'impacteraient presque pas la majorité des apiculteurs. Les apiculteurs déclarant communément avec conjoint ou étant pluriactif pourront en revanche peut-être voir leurs impôts augmenter, puisque le chiffre d'affaire de l'activité apicole s'ajoute à une autre activité (Les ruchers de l'an 01, 2016).

Cette réforme ne remet pas en cause le système de TVA déjà en place, ses différents régimes, et les taux applicables. Le forfait restant plus intéressant pour les très petites exploitations (Agrilexa, 2017), le RSA permet un remboursement de la TVA qui est souvent en faveur de l'exploitation, investissant à 20% et effectuant des ventes à 5.5%. Cependant ce régime nécessite une tenue comptable, des démarches administratives précises ainsi qu'un suivi sur l'année.

Références bibliographiques

- ADA France, 2016. Devenir apiculteur professionnel, pp111-115
- ADA France infos n°5, octobre 2016, pp6-8
- ANDRE F., 2015. Rapport d'information sur la fiscalité apicole, pp34-39
- BAILLIS A., PETREQUIN P., JOURDAN P., 2016. La fin de l'impôt sur le revenu calculé selon un revenu forfaitaire par ruche.
- Chambre d'Agriculture d'Alsace, 2016. Flash' Abeilles n°40, août-septembre 2016, pp9-10.
- ITSAP, 2017. Malette pédagogique à destination des ruchers écoles, module 1 – Cadre Réglementaire, pp22-24.
- UNAF, 2017. Micro-bénéfice agricole. Abeille et fleur n°792, avril 2017, pp14-15

Autres documents consultés ou autres sources d'informations

- Agrilexa, 2017. La TVA agricole et le remboursement forfaitaire
- Anonyme A, 2015 - article 33 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, J.O. n°0302 du 30/12/15. Disponible sur :
https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do?sessionId=51F48659CB9E2B60F0FE4FD9A34261D0.tpdila07v_1?cidTexte=JORFTEXT000031733082&idArticle=LEGIARTI000031757493&dateTexte=20151230 (consulté le 23/10/17)
- Tous les articles du CGI listés ci-dessous sont disponibles sur :
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20171031> (consulté le 23/10/17)
- Anonyme B, 2005. Article 1 A du CGI, créé par Loi 2005-1719 2005-12-30 – art. 74
- Anonyme C, 2015. Article 63 du CGI, modifié par [LOI n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 - art. 34](#)
- Anonyme D, 2016. Article 64 bis du CGI, modifié par LOI n°2016-1918 du 29 décembre 2016 – art.101 (V) et modifié par LOI n°2016-1917 du 29 décembre 2016 – art.14
- Anonyme E, 2017. Article 69 du CGI, modifié par [Décret n°2017-698 du 2 mai 2017 - art. 1](#)
- Anonyme F, 2017, Article 71 du CGI, modifié par [Décret n°2017-698 du 2 mai 2017 - art. 1](#)
- Anonyme G, 2010. Article 72 du CGI, modifié par Décret n°2010-421 du 27 avril 2010 – art.1
- Anonyme H, 2010. Article 74 du CGI, modifié par Décret n°2010-421 du 27 avril 2010 – art.1
- Anonyme I, 2010. Article 75 du CGI, modifié par LOI n°2010-1658 du 29 décembre 2010 – art.15
- Anonyme J, 2010. Article 1693 bis modifié par [Décret n°2010-421 du 27 avril 2010 - art. 1](#)
- Anonyme K, 2012. Article 278 du CGI modifié par [LOI n°2012-1510 du 29 décembre 2012 - art. 68 \(V\)](#)
- Anonyme L, 2015. Article 298 bis modifié par Ordonnance n°2015-681 du 18 juin 2015 - art.2
- Anonyme Z, 2016. Les taux de TVA en apiculture. Disponible sur : <https://www.ruche-apiculture.com/forum/forum-ruche-et-apiculture/apiculture/les-taux-de-tva-en-apiculture.html> (consulté le 25/10/2017)
- Les ruchers de l'an 01, 2015. La fin du forfait : la fin des petites exploitations ? Disponible sur : <http://www.mathieua.fr/blog/2015/07/24/la-fin-du-forfait-la-fin-des-petites-exploitations/#sthash.scCkxP7S.dpbs> (consulté le 22/10/2017)
- Les ruchers de l'an 01, 2016. Réforme du forfait agricole : ce qu'on devra faire. Disponible sur : <http://www.mathieua.fr/blog/2016/01/26/reforme-du-forfait-agricole-ce-quon-devra-faire/#sthash.RprfZ6HV.dpbs> (consulté le 22/10/2017)
- Les ruchers de l'an 01, 2017. Impôts : comment déclarer ses bénéfices apicoles. Disponible sur : <http://www.mathieua.fr/blog/2017/04/26/guide-pour-declaration-des-benefices-agricoles/#sthash.8la50wJw.dpbs> (consulté le 22/10/2017)
- Ministère de l'Agriculture et de l'Alimentation, 2015. Disponible sur : <http://agriculture.gouv.fr/le-forfait-agricole-devient-le-micro-ba-benefice-agricole> (consulté le 24/10/2017)
- Syndicat Apicole Dauphinois, 2013. Guide apicole fiscal et social