

Micro-Bénéfice agricole : précisions de l'administration fiscale

A travers d'instructions publiées au bulletin officiel des finances publiques – Impôts, l'administration fiscale a apporté des précisions pour l'application de l'article 64 bis du Code général des impôts (CGI), instituant le micro-Bénéfice agricole (Micro-BA) qui remplace le bénéfice agricole forfaitaire.

Ces précisions sont d'ordre général et peuvent prendre en compte des situations particulières. Cet article ne s'intéresse qu'aux précisions, applicables à l'activité apicole, s'inscrivant dans une exploitation individuelle et à une activité commerciale impliquant que les produits de la ruche. Pour les autres activités, nous invitons les lecteurs à interroger les services fiscaux desquels ils relèvent ou à lire intégralement les instructions référencées dans cet article.

Dans le cadre du régime d'imposition micro-BA, le bénéfice imposable *« est égale à la moyenne des recettes hors taxes de l'année d'imposition et des deux années précédentes, diminuée d'un abattement de 87 %. [...] Les recettes à retenir s'entendent des sommes encaissées au cours de l'année civile dans le cadre de l'exploitation, augmentées de la valeur des produits prélevés dans l'exploitation et alloués soit au personnel, soit au propriétaire du fonds en paiement du fermage, à l'exclusion de celles 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'équipements et des redevances ayant leur origine dans le droit de propriété. »* (Paragraphe I de l'article 64 bis du Code général des impôts)

Sommes effectivement encaissées (BOI-BA-REG-10-20-10-20160907)

Les sommes à retenir pour déterminer les recettes de l'année civile N s'entendent de l'ensemble des sommes effectivement encaissées au cours de l'année N, même si elles se rapportent à des créances nées au cours d'une année antérieure.

Le micro-exploitant ne peut donc faire état ni des recettes réalisées au cours d'un exercice qui ne coïncide pas avec l'année civile, ni des renseignements tirés d'une comptabilité tenus selon les principes commerciaux.

Une somme est considérée comme encaissée à la date où le bénéficiaire en a la libre disposition. Il en est ainsi lorsqu'elle donne lieu à un paiement effectif :

- En espèces ou par chèques : la remise des espèces ou des chèques vaut encaissement ;
- Par virement bancaire ou postal : l'encaissement est constitué par l'inscription au crédit du compte bancaire ou postal de l'intéressé ;
- Par effet de commerce (traite, billet d'ordre, ...) : la date d'encaissement correspond à celle de l'échéance ;
- Par nature dans le cadre du fermage : la date de paiement correspond à celle de la livraison des denrées soit au bailleur lui-même, soit à une coopérative ou à un négociant pour le compte du propriétaire.

Il est à noter qu'en application de l'article 38 quinquies du CGI, les productions agricoles entreposées chez un tiers en vue de leur commercialisation ne correspondent pas à des recettes tant qu'ils restent inscrits dans les stocks au bilan.

Recettes à prendre en compte (BOI-BA-BASE-15-10-20160907)

Les recettes à considérer s'entendent pour leur montant hors taxe (HT) dans le cas où l'exploitant est assujéti à la TVA ou toute taxe comprise (TTC) lorsque l'exploitant est au remboursement forfaitaire.

En plus des sommes effectivement encaissées, l'assiette du bénéfice déterminée selon les règles du micro-BA inclut les sommes et valeurs suivantes :

- (i) Valeur des produits prélevés dans l'exploitation et alloués au personnel salarié ou au propriétaire du fonds en paiement des fermages : Ces produits prélevés correspondent en effet à des recettes potentielles mais non encaissées du fait de leur remise en mature par l'exploitant. Par contre, l'autoconsommation familiale n'est pas à prendre en compte.
- (ii) Somme perçue dans le cadre de l'entraide agricole : réalisée en général sous forme d'un échange gratuit de services, l'entraide agricole peut toutefois donner lieu à des versements. Les sommes relatives aux remboursements des consommations (carburants, lubrifiants, ...) effectués par le bénéficiaire de l'entraide, ne sont pas incluses dans les recettes imposables. Dans les autres, les sommes perçues dans le cadre de l'exploitation sont considérées par l'administration fiscale, comme encaissées et à ce titre, doivent être incluses dans les recettes imposables du bénéficiaire du remboursement.
- (iii) Subventions, aides, primes et indemnités d'assurance : dès lors qu'elles sont destinées à compenser un manque à gagner ou présentant le caractère d'un supplément de prix, elles sont considérées comme des sommes encaissées dans le cadre de l'exploitation et à ce titre doivent être prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable. Par contre, les subventions et primes d'équipement sont en revanche expressément exclues de l'assiette.
- (iv) Remboursement de la TVA : Les exploitants, placés sous le régime du remboursement forfaitaire, peuvent percevoir un remboursement annuel de TVA liquidé sur le montant net des encaissements correspondant aux ventes ou aux livraisons qui ouvrent droit à ce remboursement. S'agissant d'une somme encaissée dans le cadre de l'exploitation, le remboursement doit à ce titre être pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable. Par contre sous le régime d'assujéttissement à la TVA, le remboursement n'est pas à prendre en compte.

D'autres recettes sont exclues du micro-BA, relevant de disposition définie expressément par la loi :

- (i) Produit de cession des immobilisations (plus-values ou moins-values) : il est déterminé et imposé dans les conditions du régime réel d'imposition.

- (ii) Redevances ayant leur origine dans le droit de propriété : il s'agit des produits de la location du droit de chasse, de pêche, de cueillette, du droit d'affichage, de la concession du droit d'exploitation de carrières, de la location d'immeubles bâtis ou non bâti, de l'indemnité d'occupation temporaire. Ces produits conservent leur nature de revenus fonciers et sont imposés en tant que tels.

Recettes limites (BOI-BA-REG-10-10-20160907)

Sauf cas particuliers, le régime micro-BA est applicable de plein droit aux exploitants agricoles dont la moyenne des recettes, mesurée sur trois années consécutives, n'excède pas la limite mentionnée au paragraphe I de l'article 69 du CGI (¹).

Ainsi, le régime micro-BA s'applique aux revenus de l'année N à la condition que la moyenne des recettes des années N-3, N-2 et N-1 n'excède pas cette limite. La limite applicable au titre de l'année 2016 est de 82.200 €

Exemple : si l'exploitant a réalisé les recettes suivantes : 84.000 € (année N-3), 60.000 € (année N-2), 70.000 € (année N-1) et 85.000 € (Anné N), le micro-BA s'applique sur ces recettes de l'année N puisque $(84.000 \text{ €} + 60.000 \text{ €} + 70.000 \text{ €})/3 = 71.333 \text{ €}$ est bien inférieur à 82.200 €.

Cette instruction précise que cette limite est actualisée tous les trois ans dans la même proportion que l'évolution triennale de la limite supérieure de la première tranche de l'impôt sur le revenu et est arrondie à la centaine d'euros la plus proche.

Obligations comptables et déclaratives (BOI-BA-DECLA-15-20-20160907)

En ce qui concerne les obligations comptables, l'article 64 bis précise que les exploitants placés sous le régime micro-BA doivent 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.

Il est précisé que le document comporte des pages numérotées sur lesquelles est inscrit, sans blanc ni rature, le montant des recettes professionnels suivant leur date d'encaissement, en distinguant les règlements en espèces des autres modes de règlement et en indiquant les références des pièces justificatives.

Ce document, livre-journal des recettes, est servi chronologiquement. Les recettes correspondant à des ventes au détail ou à des services rendus à des particuliers peuvent être

¹ - Malgré que la moyenne soit inférieure à la limite mentionnée au paragraphe I de l'article 69 du CGI, les exploitants agricoles peuvent renoncer à leur option pour un régime réel d'imposition (paragraphe V de l'article 64 bis du CGI).

A l'inverse, les exploitants, soumis à un régime réel d'imposition dont les recettes de la période triennale respectent le plafond applicable dans le régime micro-BA, peuvent demander à bénéficier de ce régime (de plein droit).

inscrites globalement à la fin de chaque journée lorsque leur montant unitaire n'excède pas 76 € (paragraphe I-3° de l'article 286 du CGI).

Le montant des opérations inscrites sur le livre des recettes est totalisé à la fin de chaque trimestre et de l'année.

Pour ce qui concerne les obligations déclaratives, les contribuables, exploitants placés sous le régime micro-BA, sont dispensée de dépôt d'une déclaration de résultats. Toutefois conformément aux paragraphe III de l'article 64 bis du CGI, ils portent directement le montant des recettes de l'année d'imposition, des recettes des deux années précédentes et des plus-values ou moins-values réalisées ou subies au cours de l'année dans les rubriques ad hoc de la déclaration des revenus modèle n° 2042 C PRO (CERFA n° 11222) ⁽²⁾.

La moyenne triennale et l'abattement forfaitaire sont calculés automatiquement par l'administration fiscale.

² - Le document CERFA n° 11222 peut être obtenu auprès des services fiscaux dont vous relevez ou bien sur le site www.impots.gouv.fr