

INCIDENCE DE LA DIVERSIFICATION SUR LES REGIMES AGRICOLES

Statuts juridiques, imposition fiscale, affiliation sociale

I – L'ACTIVITE AGRICOLE

1.1. Une triple définition : juridique, fiscale, sociale

L'activité agricole ne fait pas l'objet d'une définition unique mais de trois définitions distinctes applicables en droit privé, droit fiscal et droit social. Chacune donne lieu au développement d'une jurisprudence, à laquelle s'ajoutent parfois les interprétations de l'Administration.

De façon concrète, la définition juridique de l'activité agricole comprend :

- les activités de productions animales et végétales, dès lors que l'exploitant participe au cycle de production,
- les activités dans le prolongement de l'acte de production, c'est-à-dire les activités de transformation et de commercialisation des produits de l'exploitation,
- les activités ayant pour support l'exploitant comprenant les prestations d'accueil agritouristiques,
- les activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation,
- la vente d'énergie issue de la méthanisation réalisée à partir de produits provenant principalement d'exploitations agricoles,
- les activités de cultures marines et d'exploitation de marais salants.

Cette définition juridique détermine notamment la compétence des centres de formalités des entreprises des chambres d'agriculture, l'application du statut du fermage, le statut juridique de l'entreprise et des sociétés (*V. art. L. 311-1 du code rural*)

La définition fiscale de l'activité agricole comprend pour l'essentiel les activités de productions animales et végétales, les activités de transformation et de commercialisation des produits de l'exploitation et les prestations équestres. Cette définition détermine les régimes d'imposition des bénéficiaires agricoles, les règles concernant la TVA et les dispositions relatives à la fiscalité locale. (*V. art. 63 du code général des impôts*)

La définition sociale de l'activité agricole comprend, outre les activités mentionnées au sein de la définition juridique, les activités de travaux d'entreprise agricole et les travaux forestiers. Cette définition détermine le champ de compétence du régime social agricole avec le prélèvement de cotisations sociales et le versement de prestations sociales par les caisses de MSA. (*V. art. L. 722-1 du code rural*)

Ces différentes définitions de l'activité agricole ne sont pas nécessairement harmonisées. Dans ces conditions, le traitement juridique, fiscal et social des agriculteurs en situation de diversification peut être plus ou moins complexe en raison des différents textes applicables.

L'enjeu de ces définitions agricoles est l'application de régimes spéciaux réservés à l'agriculture dans chaque branche du droit. Les règles spécifiques auxquelles est soumis l'agriculteur, lui ont été accordées en raison des particularismes et des handicaps propres à ce secteur d'activité.

Ainsi, le droit de l'urbanisme vise à préserver les zones agricoles contre le mitage du territoire, le foncier nécessaire à la production agricole et à protéger la valeur agricole des terres.

La fiscalité agricole consent certains avantages à l'exploitant pour compenser les handicaps économiques de ce secteur tels que les risques naturels, la forte immobilisation des capitaux pour une faible rentabilité, et l'absence de parité de l'agriculteur avec les autres secteurs professionnels.

Dans tous les secteurs juridiques, la définition agricole se présente en deux parties :

- l'activité agricole par nature (activité de production agricole au sens strict) doit généralement être exercée à titre principal pour bénéficier des régimes fiscaux et sociaux spécifiquement agricoles (c'est-à-dire constituer plus de 50 % des revenus ou du chiffre d'affaires)
- et l'activité agricole par rattachement (ensemble des activités secondaires ou accessoires). Les activités secondaires sont autonomes et se conçoivent indépendamment sur le plan juridique. Les activités accessoires sont un ensemble d'actes qui ne peuvent se concevoir indépendamment d'une activité plus importante à laquelle on cherche à les fusionner, parce qu'ils concourent à son développement. Réglementairement, ces activités accessoires empruntent uniquement la nature juridique de l'activité à laquelle elles se rattachent. Dans la réalité, elles peuvent parfois bénéficier des régimes fiscaux et sociaux de l'activité principale, sous certaines conditions. Elles lui sont souvent étroitement liées économiquement.

1.2. Les limites de la sphère agricole

Il résulte de ces nombreuses définitions des incertitudes sur les contours exacts de la sphère agricole.

En matière de statut juridique, d'imposition fiscale et d'affiliation sociale, la majorité des activités agricoles sont dotées de limites claires (voir paragraphes II, III et IV). Mais pour certaines activités et notamment pour les agriculteurs qui sont diversifiés, il reste encore difficile de connaître aisément le régime qui est applicable. Néanmoins, certaines règles existent en termes de pluriactivité (Voir V).

Même si la sphère agricole s'élargit progressivement dans le contexte actuel, il n'en reste pas moins que la qualification agricole risque d'être refusée pour des pratiques nouvelles ou inédites dans l'agriculture, afin que ne puissent se développer des phénomènes de para-commercialité, facteurs d'inégalités et de dégradation du climat social du monde rural.

II – ASPECTS JURIDIQUES

La nature juridique de l'activité entraîne l'immatriculation de l'exploitant sur le ou les registres professionnels. Elle lui offre un éventail de formes juridiques pour créer son entreprise. Elle influe également sur les termes des contrats que signe l'exploitant (baux ruraux par exemple).

2.1. Définition juridique de l'activité agricole : un élargissement progressif

En droit privé, l'activité agricole par nature est définie comme l'exploitation d'un cycle biologique de caractère végétal ou animal (art. L.311-1 du code rural). Cette définition de l'activité agricole par nature impose que l'exploitant agricole accomplisse lui-même les actes de production.

Mais dans la pratique, il est aujourd'hui admis que le paysan est un chef d'entreprise. En conséquence, il peut être détaché de la contrainte de l'exécution personnelle. Il peut aussi utiliser des technologies perfectionnées mais il doit rester aux commandes de ses moyens de production, en prise directe avec la matière.

Afin de s'adapter à une agriculture en pleine évolution, la définition de l'acte agricole par nature a été élargie : aujourd'hui, les actes agricoles peuvent être accomplis avec plus de souplesse et dans l'acceptation de techniques renouvelées.

1. La durée du cycle agricole est allongée sur le plan juridique : il commence dès la fécondation et peut s'achever très tardivement.
Auparavant, le cycle s'achevait dès qu'il avait livré un produit propre à la consommation. Aujourd'hui, l'intervention agricole peut inclure la modification d'un produit au-delà de ce stade, ce qui autorise l'apport d'une valeur ajoutée sans dénaturer le caractère agricole des activités exercées. Il y a donc une volonté d'inclure dans la sphère agricole l'ensemble des actes visant à la préparation d'un produit répondant le plus précisément possible à l'attente de son acheteur.

2. Il n'est pas nécessaire de réaliser le cycle intégral de production. La notion de cycle est modifiée : l'intervention peut être plus limitée, en conséquence de l'élévation du niveau technique de la production.
3. Mais cette intervention doit être déterminante : il faut franchir une étape précise du développement du produit. En matière fiscale, l'acte agricole est un acte de modification ou de maîtrise de l'évolution physiologique du produit.

Peuvent être rattachées pleinement aux activités agricoles par nature certaines activités périphériques exercées par l'exploitant. Sur le plan législatif, ces activités sont de même nature juridique que l'activité de production animale et végétale. Il s'agit d'activités :

- situées dans le prolongement de l'acte de production (transformation, conditionnement et vente des produits de l'exploitation)
- ou ayant pour support l'exploitation (activités d'accueil à la ferme type ferme-auberge, activités de service type ferme-équestre, etc).

La jurisprudence établit néanmoins que les activités ayant pour support l'exploitation sont reconnues agricoles dans la mesure où elles ont un lien économique étroit avec les activités de production animale ou végétale. Par exemple, une ferme-auberge est agricole lorsqu'elle s'approvisionne en majorité sur l'exploitation.

Par contre, la qualification "ferme-auberge" constitue un délit de publicité mensongère et ne correspond pas à l'exercice d'une activité agricole lorsque l'approvisionnement en produits sur l'exploitation est insuffisant. Les agriculteurs qui exercent une activité de restauration dans ce contexte sont considérés pluriactifs, agriculteur et commerçant.

Par ailleurs, la location de gîtes ruraux situés sur l'exploitation ne constitue pas une activité agricole lorsqu'elle n'a pas de lien économique avec les activités de production. L'activité de location de gîtes doit être considérée comme non professionnelle, ni agricole, ni commerciale, mais simplement civile.

Les activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation (autres que les activités de spectacle) sont désormais considérées comme des activités agricoles sur le plan juridique. Cette modification concerne notamment les activités exercées par les centres équestres et les fermes équestres.

~~En dernier lieu,~~ La loi de modernisation de l'agriculture du 27/07/2010 a précisé que sont également agricoles la production et, le cas échéant, la commercialisation, par un ou plusieurs exploitants agricoles, de biogaz, d'électricité et de chaleur par la méthanisation, lorsque cette production est issue pour au moins 50 % de matières provenant d'exploitations agricoles. Les revenus tirés de la commercialisation sont considérés comme des revenus agricoles, au prorata de la participation de l'exploitant agricole dans la structure exploitant et commercialisant l'énergie produite.

En dernier lieu, la loi n° 2019-469 du 20 mai 2019 pour la protection foncière des activités agricoles et des cultures marines en zone littorale qualifie comme étant des activités agricoles l'exploitation de marais salants pour la production de sel, même en l'absence de cycle biologique de caractère végétal ou animal.

2.2. Structures agricoles individuelles ou collectives

Du choix d'une structure dépendra en grande partie le fonctionnement financier, le poids fiscal, l'exploitation et les possibilités de développement de l'activité.

L'exploitation individuelle est le statut le plus simple et le plus courant. Cette forme juridique, comme toute entreprise individuelle, ne nécessite pas de capital social car ce sont les biens personnels de l'entrepreneur qui sont confondus avec ceux de l'entreprise. Les bénéfices de l'activité professionnelle sont soumis à l'impôt sur le revenu, sauf option contraire. Le patrimoine de l'entreprise n'est pas distinct du patrimoine de l'entrepreneur qui peut voir ses biens personnels saisis par des créanciers professionnels impayés.

Toutefois depuis 2004, les biens immobiliers non professionnels de l'exploitant, peuvent être mis à l'abri de ses créanciers professionnels dans le cadre de la déclaration notariée d'insaisissabilité des biens immobiliers non professionnels. Depuis la loi Macron du 6/08/2015, la résidence principale des entrepreneurs individuels bénéficie de plein droit du mécanisme d'insaisissabilité à l'égard des créanciers professionnels.

Il est à noter la mise en place en 2011 du statut d'entrepreneur individuel à responsabilité limitée (EIRL) applicable par les entreprises individuelles de l'ensemble des secteurs économiques. Ce nouveau statut permet de dissocier pour une même personne physique un patrimoine professionnel et un patrimoine privé (*non professionnelle*) par une simple déclaration d'affectation des biens à usage professionnel. Ce statut a pour objet de protéger le patrimoine privé des entrepreneurs individuels à l'égard des créanciers professionnels sans création d'une personne morale.

Le statut d'auto-entrepreneur créé en 2009 ne concerne pas les activités agricoles.

Le choix d'une structure sociétaire ou collective est également possible pour les agriculteurs. Celles-ci sont plus fréquentes dans le cas d'activités de commercialisation, transformation, prestations de services ou achat-revente. Le cadre peut être celui d'une société civile (GAEC, EARL, SCEA) et, plus généralement, de toute société à objet agricole dont plus de 50 % du capital est détenu par des exploitants à titre principal travaillant dans la société.

- **G.A.E.C.** (Groupement Agricole d'Exploitation en Commun) : il permet des investissements et un travail en commun comme dans les exploitations agricoles de type familial et comprend de 2 à 10 associés. Le principe de transparence s'applique au G.A.E.C (il est tenu compte du nombre d'associés pour le calcul des droits économiques). Les GAEC peuvent désormais être composés de 2 époux, pacsés ou concubins qui en sont les seuls associés.
- **E.A.R.L.** (Exploitation Agricole à Responsabilité Limitée) composée de 1 à 10 associés maximum (personnes physiques uniquement exploitants ou non) avec un capital minimum de 7 500 euros (il n'y pas de délai limite pour réunir le capital mais il est préférable d'en prévoir un) et ayant des activités réputées agricoles ;
- **S.C.E.A.** (Société Civile d'Exploitation Agricole) comprend au minimum 2 associés (personnes physiques ou morales, exploitantes ou non) pour exploiter ou gérer un domaine agricole ou forestier. Le montant de son capital est librement choisi sans minimum légal ;
- **S.A.R.L.** (Société à Responsabilité Limitée) : elle a pour objectif la recherche de bénéfice ou d'économie (objet civil ou commercial) et comprend de 1 à 100 associés, personnes physiques ou morales (le capital des SARL est libre sans minimum légal) ;
- **G.I.E.** (Groupement d'Intérêt Economique) : il permet de faciliter ou développer l'activité économique des membres, améliorer ou accroître les résultats de cette activité avec 2 personnes au minimum, physiques ou morales (responsabilité indéfinie et solidaire des associés) ;
- **COOPERATIVE AGRICOLE** : elle permet une utilisation en commun par 7 personnes minimum ayant des intérêts agricoles, de tous moyens propres à développer l'activité économique des sociétaires et à accroître leur résultat ;
- **S.I.C.A.** (Société d'Intérêt Collectif Agricole) : elle est composée de 3 personnes minimum ayant des intérêts agricoles, permet de créer ou gérer des installations ou équipements ou d'assurer des services, soit dans l'intérêt des agriculteurs d'une région déterminée, soit dans celui des habitants de cette région (complexité de fonctionnement et statut juridique imprécis) ;
- **ASSOCIATION** : elle a pour objectif de mettre en commun des connaissances ou une activité dans un but autre que le partage des bénéfices avec 2 personnes minimum (impossibilité de distribuer les bénéfices).
- **C.U.M.A.** (Coopérative d'Utilisation du Matériel en Commun) : elle permet une utilisation en commun de tous matériels agricoles et toutes installations pour un minimum de 4 exploitations agricoles ;

- **G.F.A. non exploitant** (Groupement Foncier Agricole), il permet de créer ou conserver le foncier ou les bâtiments d'une exploitation agricole par le biais d'une location. Il comprend au minimum 2 associés (personnes physiques et certaines personnes morales sous conditions) ;
- **S.C.I.** (Société Civile Immobilière), elle permet à toutes personnes physiques et morales (au minimum 2 associés) d'investir, de gérer ou de conserver des biens immobiliers par la mise en location.
- **SCIC** (Société Coopérative d'Intérêt Collectif) : créé en 2001, il s'agit d'une société coopérative (1 homme = 1 voix) et commerciale, offrant la possibilité d'associer des sociétaires différents dont des collectivités locales.

III – ASPECTS SOCIAUX

Les aspects sociaux concernent l'affiliation à une caisse de protection sociale. Ils définissent le régime de garantie contre la maladie, les accidents du travail, la vieillesse et le bénéfice des prestations familiales.

3.1. Définition sociale de l'activité agricole

En droit social, relèvent notamment du régime social agricole les actifs exerçants :

- les activités agricoles par nature (culture, élevage)
- les activités connexes à l'agriculture (entrepreneurs de travaux forestiers et agricoles, groupements forestiers agricoles),
- les activités exercées dans le prolongement par les membres non salariés de l'exploitation (transformation, conditionnement, commercialisation des produits de l'exploitation)
- et les activités agro-touristiques situées sur l'exploitation (ferme-auberge, goûters à la ferme, ferme de séjour, campings en ferme d'accueil, ferme équestre, chambres et tables d'hôtes, produits de la ferme)

Le champ d'activité couvert est donc vaste, car la définition prend en compte de nombreuses activités périphériques aux activités de production animale et végétale.

3.2. Régimes d'affiliation sociale

Les actifs exerçant une activité agricole au sens strict, sont affiliés obligatoirement à la MSA selon le régime des Salariés Agricoles ou le régime des Non Salariés Agricoles (NSA).

Les non salariés agricoles sont couverts par la MSA en allocations familiales, assurances maladie et vieillesse et en accident du travail. Ils ont aussi l'obligation de cotiser à un régime de retraite complémentaire. Depuis le 1^{er} janvier 2014, la MSA dispose du monopole de gestion de ces différentes branches sociales.

Les NSA et les assurés « ayants droits » à ce régime sont :

- le chef de l'exploitation ou les associés exploitants,
- son conjoint ou concubin, s'il n'exerce pas une activité professionnelle personnelle,
- ses enfants et les personnes à charge,
- son conjoint collaborateur,
- les aides familiaux âgés de plus de 16 ans et participant à la mise en valeur de l'exploitation (ascendants, descendants, frères ou sœurs du chef d'exploitation ou de son conjoint).

Le statut de collaborateur qui concernait initialement les conjoints est désormais applicable aux partenaires au titre d'un PACS et aux concubins des chefs d'exploitation agricole. Ce dispositif permet aux personnes concernées participant aux travaux de l'exploitation de se constituer une retraite personnelle dans le régime agricole. Il est aussi ouvert aux personnes exerçant une activité professionnelle personnelle salariée en dehors de l'exploitation.

Pour être assujéti à la caisse de la Mutualité Sociale Agricole (MSA), il faut néanmoins atteindre un certain seuil d'activité agricole, qui diffère selon la nature de l'activité exercée.

La loi d'avenir agricole du 13/10/2014 a procédé à une refonte des critères d'affiliation auprès du régime social agricole en supprimant la référence à la demi-surface minimale d'installation (SMI).

Après l'entrée en vigueur du nouveau dispositif, l'importance minimale de l'exploitation ou de l'entreprise agricole requise pour que leurs dirigeants puissent être considérés comme chef d'exploitation ou d'entreprise agricole au titre des activités agricoles est déterminée par **l'activité minimale d'assujettissement (AMA)**.

Plus précisément, l'activité minimale d'assujettissement est atteinte lorsqu'est remplie l'une des conditions suivantes :

1. La **superficie** mise en valeur est au moins égale à la **surface minimale d'assujettissement (SMA)** compte tenu, s'il y a lieu, des coefficients d'équivalence applicables aux productions agricoles spécialisées. La SMA est fixée dans chaque département par un arrêté préfectoral. De plus, un arrêté du 18 septembre 2015 fixe les coefficients d'équivalence pour les productions animales hors sol.
2. Le **temps de travail** nécessaire à la conduite de l'activité est, dans le cas où l'activité ne peut être appréciée selon la condition mentionnée ci-dessus, au moins égal à 1 200 heures par an.
3. Le **revenu professionnel** de la personne est au moins égal à l'assiette forfaitaire, applicable aux cotisations d'assurance maladie, invalidité et maternité (**soit 800 fois le SMIC horaire** correspondant en 2019 à 8 024 € (800 x 10,03 €) lorsque cette personne met en valeur une exploitation ou une entreprise agricole dont l'importance est supérieure à un quart de la SMA et qu'elle n'a pas fait valoir ses droits à la retraite.

Le principal apport du nouveau dispositif est notamment la prise en compte du temps de travail consacré aux activités de diversification, qu'il s'agisse des activités de transformation et de commercialisation des produits ou des activités d'accueil agritouristique, alors que précédemment ces activités ne pouvaient pas être prises en compte pour permettre l'affiliation sociale agricole.

Par ailleurs, la loi d'avenir pour l'agriculture du 13/10/2014 a instauré un nouveau dispositif d'installation progressive dont l'objet est de faciliter l'accès aux responsabilités de chef d'exploitation. L'objet de cette mesure est de permettre aux personnes qui exercent une activité non salariée agricole d'accéder au statut social de chef d'exploitation agricole alors même que l'exploitation mise en œuvre n'atteint pas les nouveaux seuils d'affiliation désormais définis par l'activité minimale d'assujettissement (AMA). Plus précisément, le dispositif d'installation progressive se concrétise par une mesure d'affiliation sociale dérogatoire qui s'inspire très directement du mécanisme pré-existant et méconnu d'affiliation dérogatoire (V. art. L. 722-6 du CRPM).

D'une façon générale, les cotisations dues à la MSA sont calculées sur la base d'une multiplication : Assiette x Taux. Elles comprennent aussi les contributions au titre de la CSG, de la CRDS et de la formation.

Les taux sont fixés annuellement par décret. Les assiettes sont calculées en fonction de l'ensemble des revenus fiscalement imposables (BA, BIC, BNC). Pour les personnes qui font application de la moyenne triennale, l'assiette est constituée des revenus des années N-1, N-2 et N-3. Pour les personnes qui ont opté pour une assiette annuelle, elle est constituée des revenus de l'année N-1.

Les assiettes des nouveaux installés sont calculées de manière forfaitaire et provisionnelle. Par la suite, elles sont régularisées en fonction des revenus fiscaux déclarés.

IV - ASPECTS FISCAUX

Les aspects fiscaux concernent l'ensemble des prélèvements effectués par l'Etat et les Collectivités territoriales : impôts directs sur les bénéficiaires (bénéficiaires agricoles (BA), bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC), bénéficiaires non commerciaux (BNC), impôts indirects (Taxe sur la Valeur Ajoutée ou TVA), autres impôts (impôts locaux tels que contribution économique territoriale (ex-taxe professionnelle), taxe d'habitation, taxe foncière).

4.1. Définition fiscale de l'activité agricole : des restrictions

En droit fiscal, l'activité agricole par nature est définie différemment : sont considérés comme bénéficiaires agricoles, pour l'application de l'impôt sur le revenu, l'exploitation de biens ruraux réalisés par un propriétaire exploitant, un fermier ou un métayer. (art. 63 du Code Général des Impôts)

Ces revenus comprennent :

- le bénéfice professionnel, c'est-à-dire les produits provenant de l'exploitation proprement dite de biens ruraux ;
- les revenus accessoires, le cas échéant. Ces revenus accessoires peuvent provenir d'une activité connexe.

Si la définition fiscale apparaît donc, à première vue, parmi les plus strictes, c'est en droit fiscal que l'on trouve les interprétations les plus extensives de l'activité agricole par nature.

En effet, il est admis, d'une part, que des tâches matérielles soient imparties à des tiers sous certaines conditions : rester propriétaire du produit, diriger techniquement et contrôler les opérations, partager le risque de la production. D'autre part, une partie des revenus non agricoles peut être traitée avec les bénéfices agricoles de l'exploitation.

Par contre, ne peuvent être incluses dans les BA les activités agricoles accessoires par nature constituant l'extension d'une activité industrielle ou commerciale et qui seront donc imposées dans les BIC (Art. 155 du CGI).

Ainsi, les activités qui ont pour support l'exploitation, telles que les prestations touristiques de restauration, d'hébergement et de loisirs génèrent des recettes qui relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) voire éventuellement de celles des bénéfices non commerciaux (BNC) et non de celles des bénéfices agricoles.

Les activités de transformation ou de commercialisation des produits de l'exploitation exercées par les agriculteurs qui ont recours à des procédés commerciaux sont par contre fiscalement agricoles.

Ainsi, ne relèvent pas des BA mais des BIC :

- la location de logements meublés (gîtes ruraux, chambres d'hôtes, fermes de séjour,...),
- la location de biens meubles (matériels, vélos) ou animaux (sauf chevaux),
- les visites d'exploitation dans le cadre de fermes pédagogiques ou découvertes et l'accueil d'enfants dans le cadre de gîtes d'enfants,
- la prise en pension d'animaux dont la croissance est terminée (à l'exception des équidés domestiques),
- la restauration (fermes-auberges, tables d'hôtes, goûters à la ferme),
- l'achat-revente (vente de produits agricoles ne provenant pas de l'exploitation),
- les travaux d'entreprise (travaux agricoles et forestiers).

Enfin, les revenus tirés des chambres d'hôtes ne sont exonérés de l'impôt sur le revenu que dans la mesure où le montant annuel des locations n'excède pas 760 €.T.T.C par an prestations connexes comprises (art. 35 bis II du CGI). En outre, les chambres doivent être situées dans l'habitation personnelle.

Depuis le 1^{er} janvier 2004, les activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle, génèrent des recettes qui relèvent de la catégorie des bénéfices agricoles et non plus de celles des bénéfices commerciaux ou des bénéfices non commerciaux. Cette réforme concerne notamment les activités de prise en pension, de location, de dressage et de débouillage, d'enseignement de l'équitation.

De plus, depuis le 1^{er} janvier 2008, sont considérés comme bénéfices de l'exploitation agricole les revenus provenant de la vente de biomasse sèche ou humide, majoritairement issue de produits ou sous-produits de l'exploitation (dans la mesure où l'exploitation relève du régime réel). Il en est de même des revenus provenant de la production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole.

4.2. Régimes d'imposition fiscale agricole

Les seuils d'imposition présentés sont valables pour les exploitants individuels et les sociétés. Pour les GAEC, les seuils sont, avec certaines restrictions au-delà d'un certain plafond, multipliés par le nombre d'associés (âgé de moins de 62 ans pour le régime d'imposition des bénéfices agricoles).

• L'impôt sur les bénéfices agricoles (BA)

En agriculture, trois régimes d'imposition des bénéfices agricoles coexistent en fonction de l'importance des recettes.

Recettes annuelles HT ou produit brut d'exploitation (montant moyen sur 3 ans)	Régime d'imposition des BA	
	régime de droit	régime optionnel
< 82 800 €	Micro-BA	réal simplifié agricole ou réel normal
entre 82 800 € et 352 200 €	réal simplifié agricole	réal normal agricole
> 352 000 €	réal normal agricole	-----

Le régime du micro-BA

La loi du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 a instauré un nouveau régime d'imposition des bénéfices agricoles, dénommé micro-BA et inspiré du régime micro-BIC, en abrogeant le régime des bénéfices forfaitaires agricoles en vigueur depuis 1949. Ce régime fiscal codifié sous l'article 64 bis du CGI est entré en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2016.

Le principe de ce nouveau régime d'imposition est que le bénéfice agricole imposable est déterminé de façon simplifiée sans obligation comptable. Le résultat fiscal agricole est ainsi égal aux recettes hors taxes de la période d'imposition diminuées d'un abattement forfaitaire de 87 %. Cet abattement ne peut être inférieur à 305 €.

Selon le régime micro-BA, le résultat imposable, base de calcul de l'impôt sur le revenu et des cotisations sociales agricoles, est égal à 13 % des recettes hors taxes. Il est à noter que l'abattement de 87 % est unique et uniforme pour s'appliquer sur l'ensemble du territoire national et en principe à toutes les productions agricoles (sauf les cas d'exclusion du micro-BA).

Ce régime est applicable à la condition que le montant total annuel des recettes agricoles n'excède pas le plafond de 82 800 € hors taxes (HT) (sauf seuils spécifiques des GAEC). Au-delà du seuil de 82 800 € HT, les exploitants concernés doivent faire application d'un régime réel des bénéfices agricoles.

Les régimes réels agricoles

Les régimes réels agricoles (normal ou simplifié) sont obligatoires dès que les recettes annuelles sont supérieures à 82 800 €.HT (réel simplifié) ou 352 200 € HT (réel normal), sur la moyenne des 3 années précédentes. Les recettes prises en compte concernent essentiellement le cycle d'exploitation, c'est-à-dire les activités courantes de l'entreprise et les subventions d'exploitation. Le bénéfice imposable tient compte des créances acquises et des dépenses engagées.

Les régimes réels agricoles suivent les mêmes principes que les entreprises industrielles et commerciales, mais avec quelques spécificités. Par exemple, les stocks font l'objet d'une évaluation particulière, compte tenu de leur importance dans le domaine agricole. La comptabilité doit comprendre au minimum un livre journal et un livre d'inventaire.

• La TVA

La TVA est un impôt indirect payé par le consommateur final. Depuis le 1^{er} janvier 2014, les principaux taux de TVA sont les suivants :

- le taux super-réduit de 2,10 %,
- le taux réduit de 5,5 %,
- le taux intermédiaire de 10 %,
- le taux normal de 20 %.

Le taux normal de 20 % concerne les principaux produits manufacturés et les services qui ne sont pas visés par un taux réduit. Le taux réduit de 5,5 % concerne les produits alimentaires (sauf les boissons alcoolisées soumises au taux normal).

La vente de denrées alimentaires à consommer sur place fait l'objet du taux réduit de 10 %. Il en est de même :

- des ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate (c'est-à-dire dans les instants suivants l'achat, que ces produits soient vendus chauds ou froids (cas des quiches, crêpes, produits alimentaires vendus à l'unité sur les foires),
- des prestations d'hébergement (gîtes ruraux, chambres d'hôtes, campings classés).

En tant qu'entrepreneur, tout professionnel est un intermédiaire qui paie la TVA sur les matières premières et les prestations de services acquises auprès de ses fournisseurs, mais l'Etat le rembourse puisqu'il n'est pas consommateur final. Par contre, le professionnel reverse à l'Etat la TVA qu'il a collectée par ses ventes.

Pour tous les professionnels, il existe deux régimes d'assujettissement à la TVA : le régime général, qui s'applique au secteur industriel, commercial et libéral, et le régime simplifié agricole, qui s'applique spécifiquement aux activités agricoles.

Au sein du régime simplifié agricole (RSA), les agriculteurs peuvent opter pour plusieurs solutions, suivant le montant de leurs recettes annuelles (sommes encaissées par années civiles, subventions d'exploitation de l'Etat) :

Recettes agricoles annuelles encaissées (moyenne HT sur 2 ans)	Régime d'assujettissement	à la TVA agricole (RSA)
	régime de droit	régime optionnel
< 46 000 €	Non assujettissement à la TVA (Possibilité de remboursement forfaitaire de TVA si demandé)	Assujettissement volontaire à la TVA
> 46 000 €	Assujettissement obligatoire à la TVA	- néant -

Le régime du remboursement forfaitaire de la TVA agricole est un système d'exonération de TVA qui concerne tout exploitant agricole, sous réserve que ses recettes agricoles n'excèdent pas 46 000 €. Dans ce régime, la TVA n'est pas facturée par l'exploitant agricole à ses clients. Il peut par contre obtenir une compensation d'une partie de la TVA qu'il a payée sur ses achats en bénéficiant du remboursement forfaitaire, s'il en fait la demande auprès des services des impôts, appuyée de pièces justificatives.

Le remboursement forfaitaire de TVA est un mécanisme de subvention qui s'applique pour les ventes de produits agricoles de l'exploitation d'un agriculteur non-redevables auprès de clients professionnels. Dans ce régime, l'agriculteur ne collecte aucune TVA car il doit vendre au prix H.T. La TVA qu'il a par contre payée sur ses achats lui est en partie remboursée par l'Etat selon une somme forfaitaire, calculée à partir des ventes effectuées, affectées d'un taux variant entre 4,43 % et 5,59 % selon le type de productions. Ce régime concerne surtout les agriculteurs ayant un chiffre d'affaires réduit et investissant peu.

Un assujettissement volontaire à la TVA peut être choisi par les agriculteurs non-redevables. Dans ce cas, toutes les activités agricoles sont assujetties à la TVA.

L'assujettissement à la TVA selon le régime général s'applique à tous les secteurs. Il oblige l'agriculteur à tenir une « comptabilité TVA » où il enregistre tous ses achats (montant HT ; montant de la TVA payée) et toutes ses ventes (montant TTC ; montant de la TVA collectée).

Les services des impôts calculent et régularisent annuellement sa situation. Ce système concerne la grande majorité des agriculteurs à titre principal.

• La contribution économique territoriale (CET)

La loi de finances pour 2010 a supprimé la taxe professionnelle et a mis en place la contribution économique territoriale avec des principes d'application proches. Cette contribution comprend plus précisément deux composantes avec la cotisation foncière des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

En sont exonérées les activités agricoles (productions animales et végétales) ainsi que les travaux agricoles effectués pour des tiers dans le cadre d'entraide.

Par contre, les travaux agricoles effectués en dehors de l'entraide sont soumis à la contribution économique territoriale.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, les activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle, sont exonérées de la taxe professionnelle. Cette réforme concerne notamment les centres équestres et les fermes équestres. Il en est de même avec la CET.

Les activités d'accueil à la ferme sont par contre soumises à la CET dès lors qu'elles génèrent des recettes commerciales.

V – LA PLURIACTIVITE AGRICOLE

5.1. Définition de la pluriactivité

La pluriactivité est l'exercice simultané ou successif par une même personne de plusieurs activités professionnelles différentes. En agriculture, cela correspond au fait d'exercer, d'une part, une activité agricole et, d'autre part, une ou plusieurs autres activités professionnelles non agricoles, soit indépendantes (commerciale, artisanale, industrielle ou libérale), soit salariées en vertu d'un contrat de travail (dans les secteurs public ou privé, agricole ou non agricole).

La pluriactivité est souvent le résultat d'évolutions progressives qui conduisent le professionnel à diversifier son activité au gré des opportunités, des évolutions techniques, des besoins nouveaux, de la concurrence, ...de sorte qu'il se dirigera peu à peu vers une situation de cumul. Souvent, la modicité de ces opérations permettra à l'activité de garder son homogénéité, sous couvert de la théorie de l'accessoire.

En effet, les activités accessoires adoptent la nature juridique de l'activité principale à laquelle elles se rattachent. Elles peuvent parfois en adopter également le régime fiscal et social.

Il s'agit donc de savoir à partir de quel moment certaines activités vont se détacher pour devenir autonomes, et laisser place en conséquence à une situation de pluriactivité.

5.2. Les pluriactifs agricoles

Pour certaines activités exercées par l'agriculteur, et pour ceux qui s'engagent dans une activité économique, diversifiée ou pluriactive, il est parfois difficile de trouver des limites claires et de connaître aisément le régime applicable.

Il en va par exemple d'un agriculteur (BA) ayant une ferme-auberge (BIC).

En principe, chaque activité est soumise séparément à un régime fiscal et social distinct. Néanmoins quelques règles de simplification existent.

5.3. Règles d'imposition fiscale directe des pluriactifs agricoles

Le traitement fiscal des bénéfices non agricoles est différent selon leur montant, leur nature (BIC ou BNC), le statut juridique agricole (exploitant individuel ou en société) et le régime fiscal agricole (micro BA ou BA réel).

En principe, chaque activité est soumise séparément à un régime d'imposition différent (BA ou BIC ou BNC), entraînant pour le pluriactif des obligations fiscales et comptables diverses (Impôt, sur le revenu, sur les sociétés, TVA, contribution économique territoriale, etc.).

Néanmoins, deux mécanismes peuvent être utilisés pour simplifier la situation fiscale des pluriactifs et leur éviter d'effectuer des déclarations distinctes :

1 - Le rattachement des revenus accessoires

Dans le secteur agricole l'article 75 du CGI permet aux exploitants individuels au réel (normal ou simplifié) et aux sociétés civiles agricoles au réel de rattacher leurs BIC et BNC aux BA au réel (règle de transparence pour les GAEC). Aucun abattement fiscal n'est réalisé sur les BIC ni les BNC.

Les conditions d'accès sont fixées sur la base des recettes réalisées au cours des 3 années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice :

- recettes annuelles non agricoles (BIC + BNC) < 100 000 €.T.T.C
- et recettes annuelles non agricoles (BIC + BNC) < 50 % des recettes annuelles agricoles T.T.C

Si les revenus des activités accessoires sont les BA ou les BNC, ceux-ci sont rattachés aux revenus de l'activité principale (BIC). Il n'y a alors qu'un seul régime fiscal et donc qu'une seule déclaration. Ce système est réservé aux contribuables imposés au réel BIC (art. 155 du CGI).

2 - La simplification des déclarations

Les revenus accessoires sont imposés séparément, mais le contribuable a accès aux régimes de déclaration simplifiés existants, sous conditions. La simplification porte à la fois sur les obligations déclaratives et sur les modalités de détermination de la base imposable.

Ce système exige que le contribuable suive un seul type d'imposition fiscale (soit réel soit non-réel). De plus, il ne permet pas aux sociétés civiles agricoles faisant application du micro-BA de bénéficier du régime des micro-entreprises BIC et BNC.

Dans le secteur agricole, les solutions sont les suivantes :

- exploitant individuel au micro-BA + régime BIC/BNC des micro-entreprises
- exploitant individuel au micro-BA + régime réel BIC/BNC
- exploitant individuel avec BA au réel + micro BIC si CA BIC < 170 000 € ou 70 000 €.H.T
- exploitant individuel avec BA au réel simplifié + régime BIC réel (super) simplifié + déclaration contrôlée BNC
- société civile agricole avec BA au réel simplifié + régime BIC réel + déclaration contrôlée BNC
- exploitant individuel ou société au réel BA + BIC/BNC rattachés aux BA si < 100 000 € et 50 % des recettes agricoles

Les conditions d'accès à ces régimes simplifiés sont reprises dans le tableau ci-dessous :

Régime des recettes accessoires (BIC et BNC)	Montant des recettes accessoires (BIC et BNC)			Autres conditions sur le régime principal (BA) pour l'accès aux régimes BIC et BNC simplifiés
	BNC	BIC et prestation de service	BIC vente et fourniture de logement ou restauration ou vente marchandises	
Micro-entreprise	< 70 000 € H.T	< 70 000 € H.T	< 170 000 € H.T	- être exploitant individuel (CA commercial < 82 800 € H.T ou 33 200 € H.T)
Déclaration contrôlée BNC	> 70 000 € H.T	/	/	- imposer ses BA au réel (micro-BA en principe interdit avec réel BIC-BNC)
Réel simplifié BIC	/	< 238 000 € H.T	< 789 000 € H.T	
Réel (normal) BIC	/	Au-delà de 238 000 € H.T	au-delà de 789 000 € T.T.C	

Le régime de Micro-entreprise s'applique de plein droit pour les agriculteurs remplissant les conditions ci-dessus. Ils inscrivent le chiffre d'affaires BIC et les BNC sur leur déclaration de revenus. L'imposition sur les revenus se fait sur la base des recettes déclarées avec un abattement de 71 % (achat revente, chambres d'hôtes, meublés classés, restauration), 50 % (autres prestations commerciales de service, meublés non classés) ou 34 % (BNC). Ce régime peut être maintenu pendant 2 ans même si les recettes dépassent les seuils indiqués ci-dessus.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, avec l'entrée en vigueur du statut d'auto-entrepreneur, l'impôt sur le revenu dû par les personnes relevant du régime fiscal des micro-entreprises, peut être calculé selon un second mode avec une imposition sur le chiffre d'affaires. Ce second mode d'imposition est souvent plus avantageux, aux personnes affiliées sur le plan social auprès du régime social des indépendants (RSI).

Les régimes réels simplifiés BIC et la déclaration contrôlée BNC de plein droit ou sur option s'appliquent lorsque les conditions sont remplies. Le résultat imposable est alors déterminé sur la base des documents comptables par différence entre les créances et les dettes (BIC) ou entre les recettes et les dépenses (BNC).

5.4. Règle d'assujettissement à la TVA des pluriactifs agricoles

En règle générale, les recettes procurées par des BNC ou BIC, relèvent du régime général de la TVA et sont soumises au taux normal de 20 % ou aux taux réduits de 5,5 % ou de 10 % selon le type d'activité (10 % pour les fermes-auberges, 10 % pour les visites d'exploitation sauf les labyrinthes végétaux pour lesquels le taux normal s'applique, 5,5 % pour les denrées alimentaires prêtes à consommer en l'état).

Néanmoins, pour les agriculteurs redevables de la TVA, des simplifications existent. Lorsqu'ils sont assujettis au régime simplifié de TVA agricole (RSA), ils peuvent choisir sur option de soumettre leurs recettes commerciales à ce même régime en regroupant toute la TVA (agricole et non-agricole) sous le RSA. Ceci leur permet de ne tenir qu'une seule comptabilité TVA.

Les conditions d'accès à ce système sont fixées sur la base des recettes des 3 années civiles précédant l'ouverture de l'exercice :

- recettes accessoires < 100 000 € T.T.C
- et recettes accessoires < 50 % des recettes agricoles T.T.C

Enfin, il existe quelques exceptions comme la location de biens meublés et certaines activités d'enseignement. La location de biens meublés ne peut qu'exceptionnellement être soumise à la TVA à la condition d'assurer le service de prestations para-hôtelières.

5.5. L'impôt sur les sociétés (IS)

Les sociétés civiles agricoles au réel BA ou au micro-BA sont assujetties de droit à l'IS sur l'ensemble de leurs recettes, agricoles et non agricoles, dès que les recettes commerciales et non commerciales (BIC + BNC) sont > à 100 000 €.T.T.C ou > à 50 % des recettes agricoles.

5.6. Règles d'affiliation sociale des pluriactifs agricoles

Est socialement pluriactif, toute personne relevant d'une caisse agricole et d'une caisse non-agricole. Il peut s'agir de la combinaison des cas suivants :

- salarié agricole (ex : administratif de service agricole) ou non salarié agricole (ex : exploitant agricole) : affiliés MSA
- et salarié non agricole (ex : employé à mi-temps chez un commerçant) ou non salarié non agricole (ex : commerçant, artisan, profession libérale) : affiliés à l'URSSAF, à une caisse de commerçant,

Pour simplifier les démarches de multi-cotisations, l'article L.171-3 du Code de la Sécurité Sociale prévoit que les personnes qui exercent simultanément une activité non salariée agricole et une activité non salariée non agricole doivent être affiliées auprès du seul régime de leur activité la plus ancienne. Le régime social de l'activité principale prélève l'ensemble des cotisations et assure le versement des prestations.

Depuis l'entrée en vigueur du décret du 16 juillet 2015, l'activité principale est désormais déterminée par l'activité la plus ancienne et non plus par la comparaison des revenus. Au terme de la 5^{ème} année de pluriactivité, les personnes peuvent demander à être affiliées auprès du régime social de l'activité la plus récente si celle-ci génère un chiffre d'affaires plus important.

Depuis la publication de la loi du 22/03/2012, les exploitants agricoles pluriactifs qui exercent une activité commerciale, artisanale ou libérale relevant du régime social des indépendants (RSI) peuvent, s'ils le souhaitent, adopter le statut d'auto-entrepreneur au titre de ces activités non agricoles. Les cotisations sociales dues au titre de ces activités sont strictement proportionnelles au chiffre d'affaires réalisé (soit 12,8 % ou 22 % selon l'activité exercée) et sont acquittées auprès du RSI. Dans ce cas, le principe de la caisse pivot n'est pas appliqué et les personnes pluriactives concernées sont doublement affiliées à la fois à la MSA et au RSI.

5.7. Compatibilité entre les contrats et les statuts agricoles

- Les contrats de location de biens agricoles notamment avec un bail soumis au statut du fermage sont incompatibles avec une activité de commercialisation exercée à titre principal. Dans tous les cas, il faut l'accord du bailleur pour ne pas encourir une résiliation de bail.
- Pour ce qui est des contrats d'assurance, toute nouvelle activité exige que l'agriculteur souscrive une garantie propre pour la nouvelle activité ou adapte ses contrats d'assurance responsabilité civile, d'assurance matérielle et de garantie d'accidents. La formalisation de ces nouveaux accords entraîne souvent le paiement d'une cotisation supplémentaire.
- Enfin, certaines activités contractuelles, comme la prestation de services en aménagement du territoire, bénéficient parfois d'aides publiques. Le versement de certaines aides peut être soumis à la qualité d'exploitant à titre principal. Lorsque l'exploitant diversifie ses activités, l'activité agricole peut devenir accessoire, remettant en cause l'accès aux aides publiques agricoles (versement annulé ou remboursement pouvant être exigé).

VI – LES FORMALITES DE DECLARATION

L'exercice d'une activité agricole de production, de transformation ou de prestations de service implique une déclaration auprès du Centre de Formalité des Entreprises (cf fiche « démarche à l'installation ») dans les domaines juridique, social, fiscal, statistique et administratif.

Ce guichet unique permet l'obtention auprès de l'INSEE d'un numéro SIREN pour l'entreprise et d'un numéro SIRET pour chaque établissement et d'un code NAF ou APE, identifiant l'activité selon la nomenclature des activités françaises et auprès de la MSA : d'un numéro AMEXA pour les professionnels.

VII – ADRESSES UTILES

- **Aspects juridiques et fiscaux**

JURIFIS 9, rue du Champ de Foire - 58000 NEVERS

Tél. 03 86 71 92 65 - Fax. 03 86 57 47 69

APCA (Assemblée Permanente des Chambres d'Agriculture)

Service entreprise agricole - 9, avenue Georges V - 75008 PARIS

Tél. 01 53 57 10 10 - Fax. 01 53 57 10 05

M. Francis VARENNES (Juriste-Fiscaliste)

8, rue Albert de Mun – 28100 DREUX

Tél. 02 37 41 49 89

e.mail : francis.varennnes@wanadoo.fr

- **Aspects sociaux**

<p>MSA de Bourgogne et de Côte d'Or 14, rue Félix Trutat – 21046 DIJON Cedex Tél. 09 69 36 20 60</p>	<p>MSA de la Nièvre 5, avenue Colbert – 58000 NEVERS Tél. 09 69 36 20 60</p>
<p>MSA de Saône et Loire 46, rue de Paris – 71023 MACON Cedex Tél. 09 69 36 20 60</p>	<p>MSA de l'Yonne 14, bis rue Georges Guynemer – 89023 AUXERRE Cedex Tél. 09 69 36 20 60</p>
<p>MSA du Doubs 13, avenue Elisée - 25090 BESANCON Cedex 9 Tél. 03 81 65 60 60</p>	<p>MSA Jura 340, avenue d'Offenbourg 39034 LONS LE SAUNIER Cedex Té. 03 81 65 60 60</p>
<p>MSA Haute Saône-Territoire de Belfort Rue René Hologne – 70021 VESOUL Cedex 09 Tél. 03 81 65 60 60</p>	

- **Aspects fiscaux**

<p>Service des impôts de Côte d'Or 25, rue Boudronnée – BP 1549 21047 DIJON Cedex Tél. 03 80 28 65 66</p>	<p>Service des impôts de la Nièvre 19, rue Camille Baynac – BP 888 58015 NEVERS Cedex Tél. 03 86 68 49 49</p>
<p>Service des impôts de l'Yonne 8, rue Moreaux – BP 29 89010 AUXERRE Cedex Tél. 03 86 72 50 00</p>	<p>Service des impôts de Saône et Loire 24 bd Henri Dunant – 71025 MACON Cedex Tél. 03 85 22 54 00</p>
<p>Service des impôts du Doubs 63, quai Veil Picard – 25030 BESANCON Cedex Tél. 03 81 25 20 20</p>	<p>Service des impôts du Jura 8, avenue Thurel – BP 70640 39021 LONS LE SAUNIER Cedex Té. 03 84 35 15 00</p>
<p>Service des impôts de Haute Saône 8, Place Renet – BP 399 70014 VESOUL Tél. 03 84 96 14 14</p>	<p>Service des impôts du Territoire de Belfort 9, bis Faubourd de Montbéliard – BP 10489 90016 BELFORT Cedex Té. 03 84 36 62 20</p>

VIII – BIBLIOGRAPHIE

- « Guide juridique et fiscal du tourisme rural », Francis VARENNES (juriste fiscaliste), Editions IPSO FACTO – 8, rue Albert de Mun – 28100 DREUX – Juin 2019 - 45 €

Site internet : www.droit-du-tourisme-rural.com

- www.les-scic.coop/sites