

Rapport

à l'attention de

Monsieur le Premier Ministre

sur

**les adaptations à apporter à la fiscalité
et au mode de calcul
des cotisations sociales agricoles**

par

**Jérôme CAHUZAC
Député du Lot et Garonne**

**Béatrice MARRE
Députée de l'Oise**

28 mars 2000

SOMMAIRE

<u>PREMIERE PARTIE : Vers une fiscalité agricole adaptée à l'économie rurale</u>	9
<u>Introduction</u>	11
<u>Chapitre I : Un régime agricole d'une extrême complexité</u>	19
I. <u>Au sein de la fiscalité française</u>	19
A. <u>un bénéfice agricole aux multiples visages</u>	19
1. <u>la détermination du bénéfice agricole</u>	19
a) <u>l'impôt sur le revenu (IR)</u>	20
b) <u>l'impôt sur les sociétés (IS)</u>	20
2. <u>les régimes d'imposition</u>	22
a) <u>le régime du forfait collectif</u>	23
b) <u>Les régimes de bénéfices réels</u>	24
B. <u>Des traitements spécifiques à chaque Impôt ou Taxe</u>	29
1. <u>Les régimes de TVA</u>	30
a) <u>le remboursement forfaitaire agricole de TVA (RFA)</u>	30
b) <u>le régime simplifié agricole (RSA)</u>	31
2. <u>les mutations de biens ruraux</u>	32
a) <u>la fiscalité des baux ruraux</u>	33
b) <u>les cessions d'immeubles ruraux : les droits de mutation à titre onéreux</u>	33
c) <u>les successions et donations : les mutations à titre gratuit</u>	34
3. <u>les impôts locaux</u>	35
a) <u>les taxes foncières : TFB et TFNB</u>	35
b) <u>la taxe professionnelle</u>	36
c) <u>autres impôts locaux</u>	36
4. <u>les autres taxations principales</u>	37
a) <u>l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF)</u>	37
b) <u>la fiscalité écologique</u>	38
c) <u>les taxes sur les salaires ; une imposition marginale</u>	39
II. <u>Et vis à vis de nos partenaires européens</u>	40
A. <u>Une approche commune au plus grand nombre</u>	41
1. <u>L'agriculture en Europe est une activité économique parmi les autres</u>	41
a) <u>une égalité de traitement des causes de fragilité économique</u>	41
b) <u>une pluri-activité naturelle</u>	42
2. <u>Des spécificités agricoles reconnues</u>	42
a) <u>une forfaitisation des charges pour les faibles revenus</u>	42
b) <u>la prise en compte du poids du capital d'exploitation</u>	43
B. <u>Une singularité française nettement définie</u>	44
1. <u>un régime fiscal agricole autonome</u>	44
a) <u>l'imposition des bénéfices et le régime de TVA sont spécifiques</u>	44
b) <u>l'exception agricole traverse toutes les catégories d'imposition</u>	45
2. <u>les mécanismes spécifiques sont fortement divergents</u>	45
a) <u>des mécanismes plus favorables à l'agriculture française</u>	45
b) <u>d'autres mécanismes sont plus contraignants</u>	45
<u>Chapitre II : ...qui suscite critiques et attentes</u>	47
I. <u>Une fiscalité à plusieurs vitesses</u>	47
A. <u>Un bénéfice agricole mal appréhendé</u>	47
1. <u>Un forfait collectif aux effets contradictoires</u>	48
a) <u>une base d'imposition globalement faible</u>	48
b) <u>une réalité forfaitaire très hétérogène</u>	48
c) <u>des entreprises individuelles aux traitements trop divergents</u>	49

2.	<u>Des régimes réels peu lisibles</u>	50
a)	<u>des distinctions à supprimer entre les régimes réels d'imposition aux BA</u>	51
b)	<u>des différences à réexaminer entre agriculteurs, artisans et commerçants</u>	51
B.	<u>Des charges globales mal équilibrées</u>	52
1.	<u>Des retombées sociales imprévues</u>	52
a)	<u>L'assiette des cotisations sociales des non salariés</u>	52
b)	<u>les différences entre agriculteurs et autres non salariés</u>	53
2.	<u>Des spécificités contestées</u>	53
a)	<u>les régimes de TVA</u>	54
b)	<u>les impôts locaux</u>	54
c)	<u>autres impositions</u>	55
II.	<u>Qui ne satisfait plus personne</u>	56
A.	<u>Une agriculture en difficulté</u>	56
1.	<u>Une charge financière trop lourde:</u>	56
a)	<u>Le poids du foncier – le débat sur la valeur de l'entreprise</u>	57
b)	<u>les autres freins à la transmission et à l'installation : les débats sur le fonds rural et les valeurs incorporelles</u>	63
c)	<u>des outils fiscaux décevants ou ambigus : l'aide à l'installation et la DPI</u>	68
2.	<u>Un maquis juridique :</u>	70
a)	<u>la multiplicité des droits d'option</u>	70
b)	<u>le labyrinthe sociétaire :</u>	72
c)	<u>un vide juridique au regard de la TVA</u>	74
B.	<u>... un pluri-actif introuvable</u>	74
1.	<u>Un revenu à géométrie variable</u>	75
a)	<u>l'imposition des bénéfices</u>	75
b)	<u>les autres impositions :</u>	77
2.	<u>Des charges administratives excessives</u>	77
a)	<u>deux déclarations de bénéfices :</u>	78
b)	<u>des seuils, facteurs d'opacité</u>	79
	Chapitre III : ...et appelle une voie de recherche fondée sur une approche globale	81
I.	<u>Du traitement fiscal spécifique de l'activité économique</u>	81
A.	<u>Un droit positif en gestation</u>	82
1.	<u>L'unicité du patrimoine a vécu :</u>	82
a)	<u>une position doctrinale héritée du passé :</u>	82
b)	<u>qui résiste encore à la création de l'« entité économique » sujet de droit</u>	83
2.	<u>Les autres distinctions juridiques s'affaiblissent :</u>	83
a)	<u>la notion de « société » a changé :</u>	84
b)	<u>les distinctions sociétés civiles ou commerciales, d'associations ou de capitaux régressent :</u>	85
B.	<u>Une évolution fiscale bien entamée</u>	86
1.	<u>La prise en compte du patrimoine d'affectation</u>	87
a)	<u>la distinction patrimoine d'exploitation – patrimoine privé</u>	87
b)	<u>la distinction : revenus du travail et revenus du capital d'exploitation</u>	89
2.	<u>La neutralité des formes sociétaires</u>	91
a)	<u>le passage de l'impôt sur le revenu à l'impôt sur les sociétés</u>	91
b)	<u>l'exemple des GAEC</u>	92
II.	<u>De l'articulation des régimes d'imposition</u>	93
A.	<u>L'harmonisation des régimes de TVA</u>	93
1.	<u>la prise en compte des petites exploitations – le maintien du RFA</u>	94
2.	<u>le rapprochement du régime de TVA agricole et du régime général simplifié (RSA)</u>	94
a)	<u>un seul mode déclaratif</u>	94
b)	<u>une procédure d'imposition unifiée</u>	95
B.	<u>La refonte des régimes du bénéfice agricole (BA)</u>	96
1.	<u>L'approche par le niveau des recettes :</u>	96
a)	<u>les quatre objectifs :</u>	96
b)	<u>les trois caractéristiques :</u>	97
2.	<u>Les trois nouveaux régimes :</u>	98
a)	<u>un régime fiscal adapté aux petites exploitations pluri-actives : le micro-réel</u>	98
b)	<u>un régime de transition pour les exploitations moyennes : le réel allégé</u>	99
c)	<u>le nouveau réel : un régime de droit commun respectueux des spécificités</u>	100

Tableau n° 5 : Définition de nouveau régime d'imposition des bénéfices agricoles	107
C. Des question sectorielles à prendre en compte	108
1. Questions relatives à l'intervention d'acteurs propres à l'agriculture :	108
a) les apports aux coopératives :	108
b) les SAFER	108
2. Des secteurs très particuliers	109
a) la sylviculture :	109
b) la conchyliculture :	109
c) les professionnels du cheval	110
3. Une question transversale : le métayage	111
Chapitre IV : Qui doit s'inscrire dans une perspective plus large	113
I. Une vision plus contemporaine de la fiscalité	113
A. Une équité fiscale refondée	113
1. la priorité accordée aux faibles revenus	114
a) un seuil de recettes d'activités professionnelles caractérisant le faible revenu	114
b) un régime de transition réservé aux activités dégageant des revenus modestes	115
c) un régime de droit commun pour tous les autres acteurs économiques	115
2. La transparence dans le respect des différences	115
a) la simplification	115
b) l'identification des spécificités :	116
B. L'emploi au cœur des objectifs fiscaux :	116
1. Une priorité : le maintien de l'activité	116
a) un soutien à l'activité économique de faible surface	117
b) un soutien affirmé de l'investissement d'exploitation :	117
2. La personnalité économique : reconnaissance juridique de l'activité économique	119
a) rapprocher le droit de la réalité économique :	119
b) Clarifier et simplifier la fiscalité :	120
II. Qui rejoint d'autres chantiers en cours	121
A. Une fiscalité allégée, plus équitable et plus pertinente	121
1. Allègement de la fiscalité d'Etat	121
a) taxes diverses :	121
b) l'allègement de l'impôt sur la consommation : la TVA	121
c) l'impôt sur le revenu	121
2. Réforme de la fiscalité locale	122
a) la taxe professionnelle :	122
b) la taxe d'habitation :	122
c) les taxes foncières :	122
B. Une couverture sociale en évolution qu'il faut mieux répartir	122
1. Une couverture sociale constamment étendue	123
a) la couverture de risques de plus en plus nombreux	123
b) une couverture de la totalité de la population :	123
2. Confrontée à la nécessité de réformes de fond	123
a) le financement de la protection sociale	123
b) l'harmonisation des régimes de protection sociale	124
Conclusion de la première partie	125
Liste des propositions fiscales à moyen terme	129
Liste des tableaux	133
ANNEXES	135
Annexe I : Lettre de mission du Premier Ministre en date du 29 septembre 1999	137
Annexe II : Liste des personnes entendues	141
Annexe III : Population active et travail agricole	151
Annexe IV : Agriculteurs et exploitations agricoles	153
Annexe V : Classement des exploitations selon leur statut juridique	157
Annexe VI : Caractéristiques juridiques et fiscales des trois principales formes sociétaires agricoles	159
Annexe VII : Principales options ouvertes au titre des régimes réels d'imposition aux bénéfices agricoles et aux agriculteurs	163

<u>Annexe VIII : Classement des entreprises agricoles, artisanales et commerciales selon leurs statuts juridiques</u>	169
<u>Annexe IX : Dénombrement des entreprises agricoles, artisanales et commerciales, selon leur régime d'imposition</u>	171
<u>Annexe X : Tableau comparatif des régimes fiscaux des BA et des BIC</u>	173
<u>Annexe XI : La Déduction fiscale pour investissement art. 72 D du CGI</u>	179
<u>Annexe XII :Rémunération des capitaux propres des entreprises individuelles et artisanales</u>	181
<u>Annexe XIII : tableau des quelques dispositions fiscales appliquées à l'agriculture dans l'Union européenne (dans la mesure des comparaisons possibles)</u>	185
<u>Table des Abréviations</u>	187
<u>Deuxième partie : l'assiette commune</u>	189
<u>L'articulation fiscalité – cotisations sociales</u>	191
<u>I. Rapprocher l'assiette commune de la réalité économique :</u>	191
<u>A. Simplifier les régimes d'imposition</u>	191
<u>1. Faire évoluer les régimes de TVA (art. 298 bis du CGI)</u>	192
<u>a) une seule date de clôture des exercices TVA et BA</u>	192
<u>b) le RSA, régime de droit commun</u>	192
<u>2. Simplifier les régimes d'imposition au BA</u>	192
<u>a) le régime transitoire :</u>	192
<u>b) le régime du forfait collectif</u>	193
<u>3. Améliorer l'aide à l'installation des jeunes</u>	193
<u>a) dans le cadre de l'imposition sur les bénéfices agricoles : art. 73 B du CGI</u>	193
<u>b) au titre des droits de mutation : (art. 1594 E.I du CGI)</u>	194
<u>B. Améliorer la prise en compte des éléments constitutifs des régimes réels d'imposition aux bénéfices agricoles</u>	194
<u>1. Rapprocher le réel simplifié du réel normal</u>	194
<u>2. Rapprocher les régimes réels du BA de ceux des BIC</u>	194
<u>a) libre choix de la date de clôture des exercices (art. 73 du CGI) :</u>	195
<u>b) adapter et améliorer l'art. 72 D du CGI (la DPI)</u>	195
<u>II. Neutraliser certaines incidences fiscales et sociales du choix de ces formes sociétaires</u>	197
<u>A. Supprimer les incidences fiscales</u>	197
<u>1. Au regard du passage de l'impôt sur le revenu à l'impôt sur les sociétés</u>	197
<u>2. Quant à l'imposition des plus-values</u>	197
<u>3. Quant aux droits de mutation des parts de sociétés</u>	198
<u>B. Supprimer les incidences sociales</u>	198
<u>1. Le constat : le développement du phénomène sociétaire conduit à des traitements disparates</u>	198
<u>a) L'absence d'assujettissement de la société</u>	198
<u>b) Le défaut d'assujettissement des membres</u>	199
<u>c) Evasion de l'assiette sociale</u>	200
<u>d) Le constat statistique dressé par la caisse centrale de la mutualité sociale agricole</u>	201
<u>2. Les incidences en terme d'assiette sociale</u>	201
<u>3. La nécessité d'un aménagement du phénomène sociétaire</u>	203
<u>4. Les moyens de faire échec à cette forme d'évasion sociale</u>	203
<u>a) Fournir à la MSA les moyens juridiques de connaître de façon exhaustive les membres des sociétés</u>	203
<u>b) imposer une cotisation de solidarité pour les membres de sociétés constituées sous le seuil de la demi-SMI par membre</u>	206
<u>c) Etendre l'assiette légale des sociétés</u>	207
<u>Conclusion de la deuxième partie</u>	209
<u>Liste des propositions à court terme</u>	213

Troisième partie : Les charges sociales agricoles	215
Chapitre I : la situation	217
I. La réforme des cotisations de 1990 et son bilan	217
A. Les assiettes de droit commun	217
B. Les assiettes propres aux cas particuliers	220
1. Les assiettes minimales en maladie et en vieillesse	220
2. Les cotisations de solidarité	220
II. les évolutions depuis la réforme	229
A. L'application de la CSG sur les revenus professionnels des non salariés agricoles	229
B. Les abattements, les exonérations et plafonnements en vigueur	231
1. Les abattements	231
2. Les exonérations	232
a) En matière de cotisations de prestations familiales	232
b) En matière de cotisations d'assurance maladie	232
c) En matière de cotisations de l'assurance vieillesse individuelle	232
d) Toutes branches confondues	233
3. Le plafonnement de l'assiette ou de la cotisation	233
C. La loi d'orientation agricole n° 99-574 du 9 juillet 1999	234
D. Les taux des cotisations	236
Chapitre II : Les problématiques	239
I. La problématique de la cotisation minimale en assurance maladie	239
II. La simplification et l'harmonisation des assiettes de cotisations sociales et de CSG	240
A. La réduction du nombre d'assiettes et l'alignement de l'assiette CSG sur les assiettes de cotisations	240
1. La réduction du nombre d'assiettes de cotisations sociales	240
B. Les aménagements de l'assiette de la CSG	242
1. L'impossibilité de soustraire les cotisations sociales de l'assiette de la CSG	242
2. L'opportunité d'une prise en compte des déficits pour leur valeur réelle dans l'assiette de la cotisation sociale généralisée (CSG)	242
III. L'amélioration de la couverture des accidents du travail pour les exploitants agricoles	243
A. Un bilan négatif	243
1. L'historique de la couverture des accidents du travail des exploitants agricoles	243
2. Une assurance obligatoire qui offre une couverture très limitée	244
3. L'insuffisance de la prévention	246
C. La réforme proposée	246
1. Le système de financement	246
2. Le recours à des ressources externes	246
3. Le financement de l'Etat	247
a) il paraît logique, pour l'avenir, de faire financer par le nouveau régime, tant la base que la revalorisation des prestations qu'il versera,	247
b) en revanche, il ne paraît pas possible de faire supporter au nouveau régime, que l'on souhaite équilibré, le coût de 130 MF l'an, mais qui ira en décroissant, de la revalorisation des rentes déjà liquidées aujourd'hui supportée par le FCATA, que ce soit sous la forme d'un financement direct, ou d'un financement indirect par le maintien de taxes sur l'assurance de base : il est en effet impossible de maintenir le paradoxe actuel par lequel les exploitants qui n'ont les moyens que de cotiser à l'assurance de base doivent financer, par le biais de ces taxes, l'assurance complémentaire à laquelle d'autres exploitants qui eux le peuvent ont adhéré.	247
4. Des prestations revalorisées	248
5. La gestion du nouveau régime	249
IV. Les autres mesures	249
A. Les entraîneurs de chevaux de course	250
B. Les travailleurs occasionnels	251
C. Le traitement des revenus exceptionnels. Certaines organisations professionnelles agricoles plaident pour l'exonération de charges sociales des revenus exceptionnels.	253
a) il peut s'agir de revenus d'activité qui, sur une période donnée, pour une raison conjoncturelle, prennent une importance inhabituelle par rapport à la moyenne annuelle (ce sera le cas pour certains exploitants dont l'activité va croître de façon inhabituelle à la	

<u>suite des intempéries de 1999) : c'est cependant pour traiter ce cas que l'assiette triennale a été instituée de façon à lisser les revenus fluctuants en agriculture,</u>	253
<u>b) il peut s'agir de revenus n'entrant pas dans le champ de l'activité professionnelle, telles les indemnités pour expropriation ou pour sinistres, et dont le versement peut intervenir de nombreuses années après le fait générateur : dans ce cas, ce type de revenus exceptionnels doivent donc être fiscalement et socialement déductibles dans la limite du plafond de la sécurité sociale,</u>	253
<u>c) il peut enfin s'agir d'abandons de créances consentis par les banques, au titre de l'exploitation, dans les cas où la pérennité de celle-ci est mise en danger : tel est le cas des abandons de créances parfois consentis à l'occasion des crises conjoncturelles et sectorielles d'importance,</u>	253
D. <u>L'installation progressive</u>	255
E. <u>La suppression de la cotisation vieillesse de solidarité pesant sur les chefs d'exploitation à titre secondaire et visée à l'article L.622-1 du code de la sécurité sociale. Compte tenu de son faible champ (54.000 personnes) et, partant, de son faible rendement (9 MF), cette cotisation peut être supprimée, ...</u>	256
F. <u>L'assujettissement des cotisants solidaires à la CSG et à la CRDS. Depuis le 1^{er} janvier 1999, les cotisations solidaires sont redevables de la CSG et de la CRDS. Ils le sont cependant au titre du patrimoine, ce qui amène, dans la pratique constatée, les services fiscaux à ne pas faire diligence pour recouvrer les sommes concernées.</u>	256
V. <u>Le rapprochement avec les autres professions rurales non salariées</u>	256
Chapitre III - LISTE DES PERSONNES RENCONTREES	263
I. Administrations	263
A. <u>Entretiens ministériels</u>	263
B. <u>Cabinet du Premier Ministre</u>	263
C. <u>Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie</u>	263
D. <u>Secrétariat d'Etat au Budget</u>	263
E. <u>Ministère de l'emploi et de la solidarité</u>	264
F. <u>Ministère de l'agriculture et de la pêche</u>	264
G. <u>Institut et Offices d'Intervention</u>	264
II. Organisations professionnelles agricoles	264
A. <u>Organisations non spécialisées</u>	264
B. <u>Organisations spécialisées</u>	265
III. Autres organisations	266
A. <u>Liées à l'agriculture</u>	266
IV. ELUS	267

PREMIERE PARTIE : Vers une fiscalité agricole adaptée à l'économie rurale

Introduction

La fiscalité relève de deux considérations d'ordre différent, qui s'entrecroisent, et peuvent à la longue se contredire :

- elle est, **par nature**, la contribution de chaque citoyen aux frais généraux de la nation. A ce titre le principe général en a été inscrit dans la « Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen » de 1789 :

« art. XIII : Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés. »

- mais elle est aussi, **dans ses modalités de mise en œuvre**, un instrument au service de la puissance publique, permettant soit d'instaurer des régulations (redistribution), soit d'accompagner ou de provoquer des comportements économiques (pénalisations ou incitations).

A ce second titre, sont autorisées, sous le contrôle des hautes juridictions, – Conseil Constitutionnel, Conseil d'Etat et Cour de Cassation –, des mesures dérogoires au principe général d'égalité devant l'impôt.

Outre la fiscalité, se sont progressivement mis en place¹ des régimes de cotisations obligatoires correspondant à un autre objectif : celui de la protection sociale collective, dont le champ ne cesse de s'étendre : assurance maladie, assurance vieillesse et plus récemment, assurance chômage ou accidents du travail. La tendance générale a été d'asseoir ces prélèvements sur les mêmes bases que celles de la fiscalité directe : le revenu professionnel.

La détermination de cette « assiette » commune à l'imposition sur le revenu et aux prélèvements sociaux prend donc une importance fondamentale :

- au regard de **l'équité**, car les citoyens raisonnent globalement en termes de « prélèvements obligatoires »,
- au regard de **la pertinence** de l'outil fiscal, dont l'influence est directe sur le montant de ces prélèvements.

C'est l'objet du présent rapport que d'en définir les contours. Pour y parvenir, un examen de la situation des agriculteurs dans toutes ses dimensions s'est avéré indispensable afin d'embrasser les cadre juridique, – fiscal et social notamment –, et le contexte économique dans lesquels ils évoluent.

¹ Depuis la fin de la seconde guerre mondiale pour l'essentiel

Le cadre juridique

Des considérations liées soit à des constats macro-économiques, soit à des situations conjoncturelles, ou particulières, conduisent à modifier séparément les différentes législations relatives à l'agriculture (code rural, législation fiscale, législation sociale essentiellement).

Cette accumulation de dispositifs législatifs a généré une complexité exponentielle, source d'inégalités et d'opacité préjudiciables à cette profession, et qui au surplus n'a pas répondu à l'objectif central recherché : **le maintien d'une agriculture à la fois performante et nombreuse.**

Des réformes très importantes ont en effet ponctué les quarante dernières années :

- au titre du code rural : lois d'orientation de 1960 et 1962, 1988, 1995, et en dernier lieu la loi d'orientation du 9 juillet 1999,
- au titre de la législation fiscale : réforme de 1972, essentiellement, créant le régime du Bénéfice Agricole réel (BA),
- au titre de la législation sociale : réforme de 1990, rattachant les cotisations sociales agricoles à l'assiette fiscale des BA, dont la mise en place s'est achevée en 1996.

La législation fiscale agricole n'a pas fait l'objet d'un réexamen d'ensemble depuis près de 30 ans ; chaque année, en revanche, des dispositions ponctuelles ont été prises dans le cadre des lois de finances, rendant le système de plus en plus touffu et dérogatoire. Il devient donc très difficile de faire coexister un système, revu en 1972, mais dont les fondements (le forfait collectif) datent de 1949, avec les deux dernières grandes réformes (loi du 23 janvier 1990 sur les cotisations sociales et loi d'orientation agricole du 9 juillet 1999).

Mais l'histoire a produit deux autres singularités, en termes juridiques:

- l'agriculture est une activité civile,
- l'agriculteur est, très majoritairement, un entrepreneur individuel.

(à ces deux derniers titres, l'exploitant agricole n'est au demeurant pas unique en son genre : il existe d'autres activités civiles qu'agricoles, ainsi des professions libérales, et d'autres entrepreneurs individuels que les agriculteurs, artisans et commerçants notamment.)

La fiscalité et le cadre législatif agricoles résultent ainsi de l'interpénétration de trois séries de régimes, relevant de trois types de critères :

- la nature de l'activité : civile ou commerciale
- le statut juridique de l'exploitant : entrepreneur individuel ou associé d'une société
- l'activité économique : les spécificités agricoles

Cette évolution législative chaotique n'a toutefois su prendre suffisamment en compte les mutations qui ont transformé l'agriculture au cours de cette période.

Le contexte économique

Au début des années 60, la France comptait encore plus de deux millions d'exploitations agricoles, occupant près de 5 millions d'actifs pour moins de 50 millions d'habitants : un agriculteur « nourrissait » donc environ 10 français. C'était une situation que connaissent encore aujourd'hui un grand nombre de pays dans le monde (et quelques uns en Europe même) : celle d'une agriculture vivrière.

Aujourd'hui, avec 680 000 exploitations, occupant à peine un million d'actifs (en équivalent plein temps²), pour 62 millions d'habitants, chaque agriculteur « nourrit » 60 personnes en moyenne ; l'agriculture est devenue de ce point de vue, une activité économique comme les autres : elle n'a pas échappé au mouvement général d'harmonisation des conditions de l'activité économique, caractérisée par la mise en œuvre de moyens de production destinés à dégager un résultat d'activité, à même de rémunérer ces facteurs de production et d'en assurer la pérennité.

L'agriculture a toutefois des caractéristiques qui lui sont propres :

- elle traite du vivant et , à ce titre, est soumise à des cycles particuliers, animaux et végétaux,
- elle est soumise lourdement aux aléas climatiques,
- elle exerce son activité sur un support particulier : la terre, dont elle doit assumer le poids financier,
- cette même terre est porteuse de valeurs d'un autre ordre, parce qu'elle est aussi le cadre de vie de l'ensemble de l'humanité : protection de l'environnement, des paysages etc.
- enfin c'est une profession soumise par destination, à une responsabilité particulière : celle de nourrir ses semblables ; elle doit donc en supporter des conséquences spécifiques en termes de sûreté d'approvisionnement et de sécurité alimentaire.

L'ensemble de ces spécificités³ donne à l'activité agricole un visage particulier en termes économiques :

- le poids financier très important de ses facteurs de production, en particulier du foncier,
- la soumission à des irrégularités de résultats, parfois difficilement conciliables avec le cadre général de la comptabilité française dont l'un des principes est l'annualité.

La loi d'orientation agricole du 9 juillet 1999 a par ailleurs clairement réaffirmé le choix de favoriser **le maintien d'une agriculture inscrite dans le cadre de l'ensemble des activités rurales.**

² Voir les annexes III et IV

³ dont certaines concernent toutefois d'autres professions :

- les professions médicales et paramédicales se consacrent au vivant
- certains artisans et commerçants ou industriels sont soumis aux contraintes liées à la sécurité alimentaire
- d'autres sont dépendantes des aléas climatiques (tourisme)

Cet axe politique a été défendu par la France, et admis par nos partenaires européens : les quinze en ont donc consacré les principes, celui du **développement rural** et de la « **multifonctionnalité** » de l'agriculture, dans l'accord de Berlin des 23 et 24 mars 1999, constitutif notamment de la dernière réforme de la Politique Agricole Commune (PAC).

Au demeurant, l'un des enjeux du volet agricole discuté à Seattle (Etats-Unis), en décembre dernier, et qui resurgira lors de la prochaine Conférence ministérielle de l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC), est également celui d'une vision globale de l'agriculture, prenant en compte tant sa fonction productive que celle liée à son rôle d'occupation des territoires et de maintien de l'activité économique en milieu rural.

En conséquence, il est tout à fait important de mettre notre législation fiscale et sociale en phase avec cette nouvelle dimension de l'agriculture. Celle-ci se traduit par un concept d'apparition récente (même si le phénomène qu'il décrit ne l'est pas totalement) : « la pluri-activité ».

Or le « pluri-actif » est un acteur économique pour lequel rien n'est prévu.

Pour toutes ces raisons, il est essentiel de définir les conditions qui permettent de rendre légitimes aux yeux de tous des propositions d'adaptation de la fiscalité agricole.

Tels sont précisément les objectifs retenus par le Premier Ministre dans sa lettre de mission du 28 septembre 1999⁴, elle-même issue de l'article 141 de la Loi d'Orientation Agricole du 9 juillet 1999.

Dans le cadre général de toute mesure fiscale – souci d'équité et de simplification - , il s'agit « *de réfléchir aux adaptations qu'il convient d'apporter à la fiscalité des exploitants agricoles afin, notamment, de favoriser l'installation des jeunes agriculteurs* », d'analyser et de proposer « *les possibilités d'évolution du régime du forfait et de la prise en compte du capital foncier investi et, à partir d'une comparaison des charges fiscales des différentes professions en milieu rural, de proposer des mesures d'harmonisation de la législation* »

Une étude comparée des situations fiscales (et sociales) a donc été menée à la lumière des exigences d'équité et de pertinence des outils fiscaux, entre les fiscalités agricoles française et communautaire d'une part, et au sein même de la fiscalité française, entre la situation des agriculteurs et celles des autres acteurs économiques.

Une première partie intitulée : « **Vers une fiscalité agricole adaptée à l'économie rurale** » examinera donc successivement :

- la situation actuelle de la fiscalité agricole, comparée à celle des autres acteurs économiques et à celles de nos partenaires de l'Union Européenne (I. Une fiscalité d'une extrême complexité) ;

⁴ Lettre jointe en annexe I

- les insuffisances de cette fiscalité, au regard de l'équité comme à celui de la pertinence économique de l'outil fiscal (II. Qui suscite critiques et attentes) ;
- les propositions qui pourraient être faites pour parvenir à une meilleure appréhension de l'activité agricole, – et économique en général -, permettant une réforme des régimes d'imposition des bénéfices agricoles (III. Et appelle une voie de recherche fondée sur une approche globale) ;
- la modernisation du droit, – et donc de la législation fiscale - , ainsi proposée serait en cohérence avec le choix de société actuel : l'allègement des prélèvements obligatoires pour favoriser la création d'emplois (IV. Qui doit s'inscrire dans une perspective plus large).

Cette première partie conclut à la nécessité d'engager, sur la base de ces propositions, une vaste concertation à tous les niveaux, professionnels, juristes, fiscalistes d'une part, pouvoirs publics et Parlement d'autre part, et de réaliser les études techniques correspondantes, avant d'en organiser l'éventuelle mise en œuvre ainsi que son inscription dans le temps.

Une seconde partie, intitulée « **l'assiette commune** », l'articulation entre la fiscalité et les cotisations sociales agricoles, présentera une série de mesures, cohérentes avec celles issues de l'approche globale esquissée dans la première partie, mais dont la mise en œuvre peut être préconisée à plus court terme.

Une troisième partie, enfin, traitera des possibilités d'évolution du mode de calcul des cotisations sociales agricoles, de la contribution sociale généralisée et de la contribution représentative du remboursement de la dette sociale.

Chapitre I : Un régime agricole d'une extrême complexité

L'activité agricole est soumise à des règles fiscales pour partie dérogatoires au droit commun pour toutes les raisons évoquées ci-dessus. Cet ensemble de règles confère aux exploitants agricoles un régime fiscal globalement favorable en termes de prélèvements, sans pour autant répondre aux principales difficultés de l'agriculture. Ce premier chapitre se propose de procéder à un « état des lieux » général de cette fiscalité, en mettant l'accent, dans la mesure du possible, sur ses spécificités, tant au regard de la fiscalité française qu'en comparaison avec celles de nos partenaires de l'Union Européenne.

I. Au sein de la fiscalité française

La description du régime agricole ne peut être établie qu'en comparaison avec les régimes fiscaux de droit commun des différentes impositions, dans la mesure où il ne s'en distingue que par des mesures spécifiques. Une première partie est donc consacrée à l'analyse de l'imposition des revenus agricoles, une seconde à celles des autres grands types d'impositions.

A. un bénéfice agricole aux multiples visages

Il apparaît dès l'abord une multiplicité des régimes d'imposition, pour déterminer le bénéfice agricole : 4 régimes et plus de 40 options⁵.

1. la détermination du bénéfice agricole

Aux termes de l'art. 63 du CGI⁶, sont considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole « *les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, colons partiaires, soit aux propriétaires exploitants eux-mêmes* ». Il s'agit, notamment, des bénéfices réalisés à l'occasion de la vente des produits de tous terrains propres à la culture et des produits de l'élevage.

Ce principe comporte, toutefois, une double limitation :

- les activités agricoles qui constituent le prolongement d'une activité industrielle ou commerciale sont imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), et non au titre des bénéfices agricoles (art. 155 du CGI) ;
- les revenus connexes ou accessoires à l'agriculture (vente de produits ne provenant pas de l'exploitation, par exemple, ou vente de produits provenant de l'exploitation mais avec recours à certains procédés commerciaux) sont imposés dans la catégorie dont ces opérations relèvent, sous réserve de l'application des règles issues de l'art. 75 du CGI, présentées ci-après.

⁵ voir tableau en annexe VII

⁶ voir table des abréviations

En effet, le législateur a pris en compte le fait que l'évolution du secteur agricole conduit un nombre croissant d'exploitants à ne plus tirer la totalité de leurs revenus des activités de production et à exercer des activités accessoires, commerciales (tourisme à la ferme, travaux forestiers, etc.) ou non commerciales.

Pour favoriser la pluriactivité, l'art. 75 du CGI dispose que le produit de ces activités accessoires, dès lors qu'elles sont réalisées par des exploitants qui ne sont pas placés sous le régime du forfait, peut être rattaché aux bénéfices agricoles, mais sous réserve qu'il n'excède ni 30% des recettes (TTC) tirées de l'activité agricole, ni 200.000 francs, au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice.

Lorsque l'art. 75 du CGI ne peut s'appliquer, les revenus accessoires d'un exploitant agricole individuel relèvent, selon les cas, des BIC ou des BNC.

In fine, les bénéfices agricoles sont totalisés avec les autres revenus du contribuable pour déterminer le revenu global soumis à l'impôt sur le revenu, ou à l'impôt sur les sociétés.

a) l'impôt sur le revenu (IR) :

Les agriculteurs, comme tous les citoyens, sont redevables de l'impôt sur le revenu dans la mesure de leurs moyens. La part la plus importante de ce revenu est, en règle générale⁷, issue de leur activité agricole.

Les « bénéfices agricoles » (BA) constituent en effet, l'une des catégories de revenus susceptible d'être soumise à l'impôt sur le revenu, au même titre, que les « revenus fonciers », les « bénéfices industriels et commerciaux » (BIC), les « bénéfices non commerciaux » (BNC) ou les « traitements, salaires, pensions et rentes viagères » par exemple.

Cette imposition des bénéfices agricoles au titre de l'impôt sur le revenu concerne, en pratique, la très grande majorité des exploitants, puisqu'elle s'applique à l'ensemble des exploitants individuels et à l'essentiel des sociétés et groupements agricoles⁸.

b) l'impôt sur les sociétés (IS) :

Certaines sociétés ayant pour objet l'exercice d'une activité agricole, à dire vrai peu nombreuses, sont néanmoins passibles de l'impôt sur les sociétés.

Il s'agit, essentiellement, des sociétés de capitaux ou assimilées⁹. Leurs bénéfices agricoles sont alors déterminés selon les règles de l'impôt sur les sociétés, communes et uniques pour l'ensemble des sociétés relevant de cet impôt. Ces règles sont, globalement, les mêmes que celles prévues, en matière d'impôt sur le revenu, à l'égard des bénéfices industriels et commerciaux.

⁷ Le revenu imposable des agriculteurs peut aussi comporter d'autres catégories de revenus : salaires, pensions, revenus fonciers liés à l'activité agricole, revenus des capitaux mobiliers, revenus d'activités commerciales ou non.

⁸ Voir tableau n°1 ci-après

⁹ Sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée, ainsi que certaines exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) pluripersonnelles.

Tableau n° 1

Imposition à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés en fonction du statut juridique de l'exploitation

	IR	IS
personnes physiques (entreprise individuelle sans personnalité juridique distincte)	OUI	NON
indivision	OUI	NON
<i>personne physique associée d'un/d'une</i>		
société en nom collectif	OUI	SUR OPTION
société en commandite simple (commandité)	OUI	SUR OPTION
GIP (art. 239 quater B) et GIE (art. 239 quater)	OUI	NON
sociétés civiles professionnelles	OUI	SUR OPTION
sociétés civiles de construction-vente	OUI	NON
sociétés civiles de moyens (art. 239 quater A du CGI)	OUI	NON
SCPI	OUI	NON
sociétés immobilières de copropriété	OUI	NON
autres sociétés civiles n'ayant pas une activité commerciale d'un point de vue fiscal	OUI	SUR OPTION
société en participation	OUI	SUR OPTION
SARL « familiale »	SUR OPTION	OUI
EURL dont l'associé unique est une personne physique	OUI	SUR OPTION
EARL familiale	OUI	SUR OPTION
groupements forestiers, syndicats mixtes de gestion forestière, groupements syndicaux forestiers	OUI	NON
groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), groupements fonciers ruraux, et groupements fonciers agricoles	OUI	SUR OPTION
copropriété de chevaux de course	OUI	NON
société de copropriétaires de navires	OUI	NON

2. les régimes d'imposition :

L'évaluation des bénéfices agricoles imposables peut cependant faire intervenir quatre modes d'imposition différents, qui sont : ⁽¹⁰⁾.

- le régime du forfait collectif
- le régime transitoire
- le régime réel simplifié
- le régime réel normal

Dans l'ensemble, le régime applicable est déterminé en fonction du montant, calculé sur deux années, de toutes les recettes effectivement encaissées par l'exploitant, y compris les subventions, primes et indemnités diverses, à l'exception de celles provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé ou ayant un caractère exceptionnel ⁽¹¹⁾.

Tableau n° 2

RÉPARTITION DES EXPLOITANTS AGRICOLES SELON LEUR RÉGIME D'IMPOSITION (IR-1998)

	Nombre d'exploitants ¹²
Réel normal.	128.817
Réel simplifié	122.687
Transitoire...	3.193
Forfait	490.877
Total.....	745.574

Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

Depuis la disparition du régime forfaitaire des commerçants et artisans, désormais soumis à trois régimes possibles seulement : réel, réel simplifié et micro-régime, (Loi de Finances pour 1999), cette multiplicité de régimes est spécifique aux bénéfices agricoles.

10 On signalera cependant que les exploitations forestières obéissent à des règles particulières. Les revenus provenant de propriétés boisées entrent en effet dans la catégorie des bénéfices agricoles, à moins qu'elles ne soient liées à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale, ou que son exploitation ne soit que l'accessoire d'une activité industrielle ou commerciale. Leur taxation obéit en outre à des règles spéciales au sujet desquelles il convient de se reporter à l'article 76 du code général des impôts : les sylviculteurs sont soumis, quel que soit le montant de leurs recettes, à un régime forfaitaire spécifique (la base d'imposition est constituée par leur revenu cadastral), distinct du forfait collectif agricole présenté ci-après. Les régimes transitoire d'imposition et réels, également présentés ci-après, ne leur sont pas accessibles. La dépense fiscale afférente au régime forfaitaire spécial des bois et forêts est évaluée à 530 millions de francs, pour 1998, dans le fascicule des voies et moyens, tome II, associé au projet de loi de finances pour 1999.

11 Les limites présentées ci-après s'apprécient de manière uniforme pour tous les agriculteurs, à l'exception des exploitants d'élevages de volailles, de porcs de charcuterie et de bovins de type industriel (qui bénéficient d'un abattement de 30% sur le montant de leur chiffre d'affaires) et des exploitants qui réalisent des opérations d'élevage ou de culture à façon, c'est-à-dire sur des animaux ou des produits appartenant à des tiers (dont les recettes sont multipliées par cinq pour l'appréciation des seuils délimitant les différents régimes d'imposition). Pour l'appréciation des limites des différents régimes d'imposition, il convient, en ce qui concerne les exploitants individuels, de retenir la totalité des recettes réalisées par le contribuable dans l'ensemble de ses exploitations. Dans le cas des exploitations familiales, il y a lieu, en principe, lorsque les enfants sont mineurs, de considérer l'exploitation comme unique. Lorsque les enfants sont majeurs, il convient de se référer aux circonstances de fait : en pratique, l'activité de chaque membre de la famille ne sera examinée séparément que si l'on se trouve en présence d'exploitations réellement distinctes et indépendantes. S'agissant des sociétés et groupements agricoles imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles, les bénéfices sont imposés non pas directement au nom de la société ou du groupement, mais au nom personnel des associés, pour la part qui leur revient. Toutefois, le groupement ou la société conserve une personnalité distincte : pour déterminer le régime d'imposition qui lui est applicable, il convient donc de prendre en compte le total des recettes réalisé.

12 Le nombre d'exploitants ainsi recensés est très nettement supérieur au nombre d'exploitations agricoles « à titre principal », au sens du ministère de l'agriculture qui est de 680 000 : cf : tableau « agriculteurs et exploitations agricoles » (annexe IV)

a) le régime du forfait collectif :

Le régime du forfait constituait, à l'origine, le mode quasi-exclusif d'évaluation de la matière imposable agricole, et il concerne encore les deux tiers des redevables agriculteurs. Sa mise en place en 1949 s'explique en grande partie par l'absence de comptabilité véritable qui a longtemps caractérisé l'exploitation agricole, et qui rendait impossible toute imposition sur des bénéfices réels. De même n'était-il pas concevable de procéder à la mise en place d'un forfait individuel.

Le forfait s'applique, de plein droit, aux agriculteurs dont la moyenne annuelle des recettes, mesurée sur deux années consécutives, n'excède pas 500.000 francs. Ceux-ci conservent néanmoins la possibilité d'opter pour le régime du bénéfice réel (simplifié ou normal) ou pour le régime transitoire. En outre, les exploitations nouvelles relèvent automatiquement du régime du forfait durant leurs deux premiers exercices, sauf cas d'exclusion obligatoire ou d'option contraire. On rappellera, néanmoins, qu'en application de l'article 109 de la loi de finances pour 1997, les sociétés autres que les GAEC constituées depuis le 1^{er} janvier 1997 sont désormais exclues du régime du forfait et relèvent obligatoirement, sans distinction de chiffre d'affaires, d'un régime réel d'imposition.

La détermination des bénéfices forfaitaires imposables fait intervenir deux phases successives :

- la première est **collective** : la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires⁽¹³⁾ ou, en cas d'appel ou de défaut de décision, la Commission centrale des impôts directs, est appelée à déterminer, chaque année, sur proposition de l'administration, pour le département concerné, divisé, le cas échéant, en régions agricoles, les éléments de calcul du forfait agricole. Ce calcul s'effectue sur la base de la valeur des récoltes des différentes cultures et des frais et charges supportés au cours de l'année civile. Les éléments forfaitaires déterminent deux types de bénéfices forfaitaires :

- pour la **polyculture** : il s'agit d'un bénéfice forfaitaire par **hectare**, pour chacune des régions agricoles (1 à 6 par département), et, dans chaque région, pour plusieurs catégories de terres, (en général 4 par région agricole), distinguées en fonction du revenu cadastral.
- pour les **productions spécialisées** (aviculture, cultures florales et fruitières, maraîchage, viticulture, certains élevages), les bénéfices forfaitaires sont calculés non pas à l'hectare, mais en fonction **d'éléments de référence propres à chaque production** (hectolitre, are de terres maraîchères...). Ce sont donc environ 120 critères par département, soit 8000 pour toute la France qui entrent dans la détermination du forfait collectif ! Nous aurons l'occasion de préciser plus loin que le très grand nombre d'éléments forfaitaires pris en compte ne garantit pas pour autant une appréhension juste et équitable des résultats des exploitations concernées.

Les exploitants agricoles soumis au forfait collectif n'ont d'autre obligation déclarative qu'un formulaire descriptif des éléments physiques caractérisant leur exploitation (superficie, tête de bétail ...)

Le bénéfice forfaitaire ainsi calculé (sous la forme d'un bénéfice moyen à l'unité d'exploitation) doit être cohérent avec ceux des départements voisins ;

⁽¹³⁾ En matière de bénéfices agricoles, la Commission départementale est présidée par le président du tribunal administratif (ou par un membre du tribunal délégué par lui). Elle compte, par ailleurs, trois représentants de l'administration et quatre représentants des contribuables. A la différence de ce qui se produit lorsque la Commission statue sur d'autres catégories de revenus, ces derniers sont tous des exploitants agricoles, désignés par les organisations syndicales agricoles.

• la seconde est **individuelle** : le bénéfice individuel de chaque exploitation est déterminé par le montant du bénéfice moyen retenu par la Commission départementale pour chaque type de production, multiplié par le nombre d'éléments imposables correspondants (superficie, nombre d'animaux, etc.)⁽¹⁴⁾.

· **le régime transitoire :**

Intermédiaire entre le forfait et le régime réel, le régime transitoire d'imposition, qui était de plein droit à sa création en 1987, est optionnel depuis la loi de finances pour 1994. **Il n'est ouvert qu'aux exploitants individuels, à l'exclusion des sociétés ou groupements. L'option peut être exercée, pour une période maximale de cinq ans, soit par les exploitants individuels soumis de plein droit au forfait, soit par ceux dont les recettes annuelles dépassent le seuil de 500.000 francs sans excéder celui de 750.000 francs, et qui n'ont encore jamais relevé d'un régime réel. En conséquence, sont exclus de ce régime les groupements et sociétés ayant une activité agricole, ainsi que les exploitants individuels ayant été soumis antérieurement à un régime réel.**

Le régime transitoire est destiné à faciliter le passage du régime forfaitaire à un régime réel. C'est pourquoi, dans ce cadre, les obligations comptables sont encore très légères.

Le bénéfice imposable est déterminé selon les principes applicables aux entreprises industrielles et commerciales, à trois réserves près : l'exercice d'imposition correspond obligatoirement à **l'année civile**, le résultat d'exploitation est déterminé à partir **des recettes encaissées** et des **dépenses payées** au cours de l'exercice, **la comptabilité est extrêmement simplifiée** (et la constitution de provisions prohibée).

Les exploitants agricoles qui relèvent du régime transitoire peuvent pratiquer des amortissements et, éventuellement, constater un déficit. En revanche, ils ne bénéficient pas des dispositions et avantages fiscaux propres aux régimes réels agricoles (abattement sur le bénéfice des jeunes agriculteurs, déduction pour investissement réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion à un centre de gestion agréé, etc.....), sauf disposition expresse contraire.

3 193 exploitants seulement étaient placés sous ce régime au 1^{er} décembre 1998.

b) **Les régimes de bénéfices réels :**

Les exploitants agricoles peuvent relever, soit de plein droit, soit sur option, du régime d'imposition d'après le bénéfice réel. Celui-ci peut être normal ou simplifié :

- **le réel simplifié**, institué en 1976, concernait 122.687 exploitants au 1^{er} décembre 1998. Il **est ouvert**, sur option, aux exploitants qui relèvent normalement du régime du forfait, et, **de plein droit, à ceux dont la moyenne des recettes annuelles, calculée sur deux années consécutives, est comprise entre 500.000 francs et 1.800.000 francs**, sous réserve qu'ils n'aient opté ni pour le régime transitoire, ni pour le régime du réel normal. Comme son nom l'indique, ce mode d'imposition est simplifié : la comptabilité est allégée, des règles particulières s'appliquent aux immobilisations, à la détermination du produit brut, des frais et des charges, mais **les exploitants** qui en relèvent **ne peuvent**

⁽¹⁴⁾ Il convient de préciser que dans trois cas précis, l'administration peut dénoncer, sans effet rétroactif, l'application du forfait collectif à un contribuable en vue de l'imposer d'après son bénéfice réel :

- lorsque 25% au moins de ses recettes sont soumises à titre obligatoire à la TVA agricole ;
- dès lors qu'il est imposable d'après le régime du bénéfice réel pour une activité non agricole ;
- s'il se livre à des cultures spéciales qui ne donnent pas lieu, pour la région considérée, à une tarification forfaitaire particulière et qui, présentant un caractère marginal sur le plan national, figurant sur une liste dressée par arrêté.

constituer aucune provision et certains stocks doivent être évalués par référence aux cours du jour. La plus grande partie des règles applicables à ce régime est néanmoins identique à celle du régime du réel normal, exposé ci-dessous.

- **le réel normal** mis en place en 1972 concerne les exploitants qui ont opté en faveur de ce régime et, de plein droit, ceux dont la moyenne des recettes annuelles, calculée sur deux années consécutives, excède 1.800.000 francs ⁽¹⁵⁾. Au 1^{er} décembre 1998, 128.817 exploitants étaient imposés selon le régime réel normal.

Les exploitants imposés selon un régime réel en raison du montant de leurs recettes sont en principe définitivement soumis à ce mode d'imposition, en application de l'article 69 B du CGI, même si la moyenne de deux années de leurs recettes devient inférieure à 500.000 francs de chiffre d'affaires. Cette règle s'impose qu'elle que soit l'origine du franchissement de la limite du forfait et vaut aussi bien pour les exploitants individuels que pour les sociétés et groupements (GAEC notamment). (Toutefois, les exploitants individuels dont la moyenne des recettes de deux années devient inférieure au seuil de 300.000 francs de chiffre d'affaires, peuvent revenir au régime du forfait, à condition qu'ils n'aient pas opté pour le système de la moyenne triennale.)

Dans le cadre de ce régime, **le bénéfice imposable**, pour un exercice donné dont la durée est fixée à douze mois (sans que celui-ci ne coïncide nécessairement avec l'année civile), **est déterminé selon des règles proches de celles applicables aux entreprises industrielles et commerciales**. Certains aménagements prennent cependant en compte les spécificités de l'activité agricole (art. 72 du CGI)

Le bénéfice imposable est un bénéfice net, égal à la différence entre les produits bruts de l'exploitation et les charges qu'elle supporte. Il est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toutes natures effectuées au cours de la période, y compris, notamment, les cessions d'éléments quelconques de l'actif, en cours ou en fin d'exploitation (art. 38-1 du CGI).

Sur le plan comptable, le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. Quant à l'actif net, il s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions (article 38-2 du CGI). En pratique, le calcul du bénéfice agricole imposable s'opère à partir du résultat comptable de l'exploitation, et en apportant à ce résultat des corrections extra-comptables pour tenir compte des règles fiscales spécifiques.

- **le calcul du bénéfice imposable** suppose, en premier lieu, de déterminer à quel exercice ou période d'imposition doivent être rattachés les produits et les charges de l'exploitation : sont prises en compte, comme en matière de BIC, d'une part **les créances acquises** (qui ont pris naissance au cours de l'exercice, indépendamment de la date d'encaissement du prix) et **les**

⁽¹⁵⁾ Des seuils particuliers sont cependant prévus pour les GAEC dont tous les membres participent effectivement et réellement à l'activité par leur travail personnel. La moyenne des recettes au-delà de laquelle ces groupements sont soumis à un régime réel d'imposition est fixée à :

– 60% de la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés, lorsque la moyenne des recettes du groupement excède 1.500.000 francs ;

– 100% de la limite multipliée par le nombre d'associés dans le cas contraire.

On signalera, par ailleurs, que les personnes qui effectuent des opérations commerciales d'importation, de vente, de commission et de courtage portant sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie, ainsi que celles qui effectuent des opérations d'achat portant sur des animaux de boucherie ou de charcuterie, sont obligatoirement imposées d'après leur bénéfice réel. Ces opérations sont également obligatoirement imposables à la TVA selon le régime simplifié agricole (voir ci-après).

ventes correspondant aux **livraisons de biens intervenues** au cours de l'exercice **et d'autre part les dépenses engagées au cours de la période, même si elles ne sont pas encore payées à la clôture de l'exercice.**

- **l'actif des exploitations agricoles** est constitué, de manière générale, des biens que l'exploitant a inscrits à son bilan¹⁶ : **il s'agit, pour l'essentiel, des immobilisations qui représentent les éléments permanents de l'exploitation**, c'est-à-dire les biens (immeubles, terrains, matériel, outillage, etc.) autres que ceux qui constituent l'objet même de l'activité. Conformément aux principes qui régissent les BIC, les biens acquis ou créés par l'exploitant doivent être inscrits au bilan pour leur valeur d'origine. Par ailleurs, les équidés et les bovidés utilisés comme animaux de trait ou affectés à la reproduction, ainsi que certains chevaux de course, peuvent être considérés comme des immobilisations amortissables.

- **les stocks** comprennent, classiquement, les matières premières et consommables acquises ou produites : engrais, semences, aliments du bétail, fourrage et paille, fumier, etc. , les fournitures et produits d'entretien, les emballages, les marchandises achetées à l'extérieur, les animaux (sous réserve qu'ils ne figurent pas dans les immobilisations amortissables), les produits finis (destinés à être vendus) ou en cours de fabrication, et les avances aux cultures (frais et charges exposés avant l'établissement du bilan en vue d'obtenir la récolte à venir). En principe, **les stocks agricoles** sont évalués **au prix de revient ou d'après le cours du jour** à la clôture de l'exercice si celui-ci est inférieur au prix de revient.

Il convient cependant de signaler :

- que **le prix de revient des produits finis et des produits en cours de fabrication peut être évalué de façon forfaitaire** (article 38 *sexdecies* I de l'annexe III au code général des impôts) ;
- qu'il existe certaines règles spécifiques d'évaluation dans le cadre du régime simplifié ;
- que des **modalités d'évaluation particulières, qui ne sont pas cumulables avec la possibilité, présentée ci-après, de pratiquer chaque année une déduction pour investissement**, sont également prévues pour **les stocks à rotation lente** tels que les gros bovins, les pépinières ou les vins et spiritueux.

- **les produits** à retenir pour la détermination du bénéfice réel sont ceux qui se rapportent aux opérations ayant donné lieu à une **créance acquise** au cours de l'exercice. **Il s'agit, essentiellement, des produits de l'exploitation liés à des opérations de caractère agricole**, ainsi que certains produits accessoires tirés des immeubles inscrits à l'actif ou d'opérations à caractère commercial ou non commercial (lorsque les conditions citées précédemment sont remplies), et des produits financiers ou exceptionnels (primes et subventions notamment).

- **les plus-values et les moins-values d'actifs**, qui désignent des profits ou des pertes de caractère exceptionnel se rapportant aux éléments de l'actif immobilisé de l'exploitation, sont soumises, en principe, aux règles générales des **plus-values professionnelles**. Toutefois, de même que les commerçants, artisans, ou professionnels libéraux, les agriculteurs dont les recettes n'excèdent pas un certain plafond bénéficient d'une **exonération générale** de leurs plus-values professionnelles : **le seuil** de cette exonération est fixé, pour les agriculteurs, au double des limites du forfait soit **à 1 million de francs** (art.151 septies du CGI). Par ailleurs, on signalera l'existence d'un certain nombre de régimes spéciaux. :

- les plus values sur cessions d'immeubles ruraux :

¹⁶ Les exploitants individuels ne sont toutefois pas soumis à l'obligation d'inscrire les terres dont ils sont propriétaires à l'actif de leur bilan

- s'il s'agit de terres inscrites à l'actif ou de bâtiments d'exploitation, le profit obéit aux règles d'imposition des plus-values professionnelles. La plus-value professionnelle imposable est toutefois limitée à la différence entre le prix de vente des biens et leur valeur, (diminuée des amortissements pour les bâtiments), à la date où l'exploitant a franchi pour la première fois la limite du forfait.
- s'il s'agit d'une terre que l'exploitant a conservé dans son patrimoine privé ou d'une cession d'immeubles par un propriétaire foncier non exploitant, le profit relève du régime des plus-values des particuliers. Dans ce cadre, il existe néanmoins un certain nombre de cas d'exonération dont l'un concerne les terrains agricoles ou forestiers : les plus-values résultant de leur cession échappent à l'impôt lorsque le prix de cession, n'excède pas une certaine limite (les prix limites, par mètre carré, sont fixés par décret). En règle générale, la plus-value est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition de l'immeuble.

Toutefois, on rappellera que le montant de la plus-value est diminué d'un abattement de 5% par année de possession de l'immeuble au-delà de la deuxième : les plus-values réalisées sur des immeubles détenus depuis plus de 22 ans se trouvent ainsi totalement effacées. En outre, un abattement général de 6.000 francs est calculé sur le total des plus-values immobilières et de cessions de biens meubles (à court terme ou à long terme) réalisées au cours d'une même année.

– enfin des dispositions particulières de report d'imposition pour les plus-values constatées à l'occasion de **l'apport en société** ou de la **transmission à titre gratuit** d'une exploitation individuelle (art. 151 *octies* et 41-II du code général des impôts).

• **les charges déductibles** pour la détermination du bénéfice imposable comprennent les achats de matières et de marchandises ou produits assimilés, les charges de personnel ⁽¹⁷⁾, les impôts et taxes (sauf ceux dont la déduction est interdite par la loi), les frais divers, les charges financières.

Deux autres catégories, particulières, de charges, sont déductibles du bénéfice imposable :

• **les amortissements : les règles** de calcul et de déduction sont, dans l'ensemble, **les mêmes que celles applicables aux BIC**. Les éléments amortissables comprennent notamment, sous réserve qu'ils soient inscrits à l'actif du bilan, les constructions, le matériel et l'outillage, les plantations de vignes et d'arbres fruitiers. L'amortissement est, en principe, linéaire, mais un système dégressif peut être appliqué à certains matériels, outillages et bâtiments (art. 38 *sexdecies* E de l'annexe III au CGI). Enfin, on rappellera qu'il existe un régime d'amortissement exceptionnel pour certaines constructions réalisées entre le 1^{er} juillet 1995 et le 31 décembre 2002 pour satisfaire aux obligations légales en matière de protection de l'environnement (art. 39 *quinquies* FC du CGI) ;

• **les provisions : les exploitants agricoles placés sous le régime du réel normal sont les seuls à pouvoir constituer, selon les règles applicables aux BIC, des provisions déductibles du bénéfice imposable**, destinées à leur permettre de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables (provisions pour créances douteuses ou litigieuses, pour dépréciation de stocks, pour congés payés, etc.).

⁽¹⁷⁾ Toutes les sommes versées au personnel salarié sont déductibles. En revanche, la rémunération que s'alloue l'exploitant individuel ne l'est pas. Il en est de même des sommes perçues par les associés de fait ou les membres de sociétés de personnes ou de groupements qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés. Le salaire versé au conjoint de l'exploitant individuel, ou des associés de sociétés de personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés, ainsi qu'aux autres membres de la famille de l'exploitant, sont déductibles, sous certaines conditions et sous réserve qu'il corresponde à un travail réellement fourni.

Au-delà de ces déductions, qui correspondent à des charges proprement dites, il existe des **déductions ou abattements supplémentaires et particuliers aux exploitants agricoles** :

- en premier lieu, **un abattement de 20%** sur le bénéfice net dont peuvent bénéficier les exploitants adhérents **des centres de gestion et associations agréés** (art.158-4 bis CGI)⁽¹⁸⁾.
- en second lieu, **un abattement de 50%** sur le bénéfice est accordé aux **jeunes agriculteurs** installés entre le 1^{er} janvier 1993 et le 31 décembre 2000 : ils y ont droit, conformément à l'article 73 B du CGI, au titre des soixante premiers mois de leur activité sous réserve qu'ils bénéficient des prêts à moyen terme spéciaux ou de la dotation d'installation prévus par les articles R 343-9 à R 343-16 du code rural⁽¹⁹⁾.
- enfin, un système spécifique de **déduction fiscale pour investissement (DPI)**, qui s'apparente aux dispositions des art. 244, *undecies* à *sexdecies* du CGI (mis en place par M. Raymond Barre en 1979, pour trois ans, dans le cadre d'un plan de relance de l'investissement), est ouvert à l'ensemble des exploitants relevant d'un régime réel d'imposition. Ils peuvent déduire, chaque année de leur bénéfice, en application de **l'art. 72 D du CGI**, une somme, plafonnée, destinée à financer, dans les cinq années qui suivent, l'acquisition ou la production d'immobilisations amortissables strictement nécessaires à l'activité, ou de stocks dont le cycle de rotation est supérieur à un an (certains animaux et les stocks viticoles notamment), ou encore, depuis l'adoption de la loi d'orientation agricole du 9 juillet 1999, des opérations d'acquisition de parts de sociétés coopératives agricoles, y compris CUMA, et de leurs unions.

Environ un tiers du nombre total d'exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition (84.000 en 1998) ont recours à cette déduction, qui s'est appliquée pour la première fois pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 1986.

Lorsqu'elle est utilisée conformément à son objet, la déduction pour investissement est définitivement acquise. Elle ne fait l'objet d'aucune réintégration lorsqu'elle est utilisée pour le financement de stocks à rotation lente. Mais en cas d'affectation à des immobilisations amortissables, elle réduit d'autant la base d'amortissement et procure donc, essentiellement, un avantage de trésorerie

Les sommes non utilisées sont, en principe, rapportées au résultat de la cinquième année qui suit celle de leur déduction. Il en est de même en cas de cessation d'activité. Néanmoins, depuis le 1^{er} janvier 1997, les exploitants agricoles peuvent, sur leur demande, rapporter la déduction, en tout ou partie, au résultat d'un exercice antérieur à la cinquième année suivant la réalisation de la déduction, dès lors que le résultat sur lequel la déduction est rapportée est inférieur d'au moins 20% à la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

⁽¹⁸⁾ L'article 199 quater B du code général des impôts prévoit également, au profit des adhérents des centres de gestion et des associations agréés, et sous réserve d'un certain nombre de conditions assez restrictives de chiffre d'affaires (plafond de 500.000 francs) et de régime fiscal (imposition à un régime réel), une réduction d'impôt sur le revenu au titre des frais occasionnés par la tenue de leur comptabilité et leur adhésion au centre ou à l'association. Le montant de la réduction est égal aux dépenses exposées par la tenue de la comptabilité et l'adhésion au centre ou à l'association, dans la double limite de 6.000 francs par an et du montant de l'impôt sur le revenu dû pour une année donnée.

⁽¹⁹⁾ La dépense fiscale afférente à l'abattement sur les bénéfices des jeunes agriculteurs est évaluée à 150 millions de francs pour 1998 (Voies et moyens, op. cit.). On précisera que la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs peut, en règle générale et sous réserve du respect d'un certain nombre de conditions, être attribuée aux personnes majeures âgées de moins de trente-cinq ans, qui exercent, à titre principal, la profession d'agriculteur (ce qui suppose qu'ils y consacrent plus de 50% de leur temps de travail et en retirent au moins 50% de leur revenu global) et envisagent de s'installer pour la première fois en qualité de chef d'exploitation sur un fonds rural d'une superficie minimale. Les prêts à moyen terme spéciaux réservés aux jeunes agriculteurs sont exclusivement destinés au financement des dépenses affectées aux activités de production agricole. Sont visées, en particulier, les dépenses à effectuer lors de la première installation, notamment pour la reprise totale ou partielle d'une exploitation, sa mise en état et son adaptation et, le cas échéant, le paiement des soultes de partage.

• **les déficits qui apparaissent au niveau du résultat d'exploitation sont imputables sur le revenu global de l'année et, au besoin, s'il n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement effectuée, des cinq années suivantes.** En vertu de l'art.156-I-1° du CGI, les déficits agricoles ne peuvent cependant pas s'imputer sur les revenus d'une autre nature lorsque ces derniers excèdent un certain montant, actuellement fixé à 200.000 francs.

• **les revenus exceptionnels** sont susceptibles de se voir appliquer des régimes particuliers destinés à éviter qu'ils ne subissent, du fait de la progressivité de l'impôt sur le revenu, une imposition excessive.

Le premier peut concerner l'ensemble des contribuables, le second est propre aux résultats agricoles exceptionnels :

- le système dit de « de la division par quatre » : permet à un **contribuable quelconque** d'appliquer une imposition échelonnée à des revenus exceptionnels ou dont la perception a été différée (**art. 163-OA du CGI**) : les revenus réalisés dans le cadre normal de la gestion de l'exploitation ne sont pas susceptibles d'être qualifiés d'exceptionnels, même s'ils varient fortement d'une année sur l'autre du fait de la nature de l'activité exercée ;

- le second dit « du quotient » **est réservé aux titulaires de bénéfices agricoles** et répond, plus spécifiquement, à l'irrégularité des revenus : ce mécanisme, qui peut être appliqué par les exploitants soumis à un régime réel (normal ou simplifié) ou au régime transitoire, permet d'alléger l'impôt dû, (et donc d'atténuer les effets de la progressivité du barème), au titre des revenus qui sont **exceptionnels** non pas du fait de leur origine, car ils doivent être tirés de l'exploitation agricole normale, mais **du fait de leur montant**, par exemple à la suite d'une très bonne récolte (**art. 75-OA du CGI**). Ce mécanisme est toutefois encadré : il peut être pratiqué lorsque le bénéfice de l'année excède à la fois 100.000 francs (50.000 francs dans le cadre du régime transitoire) et une fois et demie la moyenne des résultats des trois années précédentes. Il consiste à diviser par cinq la fraction du bénéfice agricole qui excède l'un des seuils précités et à ajouter ce cinquième au revenu global du contribuable déterminé sur la base du plus élevé de ces seuils. L'impôt correspondant au revenu exceptionnel sera égal à cinq fois le supplément d'impôt ainsi calculé. Son paiement ne peut cependant pas être fractionné.

• **l'application de la moyenne triennale** (art. 75 – OB du CGI) peut également atténuer les effets de la progressivité de l'impôt. Ce régime est réservé **aux agriculteurs soumis depuis plus de deux ans au régime transitoire ou au régime réel** : il permet de retenir, pour l'assiette de l'impôt, un bénéfice égal à la moyenne des bénéfices de l'année d'imposition et des deux années précédentes. Son application est optionnelle, valable pour cinq ans et renouvelable par tacite reconduction.

Enfin, sous réserve de certaines règles particulières, **les exploitants agricoles imposables d'après leur bénéfice réel sont soumis aux mêmes obligations comptables et déclaratives que les industriels et commerçants** placés sous ce type de régime d'imposition. Ils doivent tenir une comptabilité détaillée et souscrire une déclaration spéciale, ces obligations étant cependant allégées dans le cadre du régime simplifié.

B. Des traitements spécifiques à chaque Impôt ou Taxe

Qu'il s'agisse des autres impôts ou taxes nationaux, à caractère général (TVA – ISF), ou particulier (fiscalité écologique), ou des impôts locaux, à l'exception de la taxe d'habitation, des dispositions particulières ont presque toutes été mises en place pour l'agriculture.

1. Les régimes de TVA

L'agriculture bénéficie, au titre de la TVA, d'une situation particulière, également pour des raisons historiques. Pendant longtemps, l'agriculture a été exonérée des impositions portant sur les activités économiques et peu touchée par les premières formes de taxation de chiffre d'affaires. La TVA, créée en 1954, lui a été progressivement étendue, mais cette rupture avec la « tradition » résultait d'une volonté de faciliter son développement et sa modernisation : **l'assujettissement à la TVA étant la condition du droit à déduction de la taxe ayant grevé les investissements.**

Deux régimes ont été mis en place, en fonction très largement du niveau de chiffre d'affaire réalisé par l'exploitant : le remboursement forfaitaire et le régime simplifié agricole :

- les exploitants dont le montant moyen de recettes calculé sur deux années civiles consécutives est inférieur à 300 000 Fbénéficient d'un « **remboursement forfaitaire** » destiné à compenser la charge de TVA, qui a grevé leurs achats. Toutefois, ils peuvent opter pour l'assujettissement à la TVA, selon le mode décrit ci-après.
- les agriculteurs qui sont assujettis à la TVA, soit obligatoirement, soit par option, relèvent, pour la plupart, d'un « **régime simplifié agricole** » (RSA)

Tableau n° 3

RÉPARTITION DES EXPLOITANTS AGRICOLES SELON LEUR RÉGIME D'IMPOSITION (TVA-1997)

	Nombre
Régime simplifié agricole.....	483.536 ⁽¹⁾
– régime des acomptes trimestriels	442.872
– régime du paiement trimestriel	40.338
– bénéficiaires de la franchise agricole	326
Régime forfaitaire agricole.....	165.320 ⁽²⁾
Total	648.856

(1) Ce chiffre comprend, au-delà des exploitants agricoles *stricto sensu*, certains négociants en bestiaux, coopératives ou bailleurs de biens ruraux.

(2) Ce chiffre ne comptabilise que les exploitants qui demandent effectivement à bénéficier d'un remboursement forfaitaire.

Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

a) le remboursement forfaitaire agricole de TVA (RFA)

Les exploitants agricoles soumis au remboursement forfaitaire, voient leur nombre diminuer régulièrement (de 250.639 en 1992 à 163 320 en 1998). La modernisation de l'agriculture conduisant les exploitants à être très généralement créditeurs en TVA, même dans les petites exploitations, ils optent en effet de plus en plus fréquemment pour le RSA.

Le montant de ce remboursement, versé par l'Etat, est obtenu en appliquant un pourcentage donné aux ventes ou livraisons, par les agriculteurs non-redevables de la TVA

au titre des opérations concernées, de certains produits, provenant de leur propre exploitation, à certaines catégories de personnes.

Les principales opérations qui ouvrent droit à ce remboursement forfaitaire sont les suivantes :

- les livraisons de produits agricoles à des redevables de la taxe en France ou dans un autre Etat membre de l'Union Européenne ;
- les livraisons d'animaux, par un naisseur à un éleveur-engraisseur, même lorsque celui-ci est au remboursement forfaitaire, sous réserve de conditions ;
- les exportations de produits agricoles à destination des pays et territoires tiers à l'Union Européenne.

Le fait générateur du remboursement forfaitaire est constitué, dans le cas général, par **l'encaissement du prix de la vente**. Son taux diffère selon les produits : 4% pour le lait, les animaux de basses-cours, les œufs, les animaux de boucherie et de charcuterie, ainsi que certaines céréales, oléagineux et protéagineux, et 3,05% pour les autres produits.

b) le régime simplifié agricole (RSA)

Les exploitants agricoles sont obligatoirement redevables de la TVA, en application de l'art. 298 *bis*, II-5° du CGI, **lorsque le montant moyen annuel des recettes de leur exploitation, calculé sur deux années civiles consécutives, dépasse 300.000 francs**. L'imposition prend alors effet au 1^{er} janvier de l'année suivante pour une période minimale de trois ans, quel que soit le montant des recettes agricoles réalisées au cours de cette période. Les recettes prises en compte pour l'appréciation de ce seuil sont les **recettes encaissées** ⁽²⁰⁾.

Nous rappellerons, pour mémoire, que les exploitants ayant une activité commerciale portant sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie sont également soumis à la TVA, pour l'ensemble de leurs activités agricoles.

Les autres exploitants agricoles ont la possibilité d'opter, s'ils le souhaitent, **en faveur de l'imposition à la TVA**. L'option porte sur une première période de trois ans, renouvelable par tacite reconduction pour des périodes successives de cinq ans.

En cas de **pluri-activité**, activité agricole et activité commerciale accessoire, et dans certains cas, les exploitants agricoles peuvent être redevables de la TVA à raison de plusieurs dispositions, et donc selon des régimes différents. Des mesures de simplification ont été retenues, à l'instar de ce qui existe pour les bénéfices des activités multiples d'un même exploitant. **Ainsi, un exploitant agricole qui serait redevable de la TVA selon le RSA pour ces activités agricoles, en raison du dépassement du seuil de recettes annuelles de 300.000 francs, peut être autorisé, lorsque l'activité économique para-agricole est accessoire, à ne constituer qu'un seul secteur, qui relève alors obligatoirement du RSA.**

⁽²⁰⁾ Dans le cas des GAEC, et sous réserve que tous les associés participent effectivement et régulièrement par leur travail personnel à l'activité :

- dans l'hypothèse où la moyenne des recettes sur deux années consécutives du GAEC est inférieure ou égale à 900 000 F, l'imposition prend effet lorsque cette moyenne dépasse 300 000 F multipliés par le nombre d'associés
- dans l'hypothèse où cette somme est supérieure à 900 000 F, l'imposition prend effet lorsque cette moyenne dépasse 60% de la limite prévue pour les exploitants individuels (soit 180 000 F) multipliés par le nombre d'associés

Dès lors, la plupart des exploitants agricoles imposables à la TVA relèvent du régime simplifié d'imposition. Toutefois, le nombre des assujettis au RSA (483.536 en 1997) comprend également, au-delà des exploitants agricoles :

- les négociants en bestiaux, qui relèvent également du régime de la TVA agricole ;
- les coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) et les coopératives d'insémination artificielle (CIA) ;
- les bailleurs de biens ruraux, qui ont la possibilité d'opter, sous réserve d'un certain nombre de conditions, pour le paiement volontaire de la TVA au titre de leurs fermages.

Le RSA, défini par les articles 298 *bis*-I et 1693 *bis* du CGI, comporte, par rapport au régime de droit commun applicable **en matière de TVA, trois différences essentielles :**

- **la taxe est exigible lors de l'encaissement des acomptes ou du prix**, alors que dans le droit commun, la date d'exigibilité est la date de livraison du bien, la date d'encaissement n'étant retenue que pour les prestations de services.
- **les taux** sont ceux qui sont en vigueur dans le régime **de droit commun**. Il s'agit, dans une large proportion, **du taux réduit**, dont le champ englobe la plupart des produits destinés à **l'alimentation humaine**, les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture, certains produits destinés à l'alimentation animale et des produits à usage agricole comme les amendements calcaires, engrais, soufre, produits antiparasitaires.
- **les formalités de déclaration sont spécifiques au RSA, et la liquidation de l'impôt obéit à des règles particulières.** En principe, l'exploitant est tenu de verser, durant l'année, des acomptes trimestriels, une régularisation intervenant au moment du dépôt de la déclaration annuelle récapitulative. Dans cette hypothèse, ils ne peuvent solliciter qu'**un remboursement de taxe annuel**. Sur option, l'agriculteur peut cependant déposer des déclarations trimestrielles identiques à celles prévues dans le régime de droit commun de la TVA : cette option, sauf exceptions limitées, est irrévocable.
- **la franchise en base** applicable de plein droit aux assujettis aux micro-BIC et micro-BNC, c'est à dire aux commerçants qui ont réalisé un chiffre d'affaires n'excédant pas 500 000 F pour les livraisons de biens ou 175 000 F pour les prestations de service n'est pas applicable dans le cadre du RSA.. Toutefois, les exploitants agricoles bénéficient d'un régime spécifique de franchise (art. 298 bis A et 298 bis B du CGI) limité au seuil de 35 000 F de recettes agricoles constituant 80% du revenu global annuel (en 1997, seuls 326 personnes en ont bénéficié – essentiellement des bailleurs de biens ruraux-).

2. les mutations de biens ruraux :

La fiscalité applicable à la mutation d'un bien rural, que celle-ci s'opère **à titre onéreux** (avec transfert soit du droit de propriété, soit du droit de jouissance au travers d'un bail) **ou à titre gratuit** (donations et donations-partages entre personnes vivantes, ou succession en cas de transmission d'un héritage consécutive au décès d'une personne), revêt une importance particulière dans le contexte actuel, marqué à la fois par une forte augmentation du pourcentage des terres mises à bail, ainsi que par une diminution importante du nombre des exploitations et par les difficultés d'installation des jeunes agriculteurs. De plus , l'existence du bail rural, dont le statut est différent de celui des baux commerciaux, crée des spécificités supplémentaires.

a) la fiscalité des baux ruraux :

Elle se caractérise par trois aspects au titre de trois taxations différentes : droits d'enregistrement, impôt sur le revenu et TVA

· **les droits d'enregistrement :**

Les locations d'immeubles ruraux sont désormais exonérées de toutes formes de droits d'enregistrement, en raison des modifications apportées par l'art.12 de la loi de finances rectificative pour 1998 du 30 décembre 1998, puis par l'art.12 également de la loi de finances pour 2000, qui a supprimé le droit de bail, acquitté par le bailleur mais à la charge du preneur, pour les immeubles ruraux ou urbains, (les immeubles urbains restant, quant à eux, soumis à la « nouvelle contribution additionnelle à la contribution représentative du droit de bail »).

• **les revenus tirés des baux ruraux sont passibles de l'impôt sur le revenu :**

Le propriétaire des terres données à bail est, quant à lui, redevable de **l'impôt sur le revenu** pour les loyers qu'il perçoit au titre des revenus fonciers. Classiquement, le revenu foncier imposable du propriétaire est **égal**, chaque année, **à la différence entre le montant du revenu brut foncier, et le total des charges de la propriété déductibles** (dépenses d'entretien ou de réparation, d'amélioration, frais de gérance et de rémunération des gardes et concierges, primes d'assurances, intérêts des dettes, certaines impositions perçues par les collectivités locales, et déduction forfaitaire de 14% destinée à couvrir certains frais (le taux de cette déduction est porté à 15% pour les biens loués par bail rural à long terme). Le cas échéant, les déficits fonciers qui résultent de ces déductions (autres que les intérêts d'emprunt et leurs frais accessoires) sont imputables sur le revenu global du contribuable, dans la limite de 70.000 francs pour les dépenses payées depuis 1995 : la partie du déficit qui excède cette limite annuelle est imputable sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

· **enfin, le régime de la TVA (RSA) est applicable aux baux ruraux :**

Le bailleur conserve la possibilité de soumettre, sur option, depuis le 1^{er} octobre 1988, à la **TVA**, selon le régime simplifié agricole, les locations de terres et bâtiments d'exploitation à usage agricole, bien qu'elles en soient en principe exonérées en vertu de l'article 261 D 1° du CGI. Cette option, nécessairement globale pour le bailleur, ne s'applique pas aux locaux à usage d'habitation occupés par le preneur ou des tiers et suppose, d'une part, que le bail soit enregistré et, d'autre part, que le preneur soit redevable de la TVA. Sa mise en œuvre permet de bénéficier d'un droit à récupération de la taxe ayant grevé les dépenses portant sur les terres et les bâtiments d'exploitation. Elle produit ses effets pour une période, renouvelable tacitement, de soixante mois.

b) les cessions d'immeubles ruraux : les droits de mutation à titre onéreux

Les ventes, les échanges et certaines opérations de partage d'immeubles urbains et ruraux, donnent lieu au paiement de droits proportionnels d'enregistrement à la charge de l'acquéreur. Les droits sont essentiellement perçus au profit des départements.

Les lois de finances pour 1999 et pour 2000 ont profondément modifié les modalités d'imposition, en supprimant la taxe régionale de 1,60% qui existait auparavant et en ramenant l'ensemble de la taxation à un taux maximum de 4.80%. Cette réforme a eu une incidence directe sur le régime applicable aux transactions afférentes à des immeubles ruraux qui, jusqu'alors, bénéficiaient, dans la plupart des cas, de régimes de

faveur, devenus sans objet. Mais cette réforme n'a pratiquement pas modifié les régimes antérieurs, lorsque le taux était inférieur à 4.80%

Désormais, les ventes d'immeubles ruraux donnent lieu à la perception de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement au taux de droit commun, de 3.60% perçu au profit des départements. A ce droit s'ajoute une taxe additionnelle perçue au profit des communes ou du fonds de péréquation départemental au taux de 1.20%, soit un taux global de 4.80%. Les conseils généraux peuvent modifier le taux départemental sans pouvoir le réduire à moins de 1%.

Néanmoins, **les acquisitions d'immeubles ruraux par les fermiers** continuent à bénéficier d'un droit départemental de vente **au taux réduit de 0,60%** (auquel s'ajoute le seul prélèvement de 2,50% pour frais d'assiette et de recouvrement), sous réserve que les immeubles soient exploités depuis au moins deux ans par l'acquéreur ou sa famille et que l'acquéreur prenne l'engagement de mettre personnellement en valeur lesdits biens pendant un délai minimum de cinq ans.

De même, **les acquisitions par les jeunes agriculteurs**, ou pour les donner à bail à de jeunes agriculteurs, d'immeubles ruraux situés dans les **territoires ruraux de développement prioritaire (TRDP)**, sont également soumises, sous certaines conditions, à **ce taux préférentiel de 0,60%** (plus le prélèvement de 2,50%), mais uniquement sur la fraction du prix n'excédant pas 650.000 francs.

Les échanges d'immeubles qui ne comportent ni soulte ni plus-value ne supportent, quant à eux, qu'un droit proportionnel, de 4,80% également (sans taxes locales additionnelles), calculé sur la valeur d'un seul lot et non sur leur montant cumulé.

Enfin, les acquisitions d'immeubles ruraux par les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER) sont désormais exonérées de tout droit de mutation. Il en est de même pour les cessions par les SAFER, lorsque l'acquéreur souscrit l'engagement de leur maintenir une destination conforme à l'article L 141-1 du Code Rural pendant 10 ans (installation, maintien d'agriculteurs, améliorations parcellaires, ...)

Les ventes d'immeubles ruraux ou non, ne sont généralement pas soumises à la TVA (sauf en cas de première revente d'un bâtiment construit depuis moins de 5 ans)

c) les successions et donations : les mutations à titre gratuit

Les mutations à titre gratuit consécutives à un décès (successions) ou entre personnes vivantes (donations) **sont soumises à un régime fiscal unique dans ses règles essentielles.**

Sont concernés les biens transmis par une personne à ses donataires, héritiers ou légataires, sous réserve d'un certain nombre de biens qui sont exonérés. Le passif, et notamment les dettes à la charge du défunt, peut être déduit de l'actif successoral (cette règle ne s'applique pas aux donations). **Les droits sont calculés sur la part nette revenant à chaque héritier ou légataire**, après application, le cas échéant, de certains abattements : 500.000 francs sur la part du conjoint survivant (montant revalorisé au 1^{er} janvier 1999 et au 1^{er} janvier 2000), 300.000 francs sur la part de chacun des ascendants et sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés, 10.000 francs sur chaque part successorale à défaut d'autre abattement.

En principe, les droits de mutation à titre gratuit atteignent tous les biens transmis, que ceux-ci soient privés, ou utilisés dans le cadre d'une profession. **Les règles générales applicables à l'ensemble des transmissions à titre gratuit s'appliquent aux biens agricoles.** Les donations d'immeubles ou d'entreprises agricoles bénéficient donc de l'ensemble des avantages liés à la transmission anticipée des patrimoines (réserve d'usufruit, non rappel des donations de plus de 10 ans, réductions de droits, ...)

A ce titre, **les donations d'actifs agricoles bénéficient d'une réduction de droits** (50% lorsque le donateur a moins de 65 ans, 30% lorsque le donateur a 65 ans révolus et moins de 75 ans, 30% également lorsque le donateur a plus de 75 ans mais jusqu'au 30 juin 2001 seulement).

Par ailleurs, l'article 11 de la loi de finances pour 2000 institue une **exonération partielle**, à concurrence de la moitié de la valeur, **des parts de société ou des biens utilisés dans le cadre d'une entreprise individuelle** notamment lorsque le défunt et ses héritiers se sont engagés à les conserver pendant un certain délai.

Cette mesure est susceptible de s'appliquer aux parts de sociétés ayant un objet agricole et aux biens meubles ou immeubles affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité agricole.

Il existe, néanmoins, un certain nombre de particularités propres au secteur de l'agriculture :

- les successions et donations entre vifs intéressant les propriétés en nature de **bois et forêts sont exonérées** de droits de mutation à titre gratuit **à concurrence des trois quarts de leur montant**, sous réserve, notamment, que les parties prennent l'engagement de les soumettre pendant 30 ans à un régime d'exploitation normale. Cette règle s'applique, dans des conditions proches, aux parts de groupements forestiers ;
- les transmissions à titre gratuit de **biens ruraux donnés à bail à long terme** (fermage ou métayage) bénéficient, d'une exonération partielle de droits de succession ou de donation. Cette exonération correspond aux $\frac{3}{4}$ de la valeur jusqu'à 500000 francs, par héritier et à 50% au-delà. Il en va de même, sous certaines conditions, pour les transmissions à titre gratuit des parts des groupements fonciers agricoles (GFA) ;
- **les parts de groupements fonciers ruraux** (GFR) sont soumises, en matière de droits de mutation à titre gratuit, aux dispositions applicables aux parts de groupements forestiers pour leur fraction représentative de biens de nature forestière, et aux dispositions applicables aux parts de GFA pour leur fraction représentative de biens de nature agricole .

3. les impôts locaux :

Les agriculteurs sont soumis à la taxe d'habitation dans les mêmes conditions que tous les autres contribuables. La taxe d'habitation est due par toute personne physique ou morale disposant dans la commune d'une habitation meublée à titre privatif. Des distinctions n'apparaissent donc que pour les autres impôts locaux.

a) les taxes foncières : TFB et TFNB

Les taxes foncières sont établies d'après la valeur locative cadastrale des propriétés, au nom du propriétaire des propriétés bâties ou non bâties assujetties. La charge lui en incombe même lorsqu'il s'agit d'une propriété affermée : dans cette hypothèse, les dépenses afférentes aux voies communales et aux chemins ruraux sont néanmoins supportées par le preneur, qui

doit payer, à cet effet, au bailleur, une fraction du montant global de la taxe foncière portant sur les biens pris à bail.

· **La taxe foncière sur les propriétés bâties concerne**, à titre principal, les constructions fixées au sol à perpétuelle demeure, les installations destinées à abriter des personnes ou des biens ou à stocker des produits, les ouvrages d'art et les voies de communication à l'exception des voies publiques, ainsi que certains terrains. Parmi les cas **d'exonération**, le plus important est sans doute celui qui concerne **les bâtiments à usage agricole autres que les locaux d'habitation de l'exploitant** et de son personnel. Les bâtiments à usage agricole des coopératives agricoles et de leurs unions et ceux des SICA bénéficient également de cette exonération.

· **La taxe foncière sur les propriétés non bâties**, vise tous les terrains non bâtis sauf exonérations particulières. **Les propriétés agricoles sont exonérées, en totalité depuis 1996, des parts régionale et départementale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties**

Les jeunes agriculteurs (bénéficiaires de la dotation d'installation ou d'un prêt à moyen terme spécial) ont droit à un dégrèvement, à hauteur de 50%, de taxe foncière sur les propriétés non bâties, pris en charge par l'Etat, pendant cinq ans au maximum à compter de l'année suivant celle de leur installation. Les collectivités locales peuvent compléter cet effort.

Les jeunes agriculteurs qui sont associés d'une société civile (GAEC, EARL ou société civile d'exploitation agricole), ou qui le deviennent dans les cinq années suivant celle de leur installation, peuvent bénéficier du dégrèvement de la même façon que ceux exploitant sous la forme individuelle.

Il existe également des exonérations temporaires :

- terrains ensemencés, plantés ou replantés en bois, de plein droit pendant trente ans
- terrains nouvellement plantés en noyers, sur décision des collectivités locales, pour une durée maximale de huit ans ;
- terrains plantés en arbres truffiers, également sur décision des collectivités locales, pour une durée maximale de quinze ans.

Enfin, certains dégrèvements spéciaux sont susceptibles de concerner l'agriculture, en cas de pertes de récoltes sur pied par suite de grêle, gelée, inondation, incendie ou autres événements extraordinaires, ou en cas de pertes de bétail par suite d'épizootie. Les prés, herbages, pâturages et landes gérés par une association foncière pastorale bénéficient, en outre, de 1995 à 2004, d'un dégrèvement total de la part communale de la TFNB.

b) la taxe professionnelle

Lors de sa création en 1976, la décision des pouvoirs publics a été de ne pas assujettir l'activité agricole à la TP.

En revanche, elle est due, dans les conditions de droit commun par toute personne réalisant une activité commerciale. Les agriculteurs réalisant des activités commerciale à titre accessoire y sont donc soumis pour cette part de leur activité.

c) autres impôts locaux

Les constructions de bâtiments agricoles sont pour la plupart exonérées de la taxe locale d'équipement.

La taxe pour frais de chambre d'agriculture, enfin, est une imposition additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties. Elle est donc perçue sur la même base, à raison de tous les immeubles assujettis à celle-ci, qu'ils soient ou non affectés à un usage agricole.

4. les autres taxations principales

a) l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF)

Sont soumises à l'ISF les personnes physiques dont le patrimoine excède, au 1^{er} janvier de l'année considérée, un certain seuil d'imposition (4.700.000 francs au 1^{er} janvier 1999). Le champ de cet impôt couvre l'ensemble des biens, droits et valeurs appartenant aux personnes physiques imposables : le barème, progressif par tranches d'imposition, est appliqué à la valeur nette de ce patrimoine, les dettes grevant les biens imposables étant déductibles, comme en matière de droits de succession.

Des exonérations, totales ou partielles, sont prévues. C'est ainsi que les objets d'antiquité, d'art ou de collection échappent à l'ISF. Mais certaines exonérations intéressent, directement ou spécifiquement, l'agriculture.

- La première, à caractère général, concerne **les biens professionnels, qui sont expressément exonérés de l'ISF** (articles 885 N à 885 R du CGI). Sont visés :

- **les biens nécessaires à l'exercice, à titre principal, par leur propriétaire, d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.** Le caractère agricole de l'activité résulte de l'imposition des profits correspondants dans la catégorie des bénéfices agricoles. Sont susceptibles d'être concernés, par exemple, les terres, le cheptel, les parts de coopératives agricoles, de SICA ou de CUMA, à hauteur de la détention statutaire minimum imposée pour bénéficier des services du groupement ;
- **les droits sociaux** : il s'agit, essentiellement, des parts de sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu, et de certaines parts ou actions de sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés détenues par les associés dirigeants. Dans les deux cas, l'activité de la société doit être de nature industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Les GAEC et les EARL, par exemple, sont susceptibles d'entrer dans la première catégorie.

L'exonération est étendue, par dérogation, à **deux catégories de biens ruraux** qui ne remplissent pas les conditions précitées.

Il s'agit, en premier lieu, des **biens ruraux loués par bail à long terme**, sous réserve que la durée du bail soit au minimum de 18 ans, qu'il ait été consenti par le bailleur à son conjoint, à leurs ascendants ou descendants ou à leurs frères ou sœurs, et que le bien soit utilisé par le preneur dans l'exercice de sa profession principale.

Il s'agit, en second lieu, sous réserve d'un certain nombre de conditions, **des parts de groupements fonciers agricoles (GFA) non-exploitants**.

En dehors de l'exonération des biens professionnels, la loi prévoit également **des exonérations au titre de la fiscalité écologique** :

- à concurrence des trois quarts de leur valeur, **des bois et forêts**, lorsqu'ils ne constituent pas des biens professionnels susceptibles d'être exonérés en totalité, et sous réserve que

leur propriétaire s'engage, pour lui et ses ayants cause, à les soumettre, pendant trente ans, à un régime d'exploitation normale.

- les **parts de groupements forestiers** peuvent également bénéficier de cette exonération à concurrence des trois quarts de leur valeur vénale⁽²¹⁾.

b) la fiscalité écologique

L'appréhension de la fiscalité agricole sous l'angle de son impact sur l'environnement est une démarche récente.

La loi d'orientation agricole du 9 juillet 1999 officialise en son article 1, pour la première fois, le caractère multifonctionnel de l'agriculture, thème qui traverse, d'ailleurs, l'ensemble de ce texte de loi : « *La politique agricole prend en compte les fonctions économique, environnementale et sociale de l'agriculture et participe à l'aménagement du territoire en vue d'un développement durable* ». Parmi ses objectifs figure « *la préservation des ressources naturelles et de la biodiversité, et l'entretien des paysages* », affirmation nuancée, au cours des débats parlementaires, par la réserve suivante : « *l'équilibre économique des exploitations ne devant pas être mis en péril par les obligations qui en découlent (...)* ».

Cette réflexion législative permet d'aborder plus sereinement, bien qu'elle demeure éminemment sensible, la question de la relation entre agriculture et environnement, y compris sous l'angle de la fiscalité

Dans le cadre du présent rapport, la démarche sera descriptive et se bornera à citer les mesures fiscales qui ont vocation à soutenir les activités agricoles en distinguant celles qui sont controversées quant à leur effet sur l'environnement. D'autres rapports ou débats sont en effet en cours sur la plupart d'entre elles.

• des mesures spécifiques plus ou moins controversées

- **des incitations fiscales**, en matière de TIPP, qui favorisent la modernisation de l'agriculture
- un taux réduit pour le carburant des tracteurs agricoles
- un régime d'exonération partielle pour les biocarburants
- **des régimes controversés** : les incitations fiscales à l'exploitation des forêts : exonération de TFNB, exonération d'ISF, exonération de droits de mutation. Certaines de ces dispositions (déjà présentées) font l'objet de discussions dans le cadre de la loi de modernisation forestière en cours ;

• des dispositions contraires aux objectifs retenus par les pouvoirs publics en matière de protection de l'environnement :

- le non-assujettissement des élevages hors sol aux taxes et redevances sur les installations classées
- l'assujettissement des engrais et des produits phytosanitaires au taux réduit de la TVA
- l'assujettissement des utilisations énergétiques non-domestiques du bois au taux normal de la TVA.
- le non-assujettissement de l'agriculture aux redevances de l'eau

⁽²¹⁾ La dépense fiscale afférente à cette disposition est évaluée à 85 millions de francs pour 1998 (Voies et moyens, op. cit.).

· la Taxe Générale sur les Activités Polluantes (TGAP)

La Taxe Générale sur les Activités polluantes a été instituée à compter du 1^{er} janvier 1999. Elle se substitue à cinq taxes précédemment existantes et dont aucune ne concernait spécifiquement l'agriculture. Ces cinq taxes antérieures, désormais regroupées au sein de la TGAP concernent : le traitement et le stockage des déchets ménagers, le stockage des déchets industriels spéciaux, les émissions de certaines pollutions atmosphériques, les émissions de certaines nuisances sonores et les livraisons ou la mise à la consommation de certaines huiles ou lubrifiants.

Mais la loi de financement de la sécurité sociale pour 2000, adoptée le 2 décembre 1999, a étendu le champ d'application de la TGAP.

Elle s'applique aux

- préparations pour lessives (phosphates).
- extractions de certains matériaux (granulats ou « grains minéraux naturels »)
- produits antiparasitaires à usage agricole.

Elle se substitue à la taxe perçue au moment de l'autorisation d'ouverture d'une installation classée dangereuse ou polluante.

Dès lors, l'activité agricole est concernée, mais le débat concernant notamment l'extension de la TGAP sur l'azote ou les excédents de nitrates utilisés par l'agriculture reste en cours. Ce point étant largement discuté dans d'autres cadres, il ne sera pas envisagé dans ce rapport.

c) les taxes sur les salaires ; une imposition marginale

Les taxes et participations assises sur les salaires sont essentiellement au nombre de quatre, mais les exploitants agricoles ne sont concernés, par les trois premières, que de façon très marginale.

Les exploitants agricoles sont dispensés **de taxe sur les salaires** à la fois parce qu'ils relèvent de la mutualité sociale agricole et parce qu'ils sont assujettis à la TVA, pour ceux d'entre eux qui se trouvent dans cette dernière situation.

Les employeurs agricoles sont exonérés de **la taxe d'apprentissage** pour leur activité qui relèvent des bénéfices agricoles. Il en est de même pour la participation à l'effort de **construction**. En revanche, les employeurs agricoles sont soumis à l'obligation de participer au financement de **la formation professionnelle continue**, comme le sont tous les autres employeurs, quels que soient les effectifs de leur entreprise.

Cette présentation comprend l'essentiel des dispositions fiscales qui intéressent l'agriculture. Certes, elle n'a pas la prétention d'épuiser le sujet et elle pourrait être utilement complétée, notamment, par un examen des nombreuses taxes parafiscales et spéciales qui touchent cette activité : au profit de l'ANDA, sur les vins, sur les huiles ou sur les viandes, etc.

Mais elle suffit pour constater le caractère spécifique de cette fiscalité constituée, on le voit, d'un ensemble de dispositions hétérogène et couvrant la presque totalité des catégories d'impôts et taxes. On peut donc considérer qu'il s'agit d'un **régime fiscal autonome** au sein même du système fiscal français.

Ce régime autonome se singularise par une référence générale aux régimes de droit commun des différents impôts et taxes, immédiatement tempérée par la prise en compte de spécificités à des niveaux tels qu'ils vident parfois cette référence de l'essentiel de son contenu.

Les dérogations ainsi obtenues n'en sont pas pour autant illégitimes, les particularités de l'activité agricole en témoignent (« le faible niveau de chiffre d'affaires par rapport au capital investi, la proportion exagérément importante des éléments non amortissables dans le bilan, l'irrégularité des revenus » art. 72 du CGI).

Il est toutefois important, compte tenu du niveau d'intégration européenne que constitue la PAC, de situer le régime fiscal agricole français par rapport à ceux en vigueur chez nos quatorze partenaires de l'Union Européenne.

II. Et vis à vis de nos partenaires européens

La fiscalité est très largement un domaine de souveraineté nationale au sein de l'Union Européenne²². Seule la TVA, dans le cadre du marché unique, a pu jusqu'à présent, faire l'objet de règles communautaires (au moins quant au nombre, aux niveaux des taux d'imposition ainsi qu'au classement des produits : les 15 se sont mis d'accord sur l'imposition des biens et services selon trois catégories maximum ; les produits de première nécessité à un taux bas (autour de 5%), tous les autres produits à un taux « normal » - et le taux français de 20, 6%²³ est l'un des plus élevés-, enfin un taux moyen, pour ceux qui le souhaitent : le passage du taux normal au taux le plus bas est soumis à l'accord de tous.)

Les acteurs économiques européens, comme les pouvoirs publics, sont conscients de la nécessité de faire converger les fiscalités, dans la mesure où les conditions de l'activité économique se rapprochent : dans le secteur des transports routiers par exemple, une telle demande est très forte. Sur le plan agricole, l'existence de la PAC et les pressions croissantes liées aux règles du commerce international rendent une certaine convergence des fiscalités agricoles encore plus nécessaire. Une enquête a été lancée par le Ministère de l'Agriculture auprès de nos 14 partenaires afin de prendre la mesure de l'état de la fiscalité agricole au sein de l'Union. Des précisions et des compléments ont été demandés dans le cadre de ce rapport.

L'analyse des réponses, même si elle ne peut prétendre à l'exhaustivité, fait apparaître une approche commune au plus grand nombre. C'est dans ce contexte que la singularité française se détache le plus nettement²⁴.

²² Rappelons que les 15 Etats membres de l'Union européenne sont : Allemagne, Autriche, Belgique, Danemark, Espagne, Finlande, France, Grèce, Irlande, Italie, Luxembourg, Pays-Bas, Portugal, Royaume Uni, Suède.

²³ Ce taux de 20,6 % sera abaissé à 19,6% au 1^{er} avril 2000

²⁴ Voir en annexe XIII le tableau comparatif des régimes fiscaux des 15 Etats membres.

A. Une approche commune au plus grand nombre

L'impôt sur le revenu des personnes physiques à taux progressif existe dans tous les pays de l'Union. De même, la plupart d'entre eux ont-ils des fiscalités locales, un traitement fiscal des mutations de biens ainsi qu'une fiscalité écologique.

C'est dans la détermination des bases d'imposition de ces catégories de taxations qu'apparaissent des lignes de force représentatives des choix opérés par chacun des pays, tant en termes d'équité devant l'impôt, que d'utilisation de l'outil fiscal à des fins économiques.

On observera que **la majorité des 14 autres Etats membres appréhende de façon globale les résultats d'activité, sans distinction de secteurs particuliers, mais que la plupart d'entre eux prennent en compte des spécificités agricoles.**

1. L'agriculture en Europe est une activité économique parmi les autres

Les revenus professionnels représentent dans tous les pays une composante du revenu soumis à l'IR. Toutefois, les bénéfices agricoles sont évalués selon des méthodes identiques à celles mises en œuvre pour tous les bénéfices sauf au Portugal et en France : **en d'autres termes, un régime spécifique agricole n'est pas mis en évidence. Il s'agit, sous réserve des spécificités décrites ci-dessous, d'un régime fiscal fondé sur la réalité économique de l'activité, qui correspond dans ses grandes lignes, au régime des bénéfices réels industriels et commerciaux français.**

Les résultats d'activité sont déterminés à partir des principes généraux de la comptabilité d'entreprise (bilan et compte d'exploitation). C'est au niveau des traitements extra-comptables qu'apparaissent les spécificités fiscales. Seront relevés ici les seuls éléments qui font l'objet d'un traitement dérogatoire au droit commun, soit du point de vue de l'activité agricole en général, soit entre les différents pays européens. (ainsi la prise en compte des amortissements, à peu près identique partout, - notamment le fait que le foncier n'est nulle part amortissable - n'a t-elle pas lieu d'être particulièrement analysée).

a) une égalité de traitement des causes de fragilité économique

Un certain nombre de **mécanismes de soutien**, des difficultés liées à l'activité économique sont ouverts dans beaucoup de pays, à tous les acteurs économiques concernés par ces difficultés **sans distinction de secteur d'activité.**

- l'irrégularité des revenus

Elle est prise en compte par des systèmes de lissage des revenus, telles les moyennes biennales (Royaume – Uni) ou triennales (Pays-Bas), qui ne sont pas spécifiques à l'agriculture ; de plus, contrairement au système français, ces moyennes sont appliquées, avec effet rétroactif, à l'ensemble des résultats des années entrant dans leur calcul.

- le traitement des déficits

Dans la mesure où les bénéfices agricoles ne sont pas distingués des autres bénéfices d'activité, **les déficits** sont également confondus: ils sont donc, de droit, **imputables sur les autres revenus**. Ils peuvent aussi être reportés sur les années antérieures (Pays-Bas ou Suède par exemple). Toutefois, il existe un certain nombre de limites aux reports déficitaires qui ne sont pas liés à une activité professionnelle (Royaume-Uni).

- **L'installation des jeunes**

Les problèmes propres à l'installation agricole, du point de vue de l'impôt sur le revenu, ne sont pas traités de façon spécifique. C'est plutôt le démarrage d'activité qui peut faire l'objet de soutiens : aux Pays-Bas par exemple, toutes les entreprises nouvelles bénéficient d'un abattement au titre de l'IR .

L'Espagne, le Portugal pour les faibles revenus, et l'Italie d'une manière différente, ont toutefois instauré un abattement sur les bénéfices réservé aux jeunes agriculteurs.

b) une pluri-activité naturelle

L'unicité du revenu professionnel se caractérise dans la plupart des pays²⁵ par une seule déclaration des bénéfices d'activité, que les recettes proviennent de l'activité principale agricole ou d'activités accessoires²⁶. Les problèmes de « frontière » entre activités civiles et activités commerciales que nous connaissons en France ne se posent donc pas chez la plupart de nos partenaires, sauf lorsqu'il existe une forme de forfait agricole évoquée ci-après²⁷.

Mais cette unicité de traitement des revenus professionnels tient compte dans la plupart des pays, des spécificités agricole.

2. Des spécificités agricoles reconnues

Deux des caractéristiques centrales de l'activité agricole, la faiblesse des résultats dégagés au regard de l'importance des capitaux immobilisés (dans le foncier notamment), et la nature particulière des biens produits (les produits alimentaires : biens de première nécessité) ; sont partout prises en compte mais à des degrés divers. On peut résumer l'approche européenne majoritaire de ces deux spécificités de la manière suivante :

- un traitement particulier des petits producteurs par des procédés de forfaitisation des charges
- la prise en compte du poids du capital d'exploitation pour les autres

a) une forfaitisation des charges pour les faibles revenus

- un forfait agricole, lorsqu'il existe, lié au niveau des recettes²⁸

Des régimes de forfait agricole existent dans plusieurs pays de l'Union Européenne mais, sauf en Italie où un tel régime est de droit pour toute activité agricole, ils ne concernent que les petites exploitations, ainsi caractérisées par un plafond de recettes annuelles (plus élevé en Autriche et en Espagne qu'en France, et modéré par une prise en compte de la valeur d'exploitation en Allemagne)

²⁵ plusieurs pays assortissent toutefois cette déclaration unique de conditions : Allemagne, Italie et bien entendu la France. L'Allemagne toutefois, ne considère pas l'élevage « hors-sol » comme une activité agricole.

²⁶ Dans les pays où existent des régimes de forfait agricole, il existe aussi :

- soit la nécessité d'effectuer plusieurs types de déclarations des bénéfices (c'est le cas de l'Autriche ou de la Belgique)
- soit l'obligation de déclarer l'ensemble des recettes d'activité au régime réel, quel que soit le niveau des recettes atteint, dès lors qu'une activité (commerciale ou non commerciale) est imposable au régime réel.

²⁷ Le Danemark, la Finlande, le Luxembourg, les Pays-Bas, le Royaume Uni et la Suède n'ont pas mis en place de régime forfaitaire.

²⁸ Mais avec un plafonnement, conformément à la communication de la commission européenne n° 96 C 6806 du 6 mars 1996.

Mais il faut retenir que **le plafond des recettes pris en compte pour l'assujettissement au forfait agricole est déterminé par des recettes réelles d'activité agricole**, même si interviennent parfois des critères spécifiques à tel ou tel type de production ou à des caractéristiques géographiques (plaine ou montagne notamment). Ainsi seules la France, l'Italie et pour partie la Grèce, ont-elles conservé un régime de **forfait collectif** dans lequel **le bénéfice forfaitaire n'est pas lié aux résultats d'activité**.

- **un régime forfaitaire agricole de TVA**

La TVA, on l'a vu, fait l'objet d'un traitement harmonisé dans l'Union Européenne tant au regard des taux de taxation des biens et services qu'à celui des modalités de fonctionnement (régimes réels de TVA), sa déclinaison dans chaque pays présente donc de nombreux points communs ; en particulier le fait qu'il n'existe de régime spécifique que pour les petits exploitants, qui disposent dans la plupart des pays, d'un régime de forfait²⁹.

b) la prise en compte du poids du capital d'exploitation

La plupart des pays européens prennent en compte, outre la faiblesse des revenus, l'existence d'une charge très spécifique à l'agriculture : le poids du capital d'exploitation et en particulier celui du **foncier**. Cette prise en compte se situe, pour partie, au niveau du calcul du bénéfice imposable réel, pour partie à celui des autres catégories d'imposition mais elle n'est effective qu'au moment de cessions ou transmissions à deux exceptions près, Suède et Finlande, d'une part, Belgique et Pays Bas d'autre part.

- **deux situations à étudier :**

- la Suède et la Finlande ont mis en place une distinction entre revenus du travail et revenus du capital, assortie d'une **rémunération des capitaux propres**, déductible de l'assiette des cotisations sociales et imposable, au titre de l'IR, dans les conditions de taxation des revenus de capitaux mobiliers. Cette disposition n'est toutefois pas propre à l'agriculture : elle **s'applique à toutes les entreprises individuelles**.

- la Belgique et les Pays Bas ont instauré **une exonération limitée et dégressive des investissements d'exploitation** mais elle est également **ouverte à toutes les formes d'activité**.

- **les soutiens les plus généraux à la transmission en Europe :**

- **le régime des plus-values** est très généralement favorable au maintien de l'activité, en particulier lorsqu'il s'agit du foncier :

-les terres agricoles peuvent être **totalement** (Pays Bas, en cas de maintien en exploitation) **ou partiellement** (Allemagne sous condition de revenu, Royaume Uni, Finlande) **exonérées de taxation**, ou bénéficier d'un **report d'imposition** jusqu'à la cessation effective d'exploitation (seules la France et l'Italie, là encore, font exception à cette règle).

²⁹ Toutefois, **il n'existe nulle part de remboursement forfaitaire par l'Etat** des crédits de TVA, mais soit une franchise totale (Allemagne), soit une prise en charge par les entreprises d'aval, qui imputent ces « remboursements » sur leur propre TVA due.

-l'imposition au titre **des droits de mutations** suit, très largement la même logique : ainsi l'Allemagne a-t-elle mis en place un système de transmission des exploitations évaluant la succession dans le cadre familial, sur la seule valeur de rendement³⁰.

En matière **d'impôts locaux**, les situations sont bien entendu beaucoup plus diverses du fait même des structures des Etats européens, et il n'a pas été possible d'effectuer des comparaisons probantes.

On peut toutefois souligner **qu'une taxation du foncier non bâti n'est pas généralisée** (le Royaume Uni et la Suède n'en possèdent pas, mais l'Italie, l'Espagne, l'Allemagne et le Danemark en ont l'équivalent).

Enfin plusieurs pays et notamment l'Autriche et l'Allemagne, **ont une fiscalité écologique** très importante et qui concerne particulièrement l'agriculture (système incitatif de l'Öpul autrichien).

Cette vision nécessairement très globale de la fiscalité appliquée à l'agriculture chez nos 14 partenaires de l'UE, met plus nettement, en exergue la situation française : la France marque sa différence (avec l'Italie et la Grèce dans une moindre mesure, qui dans ce domaine et quelques autres ont adopté les mêmes principes).

B. Une singularité française nettement définie :

L'histoire de l'agriculture, comme son poids dans la société française constituent des facteurs non négligeables de sa singularité : la France est le premier pays producteur agricole d'Europe et le second pays exportateur de produits agricoles et agro-alimentaires au monde ; la valeur ajoutée de l'agriculture représente en France, 1,9 % du PIB contre 0,8% en Allemagne et 0,7% au Royaume Uni (mais 2,5% en Italie) ; elle est aussi parmi nos quatorze partenaires de l'Union, le quatrième plus gros employeur de main d'œuvre après l'Italie, l'Espagne et l'Allemagne ; sa population active agricole représente 4,6% de l'emploi civil contre 1,9% au Royaume Uni, 2,9% en Allemagne (mais 6,5% en Italie et 20,5% en Grèce)³¹.

Cette spécificité se révèle à deux titres : **l'existence d'un régime agricole autonome et une plus grande divergence dans les dispositifs spécifiques.**

1. un régime fiscal agricole autonome

a) l'imposition des bénéfices et le régime de TVA sont spécifiques

Qu'il s'agisse de l'imposition des bénéfices ou des régimes de TVA, la France cumule l'existence :

- de régimes distincts de ceux des autres acteurs économiques pour la détermination des bénéfices agricoles,
- de plusieurs régimes simplifiés de bénéfices agricoles : l'un, le régime transitoire (régime de caisse) n'a d'équivalent qu'en Allemagne ; l'autre, le forfait collectif, n'a été conservé que par deux autres pays : l'Italie et la Grèce pour partie,

³⁰ Le détail de ce mécanisme est présenté plus loin p.54

³¹ Eurostat (sources), 1997

- de plusieurs régimes de TVA, dont un, le remboursement forfaitaire n'existe qu'en France.

b) l'exception agricole traverse toutes les catégories d'imposition

Des dispositifs particuliers se retrouvent, dans la plupart des mécanismes fiscaux français. En particulier, la France fait figure d'exception en ce qui concerne la fiscalité écologique (mais il faut le souligner, un peu moins depuis la mise en place de la TGAP)

2. les mécanismes spécifiques sont fortement divergents

La France applique à l'agriculture des mécanismes tantôt plus favorables, tantôt plus contraignants pour l'agriculture que ne le font les autres pays européens.

a) des mécanismes plus favorables à l'agriculture française :

- **le forfait collectif agricole** français représente globalement, de par son mode de calcul, une sous-évaluation des bénéfices agricoles³². **C'est une fragilité de notre fiscalité** dans la mesure où le forfait comporte potentiellement des risques de contentieux au titre de la concurrence déloyale, soit au plan européen, soit dans le cadre des négociations de l'OMC,
- la déduction fiscale pour investissement spécifique aux agriculteurs français représente aujourd'hui une aide supplémentaire,
- des dispositifs sont réservés aux agriculteurs alors qu'ils pourraient légitimement concerner **d'autres acteurs économiques** ; citons ici : le mécanisme de lissage des revenus, le traitement des stocks à rotation lente, l'aide fiscale aux jeunes agriculteurs.

b) d'autres mécanismes sont plus contraignants

Au moins deux questions méritent d'être soulignées à ce titre :

- l'imposition des **plus-values** est, en France à la fois plus complexe et moins favorable à la transmission que celle mise en place chez la quasi totalité de nos partenaires
- le traitement des **déficits agricoles** est lui aussi plus pénalisant pour l'agriculture française.

Ajoutons que les modalités déclaratives de la TVA agricole en France provoquent un décalage de trésorerie préjudiciable aux agriculteurs.

Les négociations communautaires sur la convergence fiscale sont balbutiantes (le dernier sommet européen d'Helsinki en décembre dernier est à cet égard très significatif des résistances des Etats membres dans ce domaine).

³² nous verrons au chapitre II que cette sous-évaluation globale cache une grande dispersion des résultats réels

En revanche, dès lors qu'une réflexion est menée pour améliorer le système fiscal français, rien n'interdit de prendre exemple sur tel ou tel de nos partenaires européens lorsque des mécanismes ont fait – ou semblent faire – la preuve de leur efficacité. **A fortiori est-il difficile d'ignorer les convergences les plus manifestes, ou de proposer des dispositifs susceptibles de creuser encore les écarts existants.**

L'un des fondements de l'approfondissement communautaire repose d'ailleurs précisément sur la volonté d'étendre dans tous les domaines, à tous des Etats membres, le meilleur de ce que chacun peut apporter.

C'est pourquoi, dans les chapitres suivants de ce rapport, on ne s'étonnera pas de trouver des propositions allant dans le sens général de la convergence européenne.

Chapitre II :...qui suscite critiques et attentes

Le principe général d'équité devant l'impôt exige tout d'abord la transparence des méthodes d'évaluation des assiettes d'imposition. Cette transparence est corrélativement, nécessaire pour justifier les traitements particuliers, sauf à les rendre attentatoires au principe d'équité.

En second lieu, la légitime prise en compte des particularités se traduit par une complexification des méthodes d'évaluation des assiettes d'imposition. Or la complexité est par nature facteur d'inégalité dans la mesure où sa maîtrise requiert des moyens particuliers ; elle est de plus génératrice de comportements (optimisations fiscales ou sociales) qui peuvent entrer en conflit avec des objectifs économiques de moyen ou long terme.

A l'inverse, une simplification excessive nuit à l'équité en ce qu'elle gomme des différences réelles, et génère également des comportements négatifs (déresponsabilisation) au regard de l'activité économique.

Enfin, les dispositifs dérogatoires à usage économique doivent être pertinents car ils se traduisent immédiatement par des avantages fiscaux. **La voie est donc étroite entre le droit commun (fiscal ou social), et la prise en compte des spécificités** ; en tout état de cause, elle doit aboutir à rendre les citoyens et les entreprises égaux devant l'impôt, quels que soient leur statut juridique ou leur situation économique.

La complexité du système fiscal agricole suscite des critiques et des attentes auxquelles il faut répondre. Beaucoup de critiques se font jour en termes d'inégalités devant l'impôt ; à l'inverse, d'aucuns reprochent aux dispositions fiscales de ne pas répondre aux difficultés de l'agriculture et, plus généralement, de l'activité économique dans le monde rural.

I. Une fiscalité à plusieurs vitesses

Le reproche le plus fréquent adressé par des non-agriculteurs, quels qu'ils soient, aux agriculteurs est le suivant : « vous ne payez pas d'impôt ! ». **Il n'en est évidemment rien**, même si globalement l'ensemble des mesures spécifiques à l'agriculture diminue le volume des prélèvements fiscaux qu'elle supporte. Une analyse plus fine révèle toutefois des différences significatives au sein même du monde agricole, et, à l'inverse, des dispositions qui ne sont pas toutes favorables à l'agriculture notamment au regard des autres charges (sociales par exemple).

A. Un bénéfice agricole mal appréhendé :

Les exploitants agricoles sont soumis, dans leur immense majorité à l'imposition de leurs résultats d'exploitation à l'Impôt sur le Revenu. Pour beaucoup d'entre eux, ces résultats d'exploitation constituent la plus grande partie de leurs revenus, mais ce n'est pas toujours le cas en raison du développement de la pluri-activité (ainsi d'ailleurs, au niveau du foyer fiscal, qu'au regard de la double activité du conjoint). Par ailleurs, les résultats d'exploitation agricole sont traités de façon sensiblement différente selon les régimes d'imposition au bénéfice agricole.

1. Un forfait collectif aux effets contradictoires

Le forfait collectif couvre une réalité de situations qu'il est important de bien distinguer. Il peut certes être examiné comme un « tout » homogène, vis à vis de tous ceux qui n'en bénéficient pas (salariés et non salariés non agricoles) ; mais il faut aussi entrer dans une analyse plus fine de la réalité de la situation des agriculteurs qui y sont soumis ; il faut enfin comparer cette réalité à celle que vivent les acteurs économiques placés dans les mêmes conditions financières.

a) une base d'imposition globalement faible :

Chaque citoyen acquitte l'impôt sur le revenu à proportion de ses moyens : c'est la raison principale de la progressivité de l'impôt sur le revenu. La question de l'égalité devant l'impôt est donc celle de la détermination de ces « moyens », c'est à dire de l'assiette d'imposition.

Certes, la définition d'un forfait fiscal est « la renonciation de l'administration à asseoir l'impôt sur des données réelles » et corrélativement « la recherche de données approchées pour définir cette assiette³³ ». Les situations forfaitaires étant toujours optionnelles, il est très généralement admis que le forfait correspond plutôt à une **sous-imposition**.

Par rapport aux 80% de citoyens français actifs salariés, comme à celui des 20 autres pour cents non salariés, la situation fiscale des agriculteurs soumis au régime du forfait collectif correspond bien, chacun le sait, à une sous-imposition³⁴.

De plus, entre ceux dont l'impôt est assis sur une assiette fiscale contrôlable (le salaire) ou sur des résultats réels d'activité, et ceux relevant d'une assiette fiscale forfaitaire totalement déconnectée de tout résultat d'activité, l'écart de traitement est suffisant pour justifier tous les soupçons d'inégalité.

Cette seule considération pourrait conduire à la nécessité de mettre fin au système du forfait collectif. Mais à l'inverse, on pourrait justifier cette sous-imposition par le souci d'apporter une aide spécifique à des contribuables dont le revenu est très faible. Cette aide doit alors être comparable à celle qui est apportée à d'autres personnes placées dans des situations de revenus similaires, qu'ils soient salariés ou non.

Deux questions se posent alors :

- tous les forfaitaires sont-ils traités de la même façon ?
- les forfaitaires agricoles sont-ils traités différemment des autres entrepreneurs individuels aux situations comparables ?

b) une réalité forfaitaire très hétérogène

En première analyse, il est donc vrai que le régime du forfait collectif conduit à une faible imposition. Toutefois, on peut discerner des différences de traitement très sensibles au regard d'autres critères, qualitatifs ou de niveaux de revenus.

³³ Définition du dictionnaire Larousse

³⁴ Les différents rapports du Conseil National des Impôts (de 1980 sur la fiscalité agricole, de 1990 sur l'imposition des revenus), et le rapport de la Cour des Comptes sur la sécurité sociale de 1996 (ch. VI consacré à la protection sociale, le démontrent. Le coût budgétaire de la sous-évaluation du forfait est évalué à 2, 5 milliards de francs (pour 1997) par le Ministère des Finances (Direction de la législation fiscale), sur la base d'un total des bénéfices imposés au forfait de 11, 3 milliards de francs, et d'une sous-estimation du forfait de 46% en moyenne.

- les quelques 8000 tarifs utilisés sur le territoire national pour l'évaluation des bénéfices forfaitaires agricoles ne s'appuient que sur des données physiques : **d'une certaine façon le travail de l'exploitant n'est appréhendé que forfaitairement et sur les seuls critères quantitatifs**. Deux exploitants voisins (même département, même région agricole), pratiquant le même type d'agriculture – polyculture ou élevage spécialisé – , sur des surfaces d'exploitation comparables, auront un bénéfice forfaitaire équivalent : qu'ils aient ou non (à l'extrême) travaillé, qu'ils aient ou non cherché à améliorer leurs pratiques culturales, le bénéfice forfaitaire sera le même. **C'est donc une méthode d'évaluation obsolète qui décourage l'initiative.**

- l'absence de prise en compte de critères réels d'activité constitue également **un handicap** du point de vue du **développement de l'exploitation** : l'assujettissement au forfait collectif est exclusif des autres méthodes d'évaluation des bénéfices agricoles, et donc, des mesures – spécifiques ou non – d'aide à l'activité qu'elles comportent (déductibilité des charges d'emprunt (par exemple). La mutualité sociale agricole (MSA) évalue ainsi à près de **40%** des « forfaitaires agricoles » ceux qui, dans le cadre d'un autre régime fiscal, auraient un **bénéfice réel inférieur au bénéfice forfaitaire** qui leur est attribué, et qui sert d'assiette pour le calcul des cotisations sociales.

- enfin, et à l'inverse, un certain nombre d'agriculteurs au forfait³⁵ auraient, dans le cadre d'un régime fiscal assis sur des données réelles d'activité, **un bénéfice réel supérieur du double de celui que leur attribue le forfait**. L'observation est du même ordre si l'on examine les déclarations faites au titre du RSA (régime simplifié agricole de TVA) : il s'avère que plus de 100 000 exploitations au forfait dégageraient des bénéfices supérieurs à ceux du forfait agricole.

- certains agriculteurs peuvent se voir **refuser par l'administration le bénéfice du forfait** collectif alors même que leurs recettes sont inférieures au seuil du forfait : il en est ainsi des **productions qui ne sont pas référencées**.

- **la référence quasi exclusive au revenu cadastral**, pour classer les exploitations de polyculture, peut être considérée à première vue comme un avantage : chacun sait qu'il s'agit de revenus très faibles puisque les éléments de détermination du revenu cadastral n'ont pas été révisés depuis les années 1960. **C'est pourtant un handicap** au regard de l'évolution des modes culturels, en particulier **en agriculture biologique** : il n'est pas pris en compte le fait qu'une terre ne peut donner lieu à des cultures de ce type qu'après quatre à cinq années de travail.

- par ailleurs, la réforme de 1990 du calcul de l'assiette des cotisations sociales crée un autre type d'inégalités en ce qu'elle soumet **aux mêmes cotisations** – sur la base du bénéfice forfaitaire –, des exploitants **en situations réelles différentes**.

c) des entreprises individuelles aux traitements trop divergents

Pour une large fraction des entreprises individuelles, notamment pour celles qui coexistent en milieu rural (agriculteurs et artisans/commerçants), les comparaisons en termes d'équité

³⁵ évalué par la même étude à 25%

fiscale sont défavorables aux agriculteurs, notamment depuis la suppression du régime du forfait pour les artisans et commerçants.

La revendication de transparence de l'établissement de l'assiette des revenus professionnels est donc forte. Elle l'est d'autant plus que se développe la pluri-activité agricole. C'est un débat sur lequel nous reviendrons plus longuement.

Notons simplement ici que si l'agriculteur au forfait est tenu de déclarer séparément ses recettes non agricoles, il peut bénéficier aujourd'hui simultanément de trois régimes : celui du forfait agricole jusqu'à 500 000 F de recettes agricoles ; ceux des micro BIC, jusqu'à 500 000 F de recettes commerciales, et jusqu'à 175 000 F de recettes non commerciales ou de prestations de service. On peut en effet imaginer la situation d'un agriculteur ayant deux types d'activités accessoires distinctes chacune de son activité agricole (au titre de l'art. 63 du CGI) : la vente directe des produits de son exploitation et une activité de service à partir de son matériel agricole.

Or les régimes micro, comme le forfait agricole ont été conçus pour des **activités à faibles revenus** : on conçoit bien qu'un agriculteur approchant les trois seuils évoqués, aurait un chiffre d'affaires global de près de 1, 175 millions de francs, et ne pourrait plus être considéré comme un contribuable à faible revenu. Pourtant il n'aurait pas l'obligation de rentrer dans un régime réel d'imposition.

La somme des critiques apportées **au forfait collectif**, auxquelles il faut ajouter sa fragilité juridique³⁶, **rend incontournable sa refonte complète**

Cette refonte – dont chacun reconnaît la nécessité – n'est toutefois envisageable :

- qu'en y substituant un système permettant d'en préserver l'effet redistributif d'aide aux revenus les plus faibles,
 - que si le système proposé n'alourdit pas les charges de gestion des exploitations concernées,
 - que s'il traite sur un pied d'égalité les entreprises à faibles revenus quelle que soit leur activité ;
- c'est le sens des propositions de micro-réel et de réel allégé qui sont exposées dans le troisième chapitre.**

2. Des régimes réels peu lisibles

Le traitement des éléments constitutifs de la détermination, sur des bases réelles, des bénéfices agricoles procure également un sentiment d'inégalité, soit entre agriculteurs soumis à des régimes différents, soit entre les agriculteurs et d'autres acteurs économiques. Dans ce dernier cas, l'impression de favoritisme s'ajoute aux incompréhensions quant au bien-fondé des différentes aides économiques à l'agriculture.

³⁶ fragilité juridique au regard de l'art. 34 de la constitution française (cf : « Revue administrative, novembre 1994, pp 579-582 ; analyse de Stéphane Austry) fragilité juridique au regard de l'UE, voire de l'Accord de Marrakech de 1994 sur l'OMC.

a) des distinctions à supprimer entre les régimes réels d'imposition aux BA

Si l'on fait abstraction du régime transitoire (moins de 4000 exploitants), des différences importantes existent pour la détermination du bénéfice agricole, entre agriculteurs soumis au réel simplifié et ceux soumis au réel normal.

Certes ces différences étaient fondées à l'origine sur un souci parfaitement légitime d'allègement des charges déclaratives. Aujourd'hui toutefois, les différences de mode de calcul des bénéfices dégagés par les agriculteurs au réel simplifié et ceux au réel normal ne sont plus justifiées. En conséquence, il faudrait permettre aux agriculteurs soumis au réel simplifié :

- d'évaluer leurs stocks au prix de revient et non plus au cours du jour,
- de faire des provisions et de pouvoir considérer leurs animaux reproducteurs comme des immobilisations.

La solution la plus simple demeure toutefois celle qui consiste à faire fusionner les deux régimes réels de bénéfices agricoles.

b) des différences à réexaminer entre agriculteurs , artisans et commerçants

- tout d'abord, le sentiment d'inégalité ressenti par les professions non agricoles est diffus, et dépasse très largement les considérations d'ordre fiscal. Notons ici néanmoins, car ce sujet sera traité de façon plus approfondie dans le cadre de la pluri-activité, qu'au moins trois mécanismes spécifiques au calcul des bénéfices agricoles focalisent les mécontentements :

- la déduction fiscale pour investissement (art. 72 D du CGI) est aujourd'hui à l'origine d'un pourcentage très important (proche de 10%) des revenus des agriculteurs qui y ont recours. Destinée à favoriser l'investissement – ce qui est légitime –, son évolution dans le temps a ouvert un débat auquel les propositions présentées dans ce rapport tentent d'apporter une solution ³⁷ ;
- le traitement des revenus exceptionnels d'activité courante (art.75 OA du CGI). Il concerne toutefois beaucoup moins d'agriculteurs ;
- la question des stocks à rotation lente (art. 72 B du CGI) : elle sera également évoquée plus longuement, notamment afin de proposer une évaluation des stocks qui effacerait, si on l'étend à toutes les professions détentrices de tels stocks, la différence soulignée ;

Par ailleurs, l'analyse évoquée à propos des forfaitaires au regard de la pluri-activité s'applique a fortiori pour les agriculteurs au réel : un agriculteur ayant un chiffre d'affaires agricole supérieur à 500 000 F peut déclarer ses résultats d'activité accessoires³⁸ dans le cadre des régimes micro BIC et micro BNC. Les régimes fiscaux des micro-entreprises commerciales et artisanales ont été bâtis, on le sait, pour des activités à faibles revenus, ce qui n'est pas le cas des agriculteurs dont la situation est évoquée ici.

- à l'inverse, certaines dispositions fiscales ou comptables entrant dans le régime de droit commun des BIC ne sont pas retenues dans les régimes réels des bénéfices agricoles :

³⁷ Voir en annexe XI le tableau sur l'évolution de la DPI

³⁸ en cas de dépassement des seuils imposés par l'art. 75 du CGI

• la question **de la prise en compte des déficits** d'exploitation mérite d'être soulignée car elle est un exemple de résultats divergents obtenus à partir de mesures prises dans un même souci :

- le droit commun : pour n'importe quel foyer fiscal, les déficits d'activité sont déductibles des autres revenus éventuels de ce même foyer fiscal ; ils réduisent donc d'autant le revenu imposable sans aucune limitation de revenus.
- pour les revenus industriels, commerciaux et non commerciaux (BIC et BNC), la seule limitation à ce principe est la suivante : ne peuvent être déduits des revenus du foyer fiscal les déficits **liés à des activités accessoires non professionnelles** ; cette limite est donc indépendante du montant du revenu global du foyer fiscal.
- pour les agriculteurs imposés aux bénéfices réels, en revanche, **les déficits agricoles ne sont pas déductibles des autres revenus du foyer fiscal** si ces autres revenus sont supérieurs à 200 000 F (c'est le célèbre « amendement Jean Gabin »³⁹ de 1964).

L'intention était louable : interdire la sous-imposition des bénéfices agricoles pour ceux dont cette activité n'est qu'une activité « de loisir » et qui disposent de revenus très importants par ailleurs. Cependant, elle a conduit pour les agriculteurs à titre principal, à une discrimination par rapport aux autres professionnels.

• la question **des dates de clôture des exercices** : les professions non agricoles, ont, en permanence, la liberté de choix de la date de clôture de leur exercice comptable ; en revanche, les agriculteurs, une fois cette date choisie, ne peuvent plus en changer sauf circonstances très particulières.

B. Des charges globales mal équilibrées

L'examen détaillé de la détermination des bénéfices agricoles a souligné l'existence de nombreuses différences, sources ou vécues comme telles, d'inégalités. Mais une prise en compte de l'ensemble des prélèvements (fiscaux et sociaux) fait apparaître d'autres déséquilibres dans le traitement des agriculteurs par rapport aux autres contribuables ou cotisants.

1. Des retombées sociales imprévues

Cette question sera étudiée en détail dans la troisième partie du rapport. Notons simplement ici que la réforme du mode calcul des cotisations sociales de 1990 a provoqué un profond bouleversement qui en justifie le réexamen.

a) l'assiette des cotisations sociales des non salariés

La suppression de la référence au revenu cadastral⁴⁰, et sa substitution par le bénéfice agricole, a rendu l'assiette des cotisations sociales beaucoup plus juste globalement. C'est d'ailleurs un argument supplémentaire en faveur de la suppression de l'évaluation des bénéfices agricoles forfaitaires sur la base du revenu cadastral.

Mais cette réforme a engendré une nouvelle inégalité, cette fois au détriment des agriculteurs (comme d'ailleurs de l'ensemble des non salariés), par rapport aux salariés : les salariés

³⁹ art.12 de la loi de finances n° L 64-1279 voté le 23/12/1964

⁴⁰ Loi n° 90-85 du 23 janvier 1990

acquittent des cotisations sociales sur une assiette, **le salaire** qui représente **les seuls revenus de leur travail**. **Le bénéfice agricole**, quant à lui, qu'il soit forfaitaire ou réel, prend en compte **la totalité des revenus de l'exploitation** : autrement dit aucune distinction n'est faite entre les revenus du travail de l'exploitant et ceux qui seraient liés, s'il étaient distingués, au capital immobilisé dans l'entreprise.

Mentionnons ici également un débat en cours né d'un récent arrêt du Conseil d'Etat (Arrêt Meissonnier n° 164687 du 8 juillet 1998) que l'administration fiscale n'applique d'ailleurs pas, mais qui fait l'objet d'une **revendication conjointe de toutes les professions indépendantes** (commerçants, artisans et agriculteurs) : la possibilité de déduire des charges d'exploitation, un loyer fictif **au prix du marché**, pour les immeubles utilisés effectivement dans l'activité et qui sont la propriété de l'exploitant.

Certes, depuis la loi de 1995, les agriculteurs propriétaires – exploitants peuvent comptabiliser en charges d'exploitation une rémunération fictive des terres qui leur appartiennent (par assimilation avec les fermages inscrits en charges au bilan des agriculteurs exploitants non forfaitaires). Mais cette rémunération – appelée la « **rente du sol** » - est évaluée sur la base du revenu cadastral, à un prix qui est donc très inférieur à la base moyenne des fermages. Ceci pose le problème de l'allègement du poids du capital d'exploitation, traité plus loin.

Cette distinction, sur laquelle nous reviendrons plus longuement, aurait une faible incidence fiscale puisque les revenus du capital sont imposés comme n'importe quel type de revenu. En revanche, leur déduction de l'assiette des cotisations sociales serait de nature à réduire de façon significative ces cotisations⁴¹. Notons d'ores et déjà que, si cette distinction était retenue, plusieurs mécanismes fiscaux déjà évoqués (loyer fictif et rente du sol, DPI) qui ont entre autres pour objet de prendre en compte cette question, n'auraient plus de raison d'être.

b) les différences entre agriculteurs et autres non salariés

Une différence non négligeable existe aujourd'hui entre agriculteurs imposés au bénéfice agricole réel et professionnels relevant des BIC et BNC dans l'établissement de l'assiette des cotisations sociales : le droit commun social des agriculteurs au réel est le résultat du calcul d'une assiette de cotisations sociales évaluées sur **la base de la moyenne triennale** (moyenne algébrique des résultats d'exploitation des années n-1, n-2 et n-3, dans laquelle sont pris en compte les déficits éventuels.).

En revanche, les BIC (et les agriculteurs ayant opté pour la base de cotisations annuelles), ne peuvent se voir imputés les déficits des années antérieures. Ils acquittent donc des cotisations sociales, dans la mesure où existe une cotisation minimale, ne tenant pas compte de la réalité de leurs revenus réels sur plusieurs années. Cette question sera évoquée en troisième partie du rapport.

2. Des spécificités contestées

Hormis les différences évoquées au titre de la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu et leur incidence sur le calcul des cotisations sociales évoquées ci-dessus, il convient également de rappeler ici les différences existant par rapport aux autres impositions :

⁴¹ voir en annexe XII l'incidence de la rémunération des capitaux propres de l'entreprise

a) les régimes de TVA

Les différences de traitement entre agriculteurs d'une part, artisans et commerçants d'autre part se sont réduites depuis la réforme du régime général de TVA de 1998. **Le régime simplifié de TVA pénalise donc davantage aujourd'hui les agriculteurs :**

- le régime simplifié agricole (RSA) de TVA est en effet obligatoire pour tous les agriculteurs ayant des recettes agricoles supérieures à 300 000 F, et s'applique donc aussi à une partie des agriculteurs soumis au régime du forfait collectif. En revanche, les commerçants et artisans ayant un chiffre d'affaires inférieur à 500 000 F de recettes commerciales, et inférieur à 175 000 F de recettes non commerciales ou de prestations de services, sont placés en franchise de TVA. Les agriculteurs au forfait, dont le chiffre d'affaires est compris entre 300 000 F et la limite du forfait (500 000 F) sont donc soumis à des obligations déclaratives que ne connaissent plus les micro-BIC et les micro-BA. C'est une première différence ;
- mais la plus importante source d'inégalité de traitement tient à deux spécificités du RSA **sur lesquelles nous reviendrons. Notons simplement ici :**
- que la déclaration annuelle au 31 décembre et le remboursement annuel de TVA ont pour effet **d'alourdir les charges en trésorerie des agriculteurs**. En effet, ces derniers, compte tenu du droit commun des taux de TVA sont, dès qu'ils effectuent des investissements, largement créditeurs en TVA. Le remboursement annuel au 31 décembre leur fait donc supporter le financement de la part remboursable pendant toute l'année.
- de même, **la non concordance entre la date de clôture de l'exercice comptable** fixée librement une fois pour toutes et la **date obligatoire de déclaration annuelle de TVA** au 31 décembre, est-elle une source de complexité administrative. Des propositions d'alignement du RSA, sur ces deux points, avec le régime général de TVA seront exposées au chapitre III.

b) les impôts locaux

L'étude des impôts locaux peut sembler sortir du cadre de ce rapport (elle sera néanmoins à nouveau évoquée au chapitre IV). Les traitements spécifiques retenus pour certains de ces impôts nous amènent cependant à les citer ici.

- **la taxe professionnelle** est souvent avancée comme un facteur d'inégalités entre agriculteurs et artisans, commerçants ou professions non commerciales. Il est exact qu'au moment où cet impôt (vivement dénoncé par ailleurs) a été créé en 1976. Le choix avait été fait d'en exonérer l'activité agricole. Quatre considérations doivent néanmoins être rappelées pour tempérer cette inégalité :
- ce choix reposait sur la difficulté d'appliquer à l'agriculture une imposition assise sur le travail ;
- en second lieu il faut noter que les agriculteurs sont, de leur côté, redevables de la taxe sur le foncier non bâti (tous les propriétaires fonciers le sont, mais la terre agricole fait partie des outils de production de l'agriculteur ;
- par ailleurs, les agriculteurs sont soumis à la taxe professionnelle au premier franc lorsqu'ils exercent des activités non agricoles accessoires. (sauf cas particulier de l'entraide entre agriculteurs – article L 325-2 du code rural) ;

- la taxe professionnelle a été profondément modifiée par la loi de finances pour 2000 qui en a exonéré la part salariale immédiatement pour les petites entreprises, et sur deux ans pour les autres.

• **Les taxes foncières** : ces deux impôts, rappelons le, sont assis sur des évaluations très anciennes : les dernières révisions de revenus cadastraux datent, respectivement, de 1964 pour le foncier non-bâti et de 1970 pour le foncier bâti. Ce sont des bases d'imposition faibles, et de plus :

- pour le foncier non bâti : les agriculteurs ont bénéficié depuis 1993, pour leurs terres agricoles, d'une diminution importante de cette taxe : la suppression progressive des parts départementale et régionale. Le « rendement » national de la taxe sur le foncier non bâti représente 9 milliards de francs (mais cette somme comprend la totalité du foncier). C'est néanmoins une charge.
- pour le foncier bâti à l'inverse, une différence subsiste en faveur des agriculteurs qui sont exonérés de cette taxe pour les bâtiments affectés à l'exploitation, alors que les artisans et commerçants s'en acquittent.

c) autres impositions

Un dernier volet conséquent d'imposition relève de la fiscalité écologique. Cette question a été traitée dans différents rapports parlementaires, en particulier dans celui de Mme Bricq⁴². Notons ici tout de même qu'au regard de la TIPP (taxe sur les produits pétroliers), des dispositions analogues à celles prises récemment par le Ministre des Transports, M. Gayssot, en faveur des transporteurs routiers, pourraient être mises à l'étude pour les artisans et commerçants en milieu rural afin de rapprocher leur situation de celle des agriculteurs.

En conclusion de cette présentation consacrée à l'équité fiscale, on constate que la fiscalité agricole, dans son état actuel de complexité, est **inéquitable** mais dans **les deux sens** : on ne peut se contenter de dire : « les agriculteurs ne paient pas d'impôts » ou encore « les artisans et commerçants paient davantage d'impôts que les agriculteurs ».

Il est plus juste de dire que le régime fiscal agricole actuel représente globalement une fiscalité faible, mais qui souffre au moins de deux défauts :

- **elle ne distingue pas suffisamment les exploitants à très faibles revenus des autres exploitants agricoles,**
- **elle traite trop différemment les activités à faibles revenus, qu'elles soient agricoles ou non, à l'intérieur du monde rural.**

L'analyse suivante permettra d'exposer plus avant les raisons à caractère économique qui ont conduit à la mise en place de mesures spécifiques à l'agriculture. Il sera souligné à cette occasion la plus ou moins grande pertinence de ces mesures tant au regard de l'activité agricole proprement dite qu'en réponse à la question de la pluri-activité.

⁴² Députée de Seine et Marne

II. Qui ne satisfait plus personne

Au-delà de sa fonction première - la contribution de chacun à la dépense publique à hauteur de ses moyens - , la fiscalité a une seconde finalité , à travers sa mise en œuvre : c'est un instrument au service de la puissance publique, pour réguler ou inciter dans tel ou tel domaine de l'activité économique. La question posée devient alors celle de la pertinence de ces mesures.

La pertinence de l'outil fiscal s'entend ici à un double titre :

- à celui de **l'activité** : l'agriculture, dans sa définition traditionnelle (art L-311 du code rural). Il s'agit de mesurer si l'effet économique (allégement et incitation), attendu de l'outil mis en place est bien avéré (quel que soit son caractère inégalitaire) ; ou à l'inverse d'en déterminer les imperfections ;
- à celui de la **pluri-activité**, et de la **multifonctionnalité** de l'agriculture telles que définies par la Loi d'Orientation Agricole du 9 juillet 1999 : il s'agit là de déterminer si les outils fiscaux – nonobstant leurs performances ou non – favorisent la pluri-activité.

Enfin, certaines caractéristiques de la fiscalité peuvent être non pertinentes aux deux titres : les différences fiscales liées aux statuts juridiques (formes sociétaires).

A. Une agriculture en difficulté

On ne peut, bien entendu, attendre de la fiscalité qu'elle résolve toutes les questions, notamment celles relevant du droit positif, ou de mécanismes d'ordre purement économique. Toutefois, les outils fiscaux sont censés être des mécanismes correctifs.

L'évolution du secteur agricole a conduit, au fil des cinquante dernières années à faire de l'agriculteur un agent économique soumis aux lois de l'entreprise ; deux problèmes sont rapidement apparus à ce titre : d'une part celui du poids du foncier et donc celui, pour partie corrélatif, de la transmission et de l'installation des jeunes, et d'autre part une complexification croissante liée aux formes sociétaires offertes à l'activité agricole.

1. Une charge financière trop lourde:

L'une des questions centrales de l'agriculture d'aujourd'hui, quel que soit son secteur d'activité spécifique (polyculture, élevage ou cultures spécialisées), sa situation géographique (nord ou sud de la France, plaine ou montagne) ou sa taille (petites ou grandes exploitations), est le financement de ses moyens de production.

L'exploitation agricole est l'activité économique dans laquelle ce qu'il est convenu d'appeler « l'intensité capitalistique » est la plus élevée dans sa catégorie. C'est à dire celle où les revenus tirés de l'activité sont les plus faibles en comparaison des moyens de production matériels (terres, bâtiments, outillage) mis en œuvre⁴³.

⁴³ Voir annexe XII Etude d'une rémunération des capitaux propres en agriculture et pour les activités commerciales.

Cette constatation n'est pas contradictoire avec la volonté, exprimée à juste titre par certains, de freiner la course au « productivisme » qui caractérise une partie de l'agriculture depuis les années 60. Car ce sont précisément bien souvent les nécessités de financement de ces moyens de production qui ont donné naissance à des comportements de recherche de la productivité à tout prix (agrandissement, utilisation massive de produits phytosanitaires ou d'alimentation industrielle du bétail etc....)

Trouver des réponses à la question du financement du capital d'exploitation permettrait donc, au moins pour partie, d'enrayer une recherche de rentabilité dont beaucoup estiment qu'elle ne correspond pas à leur vision de l'activité agricole.

Le poids du financement des moyens de production agricoles a en effet largement contribué à provoquer :

- une chute vertigineuse du nombre d'exploitations depuis trente ans (en raison, essentiellement de l'agrandissement des entreprises existantes) ;
- une transmission des exploitations et une installation des jeunes de plus en plus difficiles (8000 installations aidées seulement en 1998 alors que 10 000 seraient nécessaires pour maintenir un nombre constant d'exploitations), en raison du coût de l'installation notamment ;
- une réduction drastique de l'emploi en agriculture, qu'il s'agisse du nombre d'exploitants ou du nombre de salariés agricoles à plein temps (voir annexe III).

Ce constat n'est pas nouveau, et des solutions ont été recherchées par le législateur tant dans le cadre des lois spécifiques à l'agriculture (et singulièrement dans la Loi d'Orientation Agricole du 9 juillet 1999), que par la mise en place d'outils fiscaux.

Une conclusion s'impose : les résultats n'ont pas été à la hauteur des espérances... On tentera donc ici de rechercher les raisons de la non pertinence de ces outils fiscaux, au regard du poids du foncier et des autres freins à l'installation.

a) Le poids du foncier – le débat sur la valeur de l'entreprise

La caractéristique première de l'agriculture est qu'elle requiert l'utilisation du foncier⁴⁴ non bâti dans des proportions très importantes ; la terre agricole offre deux particularités :

- l'une juridique : le foncier n'est pas un bien « amortissable », ce que chacun comprend puisque le foncier ne disparaît pas ou plutôt ne « s'use pas » comme un objet (le débat sur l'environnement pourrait tempérer cette appréciation) ;
- l'autre est purement économique : la valeur vénale du foncier est tendanciellement croissante ; c'est très évident pour les terres viticoles, cela l'est de façon plus diverse pour les autres terres agricoles⁴⁵.

⁴⁴ Rappelons au passage que dans certains pays de l'Union Européenne, les élevages « hors – sol » ne relèvent pas de l'activité agricole (Allemagne...)

⁴⁵ Certains pays comme l'Allemagne ont subi cette évolution plus tôt et de façon plus généralisée qu'en France : le prix moyen de la SAU allemande est de 100 000 F/ha. Ce pays en a donc tiré des conséquences sur lesquelles nous reviendrons.

L'activité agricole est donc pour une grande partie assise sur l'exploitation d'un bien, la terre, et ce capital non amortissable constitue un handicap économique très lourd qui pèse sur sa rentabilité, le plus souvent pendant toute la durée d'activité de l'exploitant. Il constitue donc un frein à l'installation des jeunes.

Alléger le poids du foncier – toutes choses égales par ailleurs (juridiquement) – est donc une demande récurrente des agriculteurs.

Différents types de solutions ont été recherchées simultanément :

- une répartition du poids du foncier sur d'autres que sur l'exploitant (par la location des terres agricoles ou la mise en société),
- des outils fiscaux spécifiques permettant l'acquisition ou la transmission des terres.

• la répartition du poids du foncier :

Deux moyens, d'ailleurs non exclusifs l'un de l'autre, permettent de répartir le poids du foncier : la location des terres agricoles et la recherche de partenaires. Tous deux rencontrent cependant des limites.

· **le retour du « fermage »** : l'évolution du monde agricole s'est faite, sur ce point, dans le sens de la dissociation entre exploitation et propriété foncière. Le fermage, voire le métayage⁴⁶, ont changé de statut « social ».

Leur caractéristique a longtemps été celle de la pauvreté, puis de la faiblesse économique (le fermier et le métayer étaient ceux qui ne possédaient rien hormis leur seule force de travail). Un propriétaire foncier employait donc plusieurs, voire plusieurs dizaines de fermiers et de métayers.

Aujourd'hui la situation est inverse : un exploitant loue des terres à plusieurs propriétaires⁴⁷ ; le fermage est devenu un mode « moderne » d'exploitation.

Une limite est alors apparue au financement du foncier par ce biais, celle du montant des fermages. Chacun comprend qu'une meilleure répartition de la charge foncière renvoie nécessairement à la question de la rentabilité du foncier.

Or le statut du fermage s'appuie sur un pilier central qui est **le bail rural**.

Elaboré pour protéger le fermier, celui-ci a trois caractéristiques par rapport aux baux commerciaux :

- une durée plus longue (9 ans extensibles à 18 ans contre 3 à 9 ans)
- le caractère incessible du bail (sauf dérogation dans le cadre familial)
- l'encadrement des fermages (fixés annuellement par arrêté préfectoral dans chaque département)

Deux de ces caractéristiques constituent des freins à l'investissement :

- **l'encadrement des fermages**, en premier lieu, retire une très grande partie de l'intérêt que pourraient trouver des investisseurs à acheter de la terre agricole. Les fermages

⁴⁶ La question du métayage est évoquée au Ch. IV.

⁴⁷ Dans le département de l'Oise, la Surface Agricole Utile (SAU) est exploitée à 60% en fermage.

représentent en effet une faible rémunération en comparaison de celle qui émane d'autres types de placements de capitaux.

Mais cet encadrement des prix des loyers de la terre agricole est nécessaire tant qu'aucune distinction ne peut être établie clairement, dans la fixation des prix du foncier, entre les différences d'utilisation de ce foncier.

En effet, le prix d'un hectare de terre est lié à beaucoup d'autres éléments que ceux relatifs à sa seule « qualité agricole » (à l'exception de la viticulture). Des anticipations d'extension de zones urbanisables, des constructions de grandes infrastructures, voire simplement la qualité « d'espace privatif » attribuée à une terre, sont autant d'éléments qui peuvent faire monter le prix du foncier d'une manière erratique.

Il en résulte qu'un fermage au « prix du marché du foncier » serait insupportable pour la quasi totalité des exploitants agricoles (toutes les évaluations montrent que les fermages seraient multipliés par deux ou par trois). **Cette question du niveau des loyers de la terre agricole renvoie donc à un débat plus large sur la nature même et le prix du foncier.**

- **L'incessibilité du bail** est un second frein à la rémunération du foncier agricole : un exploitant, hors cadre familial, ne peut à l'instar d'un commerçant, céder son bail quand bien même il obtiendrait l'accord du propriétaire. Il en résulte une rigidité du marché « locatif » des terres agricoles.

La combinaison de l'encadrement du prix du fermage et de l'incessibilité du bail (car les propriétaires ne s'opposeraient plus à la cessibilité du bail si les loyers – fermages – étaient libres), réduit considérablement le développement de la location de terres agricoles hors cadre familial.

Ceci tempère donc l'appréciation portée sur le développement du fermage : on constate en effet que la terre agricole se loue en grande partie dans le cadre familial (un exploitant se retire en louant ses terres à son fils, ou en créant une structure sociétaria à cette même fin), plus qu'elle ne permet l'installation de jeunes non issus du milieu agricole.

· les formes sociétaires

Une autre voie a été ouverte pour décharger l'exploitant du poids du foncier, et tenter de rapprocher l'exploitation agricole des autres activités économiques : la création de formes sociétaires spécifiques.

Dès les années 1960, la création du GAEC, puis dans les années 70, pour le foncier, celles des Groupements Fonciers Agricoles (GFA) d'abord, puis des Groupements Fonciers (pour la forêt) et plus récemment des Groupements Fonciers Ruraux (GFR) permettant d'associer forêt et terres agricoles, ont été autant d'étapes de cette réalisation de formes sociétaires réputées adaptées à l'agriculture.

L'idée de socialiser le foncier était une bonne piste de recherche, mais elle s'est heurtée à l'écueil précédemment évoqué, sa faible rémunération. Les GFA n'ont pas donné les résultats escomptés : cette forme sociétaria ne s'est pratiquement pas hissée au-delà du cadre familial agricole. En ce qui concerne les autres formes sociétaires non spécifiques au foncier, elles seront évoquées dans un prochain développement.

A défaut d'une solution économique, quelques dispositions fiscales ont néanmoins été mises en place pour tenter d'atténuer les charges foncières et ce, soit pendant la durée d'activité, soit au moment de la cessation d'activité. Force est de reconnaître la faiblesse de ces outils.

-des outils fiscaux spécifiques au foncier agricole

• **l'allègement des plus values foncières** : la législation fiscale française, comme celle de la plupart des pays de l'Union Européenne, a instauré une taxation spéciale des plus-values, destinée à prendre en compte fiscalement les écarts entre la valeur de cession et la valeur des actifs inscrits au bilan (pour les activités économiques), ou constitutifs du patrimoine privé.

Cette taxation est différente selon qu'il s'agit des biens **à usage professionnel** ou de **biens privés** : les terres agricoles ou forestières ne sont pas imposables au titre des plus-values, du moins dans la limite de plafonds par catégories de terres fixés par décrets, lorsqu'elles sont privées, mais le deviennent, lorsqu'elles sont inscrites au bilan de l'exploitation ; ce qui est pour le moins paradoxal.

Certes les plus-values professionnelles sont exonérées lorsqu'il s'agit de petites entreprises : c'est l'art. 151 septies du CGI sous condition de recettes d'activité (1 million de F pour les agriculteurs).

Mais faute de pouvoir distinguer les terres agricoles effectivement exploitées des autres, il a été impossible jusqu'à présent de prévoir des mesures qui leur soient spécifiques, sauf une seule : l'exonération des plus-values foncières réalisées pendant la période forfaitaire.

Nous nous trouvons ici devant un choix (relativement) fondamental (car il ne saurait concerner les seuls agriculteurs) de notre modernisation économique :

si l'on souhaite, comme c'est le cas, favoriser la création, le maintien et le développement de l'activité économique des petites entreprises, il faut prendre des mesures qui permettent leur transmission dans de bonnes conditions (qu'il s'agisse ou non de successions).

Dans ce cas, **une distinction devrait être recherchée encore plus nettement entre les biens maintenus dans l'activité et les biens cédés à d'autres fins**. Ce choix a été mis en œuvre une première fois lors du vote de l'art. 11 de la loi de Finances rectificative pour 1999⁴⁸ dans le cadre des successions : en cas de maintien pendant 8 ans des actifs concernés au sein de l'entreprise (ou de l'exploitation agricole), une exonération de 50% des droits de succession est accordée.

Proposition : prendre une mesure analogue pour la taxation des plus-values : exonération (à un taux à définir) ou à tout le moins, report d'imposition⁴⁹, des plus values de cession d'actifs sous condition de maintien dans l'entreprise par le successeur.

Cette disposition est particulièrement nécessaire pour les plus-values foncières, lorsqu'elles portent sur des terres agricoles, afin de sortir du paradoxe évoqué plus haut. C'est pourquoi il conviendrait – a minima – de prendre une décision spécifique les concernant :

⁴⁸ Devenu les art. 789 A et 789 B du CGI

⁴⁹ la quasi totalité des autres pays membres de l'Union Européenne pratique un tel report d'imposition de la taxation des plus-values

Proposition : exonérer de plus-values les <u>seules</u> terres agricoles ou forestières maintenues en exploitation effective

• **L'aménagement des droits de mutation:** en dehors des dispositions récentes prises dans les dernières lois de finances, qui ont réduit à peu de choses les dispositifs antérieurs spécifiques au traitement du foncier agricole ou forestier, cette question renvoie au débat plus général sur **l'évaluation de l'entreprise** (ou de l'exploitation agricole).

Débat sur l'évaluation de l'entreprise

- **L'évaluation de toute entreprise**, qu'elle ait une vocation agricole, industrielle, commerciale ou non commerciale présente en effet toujours des difficultés. Les nombreux colloques sur l'estimation des biens, dans le cadre de l'impôt sur la fortune, ou de la transmission d'entreprises en témoignent. Ces évaluations peuvent être liées à la fiscalité, mais dépassent généralement ce cadre.

Il s'agit plus souvent d'évaluations opérées dans le cadre d'une transmission, et destinées à pérenniser l'entreprise ou à en conserver l'attribution privilégiée du pouvoir de direction.

Il existe diverses techniques (elles peuvent d'ailleurs varier à l'infini) pour approcher la valeur d'une entreprise : on peut en distinguer au moins quatre :

- valeur mathématique ou patrimoniale, fondée sur une revalorisation de chacun des éléments de l'actif,
- valeur de liquidation, elle correspond à la valeur qui pourrait en être retirée en cas de cession à la suite d'arrêt de l'activité,
- valeur de rendement, elle est calculée en appliquant un taux de capitalisation au bénéfice retiré de l'entreprise,
- valeur de comparaison, elle fait référence aux mutations de même type effectivement réalisées dans un environnement comparable.

Lorsqu'il s'agit de l'évaluation d'un bien, voire d'une entreprise pour lequel un marché homogène existe (un tracteur ou un fonds de commerce situé dans une galerie marchande par exemple), l'approche de la valeur ne donnera lieu qu'à peu de contestations, entre vendeurs et acquéreurs d'abord, entre cohéritiers ensuite, entre contribuables et administration fiscale enfin.

En revanche, dès que le bien présente une caractéristique particulière sur le plan économique, patrimonial, familial, ou affectif, l'approche de sa valeur en termes de prix du marché, devient plus complexe car il n'y a pas véritablement de marché comparable. C'est une situation très fréquente, tant pour les entreprises industrielles et commerciales de grande taille, que pour les plus petites entreprises lorsqu'elles se situent dans un créneau particulier, et pour nombre d'entreprises agricoles.

- L'évaluation de l'exploitation agricole

L'agriculteur, en cédant son exploitation, réalise rarement une simple opération financière, il entend aussi voir son exploitation perdurer.

Mais au-delà des souhaits personnels de chaque agriculteur, **le choix fait constamment en France par le Parlement et les Pouvoirs Publics est celui du maintien d'une agriculture fondée sur l'existence de structures familiales, harmonieusement réparties sur l'ensemble du territoire.**

Des lois d'orientation et complémentaire de 1960 et 1962, jusqu'à la loi d'orientation de 1999, la volonté est la même : favoriser l'installation de jeunes agriculteurs plutôt que l'extension non contrôlée d'exploitations existantes, œuvrer au maintien d'une agriculture à taille humaine de préférence à la constitution de vastes entités nécessairement dirigées par des personnes physiques ou morales sans lien avec la terre.

Ce choix peut relever de décisions individuelles, (ne pas vendre au plus offrant lorsque se présentent des possibilités de reprise par un jeune agriculteur). Il relève aussi de décisions politiques : aides, fiscales ou autres, à l'installation de jeunes agriculteurs .

Notons d'ailleurs, même si ce n'est pas là leur seule raison d'être, que les interdictions ou les freins, de droit ou de fait, mis à la cession d'un certain nombre d'éléments incorporels de l'agriculture (droit au bail, pas de porte, quotas laitiers ou betteraviers, améliorations culturales, ...) relèvent de cette logique de maîtriser une trop grande concentration de l'agriculture.

La référence au marché ne peut plus alors être la seule approche de la valeur d'un bien à transmettre : s'il est destiné à l'exploitation, les capacités de remboursement du jeune qui s'installe, qu'il s'agisse du fils ou du fils « adoptif » selon l'expression d'Alice Barthez⁵⁰, doivent aussi être prises en considération.

Or aujourd'hui, la seule référence au marché dans l'évaluation des biens comporte de lourdes conséquences fiscales : la plus importante d'entre elles est sans doute **l'insécurité des donations et successions déclarées**, voire des mutations à titre onéreux, dans un cadre familial, ou un cadre familial élargi. **L'article L 17 du Livre des Procédures Fiscales (LPF)** permet en effet à **l'administration de substituer à la valeur inscrite dans un acte soumis à l'enregistrement, la valeur vénale des biens considérés** lorsque elle est supérieure à la valeur inscrite. Le même article prévoit que c'est à l'administration d'apporter la preuve de la sous-évaluation du prix.

En l'absence d'un choix clairement effectué, – par voie législative –, en faveur de la transmission et de l'installation des jeunes, le prix retenu par l'administration est celui du « marché », alors même que deux situations ne sont jamais totalement comparables et que les aléas évoqués plus haut, sur le prix du foncier peuvent en faire varier le prix sans relation avec l'activité agricole.

Il paraît intéressant de mentionner ici un mode de traitement retenu par l'un de nos voisins pour contourner l'obstacle que constitue le poids du foncier. L'Allemagne a mis en place, dans le cadre des successions intra-familiales, une procédure originale : elle constitue à « geler » le foncier non bâti, l'objectif recherché étant le maintien de l'intégrité de l'exploitation agricole. Cette procédure s'appuie sur la notion de valeur rendement⁵¹, qui devient la base de l'évaluation de la succession et par voie de conséquence des droits de succession. La contrepartie demandée à « l'enfant repreneur » est double : une prise en charge financière des parents, et l'engagement de ne vendre aucune parcelle de terre agricole pendant 20 ans, sauf à en partager le produit avec les autres héritiers. Cette procédure n'est certes pas transposable directement dans notre droit, mais peut faire l'objet d'une proposition allant dans le même sens. Celle-ci compléterait la proposition d'exonération des droits de succession sur des terres agricoles ou forestières effectivement maintenues en exploitation.

Une proposition, admettant la diversité du « prix » de l'exploitation, peut être présentée car une souplesse encadrée dans la détermination de la valeur, avec intervention d'une Commission chargée périodiquement de prévoir la norme des abattements sur valeur vénale correspondant à un certain nombre de situations, paraît plus équitable que la détermination par la loi d'exonérations partielles qui ne prendront pas en compte la réalité mouvante de la situation des exploitations.

Proposition : pour les successions intra-familiales ou les donations:
lorsque tous les ayants – droits ont accepté explicitement la valeur d'une succession ou donation permettant l'installation effective d'un jeune (sur une exploitation agricole ou dans une transmission d'entreprise familiale), et avec des mesures d'encadrement adaptées, l'administration pourrait être tenue d'entériner la valeur déclarée.

Cette proposition s'inscrit dans la logique des dispositifs qui ont présidé à l'adoption par la loi de finances pour 2000 de l'exonération partielle des droits de succession (art. 789 A et 789 B du CGI) évoquée plus haut (faciliter la transmission des entreprises).

Bien entendu, il ne saurait y avoir cumul des deux dispositifs que sont d'une part, l'application de l'exonération nouvelle prévue par les art. 789 A et B du CGI, qui ne s'interroge pas sur la valeur des biens transmis, notamment aux parts de sociétés agricoles, et d'autre part l'évaluation des biens selon la méthode proposée, tenant compte du caractère propre d'une transmission familiale, quasi familiale ou répondant à un objectif d'installation.

⁵⁰ Sociologue à l'INRA de Dijon

⁵¹ Cette notion est prise en compte pour partie dans l'évaluation française de la valeur d'une exploitation, mais sans conséquence au plan juridique.

Toutes précautions doivent être prises par ailleurs pour éviter que l'exploitation transmise à une valeur d'installation pour le successeur, ne fasse l'objet d'une cession rapide à la valeur de marché, devenant alors injuste, non seulement au regard de la perception des droits de succession par l'Etat, mais aussi au regard des cohéritiers.

Dans ce sens, la procédure, dite du « rescrit », qui permet la consultation de l'administration sur la valeur d'un bien professionnel, avant sa donation, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999, pourrait être réactivée.

Poursuivre dans la même logique – celle aussi proposée pour le traitement des plus-values, et couvrir l'ensemble des mutations de foncier agricole et forestier (et donc en matière de succession, aller au-delà du cadre familial), consisterait à étudier deux propositions : l'une en matière de cession (mutations à titre onéreux), l'autre en matière de droits de succession (mutations à titre gratuit).

Proposition :

- **exonérer totalement de droits de mutation à titre onéreux, toute cession de terre agricole ou forestière sous condition de durée et sous condition que ces terres restent effectivement exploitées : cela consisterait à élargir et étendre la mesure existant actuellement pour les fermiers rachetant les terres qu'ils exploitent, ou les jeunes agriculteurs des TRDP⁵² (taux réduit à 0,60%)**
- **exonérer totalement de droits de succession les seules terres agricoles ou forestières sous condition de maintien dans l'activité agricole ou forestière pendant une durée minimale.**

b) les autres freins à la transmission et à l'installation : les débats sur le fonds rural et les valeurs incorporelles

L'intensité capitalistique de l'exploitation agricole ne concerne pas que le seul foncier non bâti. Les locaux et le matériel ainsi que d'autres éléments nécessaires à l'exploitation constituent parfois aussi un poids financier considérable. Cette question, qui nous l'avons vu pour le foncier, trouve peu de réponses fiscales, renvoie à deux débats sensibles :

- celui relatif à la mise en place d'un « **fonds rural** », par analogie avec le « fonds de commerce »
- celui relatif au traitement des valeurs dites « **incorporelles** » : droits à produire en particulier.

Pour tenter d'y répondre, des outils fiscaux ont été mis en place, mais ils se révèlent, à l'usage, décevants voire ambigus. Il s'agit essentiellement des aides à l'installation et des aides à l'investissement.

· **le fonds rural**

Le débat sur la notion de fonds rural, ou de fonds agricole, est un débat lancinant depuis plusieurs années tant dans le milieu des spécialistes de droit rural, qu'au sein des organisations professionnelles, tout au moins certaines d'entre elles. Il recoupe en grande partie un autre débat sur la notion « d'entreprise », ou « d'exploitation agricole », sur lequel nous reviendrons au troisième chapitre.

⁵² Territoires Ruraux de Développement Prioritaire

Son point de départ est le constat économique déjà évoqué : indépendamment du poids du foncier, l'activité agricole est devenue une activité économique à part entière au sens où on l'entend habituellement dans le commerce ou l'industrie : elle a besoin de capitaux importants, elle apporte de la valeur ajoutée aux produits de base, pour satisfaire ses clients, à partir d'un savoir faire technique qu'elle a su développer, et doit dégager des bénéfices. L'exploitation agricole est donc devenue, en réalité, une entreprise.

Dans le cas du commerce, et désormais de l'artisanat, cette entité a reçu une reconnaissance juridique : **le fonds de commerce** (ou le **fonds artisanal**), auxquels sont attachés des caractéristiques patrimoniales : un fonds de commerce peut être donné, vendu, mis en location.

Le fonds de commerce comprend, de manière non exhaustive et évolutive, tout ce qui peut être individualisé et considéré comme donnant de la valeur à l'entreprise. C'est à dire « susceptible de procurer des revenus futurs » : le droit d'utilisation d'un immeuble qui n'appartient pas à l'exploitant (le droit au bail), la clientèle, les brevets, ou les marques.

Ces **éléments incorporels** du fonds de commerce peuvent être cédés, soit globalement avec le fonds de commerce, soit séparément. (Notons que l'existence du fonds de commerce n'est pas généralisée dans tous les pays de l'Union Européenne.)

La reconnaissance d'un **fonds rural ou agricole** a failli se concrétiser dans le projet de loi déposé en 1996 par Monsieur Philippe Vasseur, alors ministre de l'agriculture : l'article 16 de ce projet définissait en effet un « fonds agricole » comprenant « l'enseigne et le nom professionnel, la clientèle et l'achalandage, les marques, le mobilier professionnel, le matériel ou l'outillage servant à l'exploitation du fonds, ainsi que les autres droits de propriété industrielle qui y sont attachés. »

Cette définition du fonds était séduisante, mais elle s'est rapidement heurtée à un élément fondamental de notre droit rural : **le bail rural**, ainsi qu'à **un choix politique constant, le mode de gestion français des instruments de la Politique Agricole Commune**.

L'incessibilité du bail, que nous avons déjà évoquée à propos du poids du foncier, comme l'absence de marché des droits à produire, on « tué dans l'œuf » le fonds rural : dès lors que ces éléments incorporels sont par choix incessibles, un fonds rural analogue au fonds de commerce perd la plus grande partie de son intérêt. A l'inverse, créer un fonds rural incluant ces valeurs incorporelles, aurait conduit, à terme, à les rendre cessibles, ce qui n'était pas dans l'état d'esprit du monde rural en 1996.

Finalement, le débat sur **le fonds rural tel que présenté à l'époque, ne reposait pas tant sur le fait de regrouper en une entité spécifique un ensemble de biens, corporels ou incorporels, et de donner une consistance juridique à cet ensemble, que sur le fait d'y inclure ou non des éléments aujourd'hui incessibles**.

Il existe pourtant une autre voie possible, pour faire apparaître l'unicité de l'activité économique dans une entreprise individuelle : c'est l'objet du chapitre suivant. La notion de fonds rural est aujourd'hui dépassée.

- **les valeurs incorporelles : incessibilité du bail et droits à produire**

- **l'incessibilité du bail rural : définition**

L'article L 411-35 du Code Rural, pose comme un principe l'interdiction de toute cession de bail rural, même s'il admet quelques dérogations dans un cadre familial.

Mais le Code Rural va plus loin, puisqu'il dispose en son article L 411-74, que: « *Sera puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 200 000 F ou de l'une des deux peines seulement , tout bailleur, tout preneur sortant ou tout intermédiaire qui aura, directement ou indirectement, à l'occasion d'un changement d'exploitant, soit obtenu ou tenté d'obtenir une remise d'argent, ou de valeurs, non justifiée, soit imposé ou tenté d'imposer la reprise de biens mobiliers à un prix ne correspondant pas à la valeur vénale de ceux-ci* ».

- **la gestion des droits à produire : un choix national**

La politique agricole commune a mis en place des organisations communes du marché qui reposent sur des droits quantitatifs de production pays par pays, éligibles aux mécanismes de soutien communautaire. On nomme communément « droits à produire », les critères quantitatifs attribués à chaque exploitation (quotas laitiers ou betteraviers, droits de replantation des vignes, droits à primes pour les animaux etc....)

D'une manière très générale, la répartition de ces droits entre les agriculteurs français repose sur l'histoire de l'exploitation, sa situation de production à une date donnée, et des décisions d'ordre administratif. On parle d'une gestion administrée des droits à produire : **la cession des droits se trouve très généralement interdite en France**⁵³.

Ces interdictions ne sont bien entendu pas le fruit du hasard, mais le résultat d'une volonté commune des pouvoirs publics et de la grande majorité de la profession. Elles correspondent à **une volonté française de maintien d'une agriculture de petites structures solidaires, administrée dans le cadre d'une concertation permanente entre profession et administration.**

En conséquence, pourquoi y aurait-il débat puisque bail rural et droits à produire sont inaccessibles ?

- **le débat existe** en premier lieu **parce que le Code Rural**, dans son article L 411-75, **reconnait l'existence d'une forme de valeur incorporelle**, en acceptant l'indemnisation, du vendeur par un acheteur, des « **améliorations apportées à l'exploitation** ». Ces améliorations sont traitées comme des biens meubles et figurent donc à l'actif du bilan, avec toutes les incidences fiscales correspondantes : au titre de l'impôt sur le revenu (bénéfices agricoles) comme à celui de la TVA ou, le cas échéant, pour les droits de mutation. Le montant de l'indemnité est fixé en fonction des usages locaux, et l'administration fiscale n'intervient que si une indemnité manifestement surévaluée est susceptible de masquer une vente illicite du bail.

- **Le débat existe aussi** parce que **les principes d'inaliénabilité des baux ruraux et des droits à produire sont souvent ébréchés dans la réalité**, ce qui n'est pas sans incidence sur la fiscalité.

Il est relativement courant d'entendre dire que la pratique des « pas de porte » et autres « chapeaux » est bien connue des agriculteurs et des experts fonciers du nord de la France ou

⁵³ notons que ce choix est différent dans d'autres pays de l'Union Européenne : la Grande Bretagne mais aussi l'Allemagne ont des « marchés » de droits à produire, ces derniers étant détachables du foncier.

du bassin parisien ; pourtant des pratiques de versements occultes de sommes, en compensation de transferts de droits à produire, semblent s'être généralisées.

Pour Denis Barthélémy, directeur de recherches à l'INRA, la volonté politique d'empêcher l'apparition de valeurs de cession des éléments incorporels de l'actif d'une exploitation agricole se heurte à la logique économique d'entreprise. Dès lors apparaissent simultanément des comportements explicites parfaitement illégaux, des comportements occultes ou des voies de traverse.

Pour ce chercheur, les pas de portes peuvent aller jusqu'à 10 000 ou 15 000 francs par hectare dans la grande région parisienne, et au-delà dans les départements du Nord. Les quotas betteraviers se négocieraient entre 300 et 500 francs la tonne. Les quotas laitiers se céderaient autour de 2 francs le litre. (Revue de Droit Rural n° 250 de février 1997 page 88).

Le même auteur évalue, avec son collègue André Leseigneur, entre 300 et 1 500 francs, par droit, la survalorisation des animaux lorsque la cession s'accompagne du transfert de droits à primes⁵⁴. Il est intéressant de noter que les auteurs remarquent un accroissement de valeur là « où les conditions de concurrence sont plus vives et le contrôle des structures peut être moins actif ».

Ces transactions « au gris » ne sont pas sans conséquences. Au regard de la politique agricole, la plus importante est sans aucun doute **le renchérissement du coût de l'installation en agriculture**. Les droits à produire ont été mis en place pour tenter de répartir harmonieusement les productions entre les agriculteurs et sur le territoire, et pour éviter que la loi du marché ne soit le seul facteur de cette répartition. L'existence de transactions occultes réintroduit une forme de marché qui s'effectue aux dépens des plus faibles et notamment des jeunes qui souhaitent s'installer.

Avant même de chercher à mettre en place des dispositifs fiscaux permettant l'installation des jeunes, il faudrait d'abord veiller à ne pas laisser son coût se renchérir de façon illicite. **Il serait pour le moins paradoxal de voir des dispositifs de contrôle de la production destinés, entre autres, à permettre l'installation des jeunes, se transformer en obstacles à l'installation.**

La question est de savoir comment l'administration fiscale traite cette question : elle fait preuve d'un réalisme total, particulièrement audacieux au regard des dispositions du Code Rural, puisque :

- elle applique aux sommes considérées par elle comme un droit d'entrée, les mêmes règles qu'en matière commerciale (supplément de loyer ou cession d'un élément d'actif soumis à la taxation des plus-values),
- elle traite les mouvements financiers, implicites ou non, correspondants au paiement d'éléments incorporels (droits à produire), comme ceux inscrits dans un fonds de commerce (assujettissement à la TVA, à la taxation des plus-values et aux droits de mutation éventuels).

Un tel réalisme fiscal est compréhensible si l'on examine la situation du **vendeur** : dès lors qu'il perçoit des sommes liées à son activité professionnelle, même de manière illégale, il n'y aurait aucune raison de les voir échapper à **l'impôt**.

⁵⁴ « L'Agriculture européenne et les droits à produire » Denis Barthélémy et Jacques David ; INRA décembre 99

Mais ce réalisme a des conséquences plus graves par rapport à la situation de **l'acheteur** qui a versé les sommes à titre de droit d'entrée ou d'acquisition de droits à produire : en effet **la déduction**, soit au titre de charges, soit au titre d'éléments déductibles de la valeur de cession ultérieure, des sommes payées et illégalement inscrites à l'actif du bilan est admise ! **L'administration admet donc l'apparition en comptabilité d'éléments interdits, en contradiction flagrante avec le Code Rural !**

Toutefois cette pratique ne peut avoir lieu que lorsque les sommes versées et perçues illégalement sont déclarées en tant que telles. Dans la réalité, les choses se passent autrement : la valeur des pas de porte ou des droits à produire passe le plus souvent par une surestimation des autres éléments d'actif transférés : bâtiments, installations, matériels, animaux.

L'incidence fiscale est alors claire et directe :

- soit ces éléments incorporels apparaissent explicitement, ils ne peuvent alors donner lieu ni à amortissements, ni à déduction sauf lors de leur cession ;
- soit leur prise en compte dans le prix des éléments matériels cédés n'est pas apparente et il y aura amortissement, ou déduction directe s'il s'agit d'animaux comptabilisés en stocks.

Ceci conduit naturellement les agriculteurs, ce qui est bien compréhensible, à inclure dans l'estimation des biens mobiliers, la valeur des éléments incorporels pour profiter des possibilités d'amortissements ou de charges déductibles. Ils se trouvent donc de fait en infraction à la législation rurale et à la législation fiscale.

Mais la position administrative aboutit à un autre paradoxe plus surprenant encore : dès lors qu'elle constate que les pas de porte existent, que les droits à produire se vendent, **l'administration est tentée de considérer une cession d'exploitation sans valorisation des droits à produire ou des pas de porte comme un acte anormal de gestion** ; de même voudrait-elle voir figurer à l'actif d'une succession, ces mêmes éléments incorporels. **L'exploitant qui respecte la légalité devient donc suspect !**

L'écart entre le droit ou les choix constants de notre politique agricole, et la réalité économique, aboutit à une impasse : les valeurs incorporelles sont interdites en agriculture, mais elles sont appréhendées par l'administration fiscale, ce qui est juste au regard de l'équité fiscale et en termes de réalité économique. Pour sortir de cette impasse, une modernisation en profondeur du traitement juridique de l'activité économique est nécessaire.

C'est le sens des approches esquissées dans ce rapport (chapitre III)

Dans l'immédiat, il conviendrait toutefois de **donner une plus grande sécurité fiscale aux exploitants agricoles.**

La solution la plus simple consisterait à revenir aux textes actuels :

- application des art. L 411-35 et L-411-74 du Code Rural, et de l'incessibilité de la plupart des droits à produire, c'est à dire l'interdiction de toute valorisation des droits d'entrée ou des droits à produire.

Lorsqu'ils donnent effectivement lieu à paiement, les sommes correspondantes seraient considérées comme des produits ordinaires imposables en bénéfices agricoles dans les conditions de droit commun.

- chez l'acquéreur, aucune inscription à l'actif, aucune déduction ne serait possible s'agissant de versement illégaux, à charge pour l'intéressé d'en demander restitution devant les tribunaux.

- s'il s'avère que des biens mobiliers sont surévalués au moment d'une transmission, et en dehors d'une application stricte de l'article L 411-74 du Code Rural, cette surévaluation serait déduite de la base d'amortissements ou de charges.

Dès lors, l'administration fiscale ne pourrait plus prendre appui sur des pratiques existantes, mais illégales, pour revaloriser des évaluations d'apports en société ou de donations/successions.

Cette solution draconienne permettrait-elle peut-être de faire avancer plus rapidement le débat de fond ?

c) des outils fiscaux décevants ou ambigus : l'aide à l'installation et la DPI

- **l'aide fiscale à l'installation est largement insatisfaisante :**

Notons que dans la plupart des pays de l'Union Européenne, il n'existe pas ou peu d'aides fiscales spécifiques à l'installation des jeunes agriculteurs, mais que des solutions ont été recherchées à travers la fiscalité foncière (taxation des plus-values et droits de mutations). Sans doute est-il apparu qu'aucune réponse exclusivement fiscale ne peut résoudre une question d'ordre économique voire sociétal.

Pour autant, les dispositifs actuels peuvent être améliorés :

- **au titre de l'impôt sur le revenu :**

Depuis 1981, les jeunes agriculteurs qui s'installent bénéficient d'un abattement sur leurs bénéfices (art. 73 B du CGI). La loi de finances pour 1993 avait prolongé le dispositif initial, en le modifiant partiellement, jusqu'au 31 décembre 1999. La loi de finances pour 2000 a prolongé le dispositif jusqu'au 31 décembre 2000 en attendant la publication du présent rapport.

Dans son écriture actuelle, l'art.73 B du CGI accorde un abattement de 50% aux exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition, établis entre le 1^{er} janvier 1993 et le 31 décembre 2000 et qui bénéficient de prêts à moyen terme spéciaux ou de la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs, au titre des soixante premiers mois d'activité.

Toutefois il souffre d'imperfections :

Il est tout d'abord inéquitable

- vis à vis de l'installation agricole non aidée,
- au regard de sa proportionnalité avec le niveau de revenu (les jeunes les plus dotés sont les plus aidés),
- enfin par rapport au traitement de l'installation des jeunes d'autres professions (artisans et commerçants).

Il est ensuite peu performant puisqu'il ne touche que peu à la question de fond : le financement du capital d'exploitation.

Cet abattement, destiné aux jeunes agriculteurs, est toutefois le pendant de l'exonération, totale ou partielle, (applicable jusqu'en 2004) accordée aux créateurs d'entreprises dans les autres secteurs d'activité économique et dans certaines parties du territoire : exonération totale de l'impôt sur le revenu pendant deux ans puis abattement dégressif les trois années suivantes, (art. 44 sexies du CGI). Ce dernier dispositif a été modifié par l'application d'une disposition communautaire appelée le « de minimis⁵⁵ », (plafonnement de l'exonération à 225 000 euros par périodes de 36 mois).

Mais un jeune agriculteur ne peut s'installer le plus souvent, sans reprendre une exploitation existante, il ne s'agit donc pas, au sens de l'art. 44 sexies du CGI, d'une création d'entreprise ; c'est pourquoi l'art. 73 B du CGI relatif à l'installation des jeunes agriculteurs doit être conservé ; en y introduisant éventuellement le « de minimis » décrit ci-dessus.

Proposition :

· **préserver le mécanisme de l'art. 73 B du CGI mais en l'étendant sous conditions à préciser, d'âge et d'exploitation (signature d'un CTE par exemple), aux installations non aidées au titre de la DJA⁵⁶**

· **proposer un traitement équivalent pour les installations des jeunes non agriculteurs**

· **harmoniser ces dispositions avec celle réservée aux jeunes créateurs d'entreprises**

· **au titre de la TFNB** : la proposition pourrait être d'étendre le dispositif d'allègement actuel (50% pendant 5 ans aux jeunes s'installant dans le cadre de la DJA ou de prêts spéciaux) à toutes les installations éligibles à la mesure précédente,

· **au titre des autres dispositifs**, qui concernent les cessations d'activité avec reprise par installation des jeunes (allègement des droits de mutation ou de la taxation des plus-values foncières), il conviendrait d'adopter une attitude unique : exonération (partielle ou totale) sous condition d'installation de tous les jeunes dans les mêmes termes que ceux retenus pour la première mesure.

Le choix du maintien des exploitations (comme des autres entreprises en milieu rural) amorcée dans la loi de Finances pour l'année 2000 à travers l'exonération de 50% des droits de succession des actifs maintenus dans l'entreprise, apparaîtrait ainsi clairement .

- un outil spécifique aux effets ambigus : la déduction fiscale pour Investissement des Agriculteurs (art. 72 D du CGI⁵⁷)

Créée en 1987 pour répondre aux difficultés parfois insurmontables rencontrés par les agriculteurs dans le financement de leur capital d'exploitation, la DPI, depuis sa création, a considérablement évoluée, ce qui en a modifié le sens.

De nombreuses modifications sont intervenues entre 1987 et 1999 :

- soit pour en étendre le bénéfice à toutes les formes sociétaires,
- soit pour en augmenter les effets (le taux d'abattement sur les bénéfices agricoles est passé de 10 à 35% et la déduction annuelle maximale est passée de 20 000 à 122 500 F),
- soit pour assouplir les conditions de réintégration des sommes non investies, en autorisant le choix de l'année et du montant de ces réintégrations,

⁵⁵ communication de la commission européenne : n° 96 C 6806 du 6 mars 1996

⁵⁶ la véritable solution consisterait à revoir les critères de l'installation aidée art. R 343-1 à 25 du Code Rural

⁵⁷ voir annexe XI « La DPI, son évolution »

- soit enfin et c'est l'effet de la LOA du 9 juillet 1999, pour en élargir l'utilisation au-delà des biens amortissables inscrits au bilan (acquisition de parts de sociétés).

Cette évolution a changé la nature de la DPI en la transformant en un **outil sélectif** (puisque proportionnel au revenu, même avec son caractère dégressif) **de provision pour risque de baisse du revenu et d'écêtement libre des revenus**. Elle ne répond donc plus que très partiellement à son objectif initial de financement des biens amortissables et **par voie de conséquence n'est plus un outil fiscal d'orientation des investissements**.

Un nouvel élargissement de la DPI – demandé par la profession – n'améliorerait pas cette absence de pertinence de l'outil, mais accroîtrait encore son caractère d'aide massive aux plus grosses exploitations. Ceci comporterait d'ailleurs un risque au regard de nos partenaires européens (rappelons que seuls la Belgique et les Pays-Bas pratiquent un mécanisme similaire mais beaucoup moins développé).

Faut-il pour autant ne rien faire ?

Dans l'attente d'une approche globale qui permettrait de créer les conditions d'une réelle prise en compte de l'entité économique agricole, et corrolairement, de justifier un outil spécifique strictement dédié à l'investissement d'exploitation (Ch. III) , il reste possible de recentrer, toutes choses égales par ailleurs, la DPI sur son objectif premier : l'investissement. Cette proposition sera présentée en deuxième partie du rapport.

2. Un maquis juridique :

Certaines des caractéristiques économiques de l'activité agricole sont en elles-mêmes, nous venons de le voir, des sources de difficulté pour son maintien et son développement. S'ajoutent à cela des effets pervers liés à l'empilement des mesures d'ordre juridique ou fiscal mises en place pour tenter de résoudre les difficultés évoquées. Il est possible de les regrouper en deux séries de questions : la multiplicité des droits d'option et le labyrinthe sociétaire.

a) la multiplicité des droits d'option

Dans un double souci de prise en compte des spécificités et de mise en place de délais d'adaptation, un certain nombre de dispositions fiscales font l'objet d'un droit d'option : le tableau de l'annexe VII fait apparaître l'existence de près de quarante droits d'option, la plupart « chaînés » les uns aux autres.

Il en résulte parfois des obligations sans lien avec l'origine du choix de l'option.

En témoigne l'exemple du droit d'option ouvert pour l'inscription ou non des terres agricoles à l'actif du bilan de l'exploitation⁵⁸. Il emporte une conséquence particulière en matière de **taxation des plus-values** : au moment de leur vente, les terres agricoles dont l'exploitant est propriétaire sont taxées différemment selon qu'elles sont ou non inscrites au bilan.

Rappelons que :

- **si elles ne sont pas inscrites au bilan**, les terres cédées sont **soumises au régime des plus-values privées**, qu'elles soient agricoles ou non, et dans le premier cas, qu'elles soient

⁵⁸ ce droit d'option avait été ouvert dans le cadre de l'encouragement à la pratique de la comptabilité puis de la mise en société pour les agriculteurs.

exploitées ou non. Dans la pratique, la cession des terres agricoles aboutit à une exonération assez large.

- mais **si elles sont inscrites à l'actif du bilan**, la cession de ces terres **génère des plus-values professionnelles** ; ce sont :
 - soit des plus-values le plus souvent à long terme taxées au taux réduit de 16% augmenté des prélèvements sociaux (10% aujourd'hui),
 - soit des plus-values exonérées au titre de l'art. 151 septies, c'est à dire lorsque les recettes globales de l'exploitation sont inférieures à 1 000 000 F.

A cela s'ajoute une deuxième conséquence :

la réintégration des terres dans le patrimoine privé de l'exploitant, notamment lors de la création d'une société sans apport des terres, ou lors de la cessation d'activité, entraîne les mêmes conséquences qu'une vente de terres : **les plus-values constatées sont immédiatement passibles du régime des plus-values professionnelles, même si elles ne se traduisent pas par une rentrée d'argent.**

C'est donc un obstacle à la transmission puisque l'agriculteur qui souhaite installer un jeune sans le charger financièrement (c'est à dire en restant propriétaire des terres agricoles et en les donnant à bail à ce jeune), devra payer une plus-value sur ses terres par le simple fait de les transférer de son bilan d'exploitation à son patrimoine privé. Rappelons donc ici la proposition déjà avancée lors de l'analyse du poids du foncier (Ch. II, p. 52)

Proposition : exonérer de plus-values les seules terres agricoles ou forestières maintenues en exploitation effective.

Ce mode de traitement ne nous semble pas exorbitant pour deux raisons:

- Les terres ne donnent lieu à aucun amortissement. Aucun frais n'est donc déduit à ce titre du bénéfice agricole, à l'inverse, par exemple, d'un bâtiment : la plus-value réalisée sur un bien amortissable correspond, de fait très souvent, à la réintégration d'amortissements, c'est à dire de charges déjà déduites du revenu professionnel ;
- La plus-value réalisée sur une terre agricole n'est généralement pas le résultat de l'activité professionnelle, à l'inverse de celle réalisée sur la vente d'un fonds de commerce, bien également non amortissable (la valorisation du fonds est directement dépendante de l'activité déployée par le commerçant). La plus-value constatée sur les terres agricoles est souvent le résultat de facteurs exogènes à l'activité de l'exploitant et sera la même, à situation identique, que les terres cédées soient la propriété de l'agriculteur exploitant, ou qu'elles aient été données en location à un tiers.

Par ailleurs, cette proposition d'exonération de plus-value au moment de la réintégration dans le patrimoine privé est en cohérence avec l'art.151 nonies-IV du CGI : il prévoit en effet que lorsqu'un contribuable, exerçant son activité dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont taxés en application des règles des sociétés de personnes (GAEC, SCEA, EARL, ..), cesse son activité, l'imposition des plus-values constatées à cette occasion sur les parts dont il conserve la propriété, est reportée jusqu'à la date de la cession.

Ajoutons qu'une exonération pour les raisons indiquées ici existe déjà : celle des plus-values foncières des exploitants ayant été soumis au régime du forfait collectif.

De tels effets pervers des droits d'option pourraient être décrits en grand nombre, ils nous incitent à en tirer la leçon : **s'impose la nécessité de réduire autant que faire se peut le nombre des options possibles.**

b) le labyrinthe sociétaire⁵⁹ :

Le choix de la forme sociétaire est un espace de liberté parfois pavé d'embûches. Le tableau n° 4 ci-dessous en offre un panorama édifiant.

Même si l'exploitation individuelle est encore largement prédominante, **la forme sociétaire** en agriculture, **s'impose de manière croissante**. Le nombre de jeunes s'installant en société est passé de 18% en 1992 à 23 % en 1997. Ce pourcentage est établi sur le total des installations, quels que soient l'âge et les conditions d'installation. Il est nettement plus élevé si l'on s'en tient aux seules exploitations aidées : en 1998, plus de la moitié des 8000 dotations jeunes agriculteurs ont été attribuées, à des jeunes installés en société. Le phénomène apparaît donc comme largement irréversible.

Trois différences de traitement fiscal des formes sociétaires au titre de trois impositions différentes seront examinées ici car elles ont valeur d'exemple ; il s'agit des difficultés liées :

- aux constitutions ou de fusions de sociétés (taxation des plus-values)
- aux cessions de parts de sociétés (droits de mutation)
- à la récupération de la TVA

· **les constitutions ou fusions de sociétés :**

L'apport d'une exploitation, ou d'une entreprise individuelle, à une société, - la mise en société -, entraîne, **à côté de la création d'une entité juridique nouvelle, la cessation d'activité de l'entreprise individuelle.**

Cette cessation d'activité se traduit sur le plan comptable par une liquidation totale des actifs et l'apparition de revenus exceptionnels, due au fait que ces éléments de l'actif sont généralement considérés comme une vente à la société nouvelle. Ces revenus exceptionnels rentrent très logiquement dans le bénéfice fiscal imposable.

De manière symétrique, les valeurs retenues dans la comptabilité de la société bénéficiaire de l'apport (stocks, bases d'amortissements, ...) sont les valeurs vénales figurant dans l'acte d'apport.

Toutefois, le plus souvent, ces revenus ne correspondent pas à des liquidités supplémentaires pour l'exploitant, puisqu'il reçoit des parts sociales en contrepartie de ses apports.

Depuis 1980, mais avec de nombreuses variations depuis cette date, y compris dans la loi de finances pour 1999, l'art.151 octies du CGI a tenté d'apporter des solutions à cette difficulté.

Il prévoit que les plus-values réalisées au moment de l'apport à une société sur les biens non amortissables, font l'objet **d'un report d'imposition** jusqu'à la date de la vente effective des

⁵⁹ Voir annexe V

parts sociales reçues au moment de l'apport de l'entreprise (ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure).

Il est applicable en cas d'apport d'une ou plusieurs exploitations individuelles, agricoles, commerciales, artisanales, non commerciales à une société, indépendamment d'ailleurs de la forme et du statut fiscal de cette société.

Mais ni cet article, ni aucune autre disposition du Code Général des Impôts ne prévoyait de mesures particulières **en cas de fusions de sociétés dont les associés sont imposables à l'impôt sur le revenu** pour leur activité dans la société (art. 8 du CGI).

La loi de finances rectificative pour 1999 (art.19) est venue aménager le régime des fusions de sociétés relevant de cet art. 8 du CGI, mais **seulement pour les sociétés civiles professionnelles** (professions libérales).

La proposition faite ici consiste à étendre les dispositions de l'art. 151 octies à toutes les fusions de sociétés relevant de l'art. 8 du CGI et notamment aux sociétés à activité agricole.

· **les cessions de parts de sociétés :**

Le régime général des cessions de parts de sociétés peut se résumer dans le tableau ci-dessous, depuis les modifications introduites par la loi de Finances pour 1999.

Tableau n° 4
Régime des cessions de parts de sociétés

	Cessions d'actions	Cessions de parts sociales « ordinaires »	Cession de parts de GAEC ou EARL
Cas général	- 1% limité à 20 000 francs ou exemption	4.80%	Droit fixe de 500 F (article 730 bis du CGI)
Exceptions	4.80% pour les sociétés non cotées à prépondérance immobilière	droit fixe de 500 F pendant les 3 premières années sauf prépondérance immobilière	4,80 % pour les parts représentatives d'immeubles ou assimilés

NB : les cessions de parts de GFA, de GFR et Groupements forestiers peuvent, sous conditions, bénéficier d'un taux de 1%.

Ce tableau fait apparaître une importante discordance entre les sociétés dont le capital est divisé en actions et les autres sociétés : les sociétés par actions bénéficient d'un régime de droits de mutation plus favorable que les autres formes sociétaires, sauf pour les sociétés à prépondérance immobilière,.

Il convient d'effacer ces différences, dès lors qu'il est souhaitable de favoriser la transmission des exploitations agricoles et que les structures sociétaires permettent, toutes choses égales par ailleurs, de favoriser une transmission progressive de ces exploitations.

Proposition : unifier les tarifs des droits de cession par l'institution d'un droit fixe, applicable à l'ensemble des cessions de parts qui ne sont pas à prépondérance immobilière.

c) un vide juridique au regard de la TVA

Une difficulté spécifique à une forme de transmission de l'activité agricole doit être soulignée, à titre d'illustration du maquis juridique dans lequel doivent évoluer les agriculteurs : il existe en effet un cas dans lequel **il est juridiquement impossible de récupérer la TVA payée sur des achats de biens intermédiaires**, ce qui est la négation même du système de TVA (rappelons que la TVA est un impôt sur la consommation des biens et des services, et qu'elle reste donc neutre pour toutes les étapes intermédiaires de l'élaboration de ces mêmes biens et services).

Il concerne, qui plus est un mode d'installation de plus en plus fréquent aujourd'hui : un jeune acquiert tout ou partie d'une exploitation, - il acquitte donc la TVA sur les biens qui y sont assujettis (matériels, bâtiments, stocks) -, puis les transforme immédiatement en apport à la société qu'il crée ; ces biens n'auront donc pas été affectés à une activité agricole en son nom propre, puisque ce jeune n'était pas exploitant au moment de l'acquisition ; il ne pourra donc pas facturer de TVA sur ces biens lorsqu'il les apporte à la société ; la société nouvelle, quant à elle, ne peut non plus déclarer ces montants de TVA puisque l'apporteur (le jeune), n'était pas exploitant au moment de l'apport. Voici un exemple supplémentaire du renchérissement du coût de l'installation. Il convient donc, là encore, de rechercher la neutralité des formes fiscales sociétaires.

B. ... un pluri-actif introuvable

De tout temps, les agriculteurs ont occupé les « mortes saisons » en se livrant à des activités non agricoles ; ce fut longtemps nécessaire pour compléter les modestes revenus de l'agriculture vivrière.

Dans le mouvement général de spécialisation des activités économiques qui a caractérisé « les trente glorieuses », l'agriculteur est devenu « monoactif ».

On assiste depuis une dizaine d'années, c'est à dire depuis le ralentissement de la croissance exponentielle qu'avait connue la production agricole dans les années 60, au retour des activités multiples dont la forme contemporaine a pris le nom de pluri-activité.

Des lois d'orientation agricole et complémentaire de 1960 et 1962, à la réforme de la PAC de 1992, le paysage agricole français s'est en effet profondément transformé : le nombre d'exploitations a été presque divisé par quatre pendant cette période. La nécessité s'est alors faite jour, au travers de préoccupations nouvelles, la protection de l'environnement d'abord, puis plus récemment l'occupation des territoires, de revenir sur cette notion de mono-activité agricole afin de raisonner en termes de « monde rural ».

Ces mouvements économiques et sociaux se sont accompagnés de réflexions et de décisions législatives parfois contradictoires, en tout cas fluctuantes, dans la recherche d'un statut de la pluri-activité. Mais tant en termes de nature juridique de ces activités, qu'au regard des législations fiscale et sociale, l'empilement de textes a rendu la situation des pluri-actifs agricoles à la fois complexe et conflictuelle par rapport aux autres acteurs du monde rural.

De nombreux travaux ont été engagés sur cette question, desquels sont issues plusieurs lois d'importance, depuis la « loi montagne » du 9 janvier 1985, jusqu'à la Loi d'Orientation Agricole du 9 juillet 1999 (sans oublier les débats parlementaires qui ont précédé le vote de chacune de ces lois).

Ajoutons que la profession agricole et particulièrement la FNSEA, a été longtemps très hostile à la pluri-activité.

De nombreux points communs existent cependant entre les acteurs du monde rural concernés par la pluri-activité, et notamment le fait que :

- ce sont globalement des acteurs économiques de faible surface financière
- ce sont en grande majorité des personnes physiques (exploitants ou entrepreneurs individuels) .

La question posée est donc d'identifier **les points de blocage** d'un rapprochement de leurs situations. Des différences importantes existent en effet tant en termes de type d'activité (civile pour les agriculteurs, commerciale pour l'essentiel des autres), qu'en termes fiscal, social et économique.

Fiscalement, on peut percevoir deux difficultés :

- un revenu à géométrie variable
- des charges administratives excessives

1. Un revenu à géométrie variable

A une détermination des bénéfices d'activité parfois divergente entre l'agriculture et les autres activités professionnelles, s'ajoutent des particularités non négligeables au regard des autres impôts et taxes.

a) l'imposition des bénéfices

Elle se distingue, en agriculture cela a été souligné tant par l'existence du forfait collectif, que par plusieurs types de mesures propres aux régimes réels d'imposition agricoles. Sans revenir sur l'examen détaillé de ces éléments, étudiés plus haut, rappelons que :

- au forfait collectif :

L'existence, du forfait collectif agricole constitue l'obstacle premier à l'harmonisation des régimes fiscaux des BA, BIC et des BNC. En effet, la référence quasi exclusive, pour la détermination du revenu forfaitaire, à des données physiques, est inconciliable avec la détermination d'un revenu global, incluant tous les résultats d'activité.

En cas de pluri-activité, le traitement fiscal est différent selon que l'activité principale est agricole ou non agricole :

- les agriculteurs au forfait doivent procéder à une double déclaration de recettes, l'une au titre du forfait agricole, l'autre au titre des BIC, le cas échéant dans la limite des plafonds des micro BIC (500 000 F par an pour les opérations d'achat revente et la fourniture de logement, 175 000 F pour les autres prestations de service).
- les pluri-actifs non agricoles, quant à eux, doivent inscrire leurs recettes accessoires (dans le cas présent, agricoles) **et sans limitation de montant**, dans le cadre du régime auquel ils appartiennent de par leur activité principale (BIC et BNC⁶⁰).
- **aux bénéfices réels**

Quel que soit leur montant de recettes au titre du BA, les agriculteurs imposés aux régimes réels ont aussi la possibilité de s'inscrire dans les régimes micro-BIC pour leurs activités accessoires (au-dessus de la double limite de 200 000 F de recettes et de 30% de leur CA (art. 75 du CGI) dans les mêmes conditions que les forfaitaires.

Outre la question d'équité au regard des faibles revenus déjà évoquée, la revendication de la profession agricole par rapport à la nécessité d'une double déclaration, est de se voir étendre les dispositions de l'art.155 du CGI (c'est à dire le rattachement pur et simple, sans limitation de montant, des recettes accessoires au régime du BA).

Mais les assujettis aux régimes BIC et BNC, répondent que cela créerait des distorsions de concurrence insupportables dans la mesure où les régimes réels du BA comportent des dispositions beaucoup plus favorables fiscalement que celles contenues dans leurs régimes d'imposition (BIC et BNC).

Identifier les obstacles actuels au rapprochement des régimes BA et BIC et déterminer les moyens propres à les rendre surmontables est une priorité.

Deux mécanismes sont considérés comme favorables aux agriculteurs :

· **les mécanismes de lissage des revenus :**

Pour tenir compte des cycles particuliers de l'agriculture, tels les aléas climatiques, les agriculteurs (et eux seuls) ont la faculté d'opter pour :

- une moyenne triennale de détermination de leurs résultats d'exploitation
- un système spécifique d'étalement des revenus exceptionnels issus de leur activité courante (système du quotient art. 75 OA du Code Général des Impôts)
- le blocage de la valeur de leurs stocks à rotation lente (vins et spiritueux, gros bétail...)⁶¹

⁶⁰ art. 155 du Code Général des Impôts

⁶¹ ces mécanismes ont été étudiés en détail plus haut

Certaines activités non agricoles sont soumises à des contraintes du même ordre et l'on voit mal pourquoi ces mécanismes ne leur sont pas ouverts (activités touristiques ou négociants en vins et spiritueux par exemple). **Cet élément n'est donc pas insurmontable.**

· la déduction fiscale pour investissement art. 72 du CGI (DPI)

Destinée au départ à faciliter le financement des investissements de biens amortissables (comme l'avaient fait, pour toutes les entreprises, au début des années 80, les art. 244 *undecies* à *sexdecies* du CGI), son évolution (voir annexe XI) l'a muée en un mécanisme supplémentaire d'aide au revenu plus qu'en un soutien à l'investissement.

L'approche globale proposée au chapitre suivant se propose de l'intégrer dans un ensemble cohérent de mesures propres à aider et orienter effectivement l'investissement. A tout le moins sera-t-il également recommandé, à plus court terme, d'en améliorer le fonctionnement. (dans la deuxième partie de ce rapport consacrée à la « détermination de l'assiette commune »).

Il faut retenir de cette analyse (comme de celle des questions relatives aux « loyers fictifs » ou de la « rente du sol »), **la nécessité de prendre en compte, pour tous les entrepreneurs individuels, une rémunération des capitaux investis dans l'activité**, plutôt que de tenter de combler cette lacune de notre législation par des dispositions fiscales contestables.

Par ailleurs le traitement d'autres impôts et taxes différencie la charge fiscale globale des agriculteurs de celles des artisans et commerçants.

b) les autres impositions :

Il s'agira ici d'un simple rappel des dispositions propres aux agriculteurs (cf : ch. I)

- l'absence d'assujettissement à la **taxe professionnelle** de l'activité agricole (en partie compensée par la charge que constitue pour ces derniers, le paiement de la taxe sur le foncier non bâti), en notant que la récente réforme de la taxe professionnelle (suppression de la part salariale) atténue cette différence ;
- l'exonération de **la taxe sur le foncier bâti** des bâtiments utilisés pour l'exploitation agricole là où artisans et commerçants l'acquittent sur leurs immeubles professionnels (qu'ils soient propriétaires ou non des murs, car dans la plupart des cas, les propriétaires répercutent automatiquement le montant de la TFB dans le montant du bail). Rien ne justifie aujourd'hui cette différence de traitement ;
- en matière de **fiscalité écologique**, après la mise en place de la TGAP, le vrai sujet de divergence concerne la TIPP : on comprend mal pourquoi les artisans et commerçants ne bénéficient pas d'un allègement de cette taxe qui grève lourdement leurs résultats d'exploitation notamment en milieu rural.

2. Des charges administratives excessives

Sous réserve de la fusion obligatoire des activités agricoles avec les activités commerciales, lorsque ces dernières sont prépondérantes (article 155 du CGI) et de la possibilité, limitée, prévue par l'art. 75 du CGI, pour un agriculteur, d'intégrer ses recettes commerciales accessoires à ces recettes agricoles, **un agriculteur pluri-actif doit remplir deux types de déclarations** correspondant, à chacune de ses activités.

Cette nécessité est bien entendu un facteur de lourdeurs et d'imprécisions, notamment fiscales. De plus, les effets de seuils sont renforcés pour les pluri-actifs.

a) deux déclarations de bénéfices :

- **pour tous les exploitants**

Quel que soit le statut juridique de l'exploitant, le premier inconvénient de cette double déclaration est la **complication administrative** qui résulte de la production de deux séries de documents comptables à des fins exclusivement fiscales.

Par hypothèse, l'entreprise est unique, sur le plan économique ; les décisions prises par l'exploitant ont des répercussions sur l'ensemble de l'activité et en séparer les résultats est purement artificiel. Des exemples nombreux peuvent être cités : l'activité d'entrepreneur de travaux agricoles annexe à une exploitation agricole se fera avec le même matériel et les mêmes salariés que l'activité agricole proprement dite ; les livraisons de produits frais au distributeur local se feront avec les mêmes moyens de transports, que les produits viennent directement de l'exploitation agricole ou qu'ils aient été acquis auprès d'un autre producteur pour compléter la production personnelle et respecter le contrat de livraison etc....

Dès lors que cette dissociation est artificielle, les évaluations en sont nécessairement aléatoires. Si le revenu global de l'entreprise peut et doit être déterminé avec précision. Sa répartition par types d'activités fait nécessairement appel à des critères forfaitaires (temps passé, quantités produites ou vendues, surfaces concernées, ...).

L'éclatement en deux bilans des actifs et passifs de l'entreprise est tout aussi artificiel. Il soulève qui plus est des problèmes de valorisation de ces actifs, lorsque ceux-ci passent d'un bilan à un autre, de l'activité agricole à l'activité commerciale ou de prestation de service ou inversement.

Si l'apparition de plus-values à cette occasion et leur éventuelle taxation semblent écartées, les précisions manquent encore sur ce point.

- **les inconvénients sont redoublés pour les sociétés**

Lorsque l'activité commerciale est réalisée par une structure sociétaire, les contraintes peuvent être encore beaucoup plus lourdes en termes de régimes d'imposition (cette question sera évoquée plus longuement au chapitre III).

Notons simplement ici, que la quasi totalité des sociétés existant en agriculture et notamment les sociétés spécifiquement agricoles (GAEC, SCEA, EARL dites de famille) sont des sociétés civiles redevables de l'impôt sur les sociétés dès lors qu'elles réalisent des opérations commerciales. (art. 206.2 du CGI, tout au moins au-dessus des seuils autorisés par l'art. 75 du CGI)

L'assujettissement à l'impôt sur les sociétés n'est pas nécessairement un inconvénient. Mais à ce jour, il n'est pas adapté aux petites structures, ni par son montant, ni par ses contraintes administratives.

b) des seuils, facteurs d'opacité

· **les seuils relatifs aux régimes d'imposition⁶²** :

La réforme de 1999 des régimes d'imposition des BIC a eu pour effet de clarifier la situation de ces entreprises en créant trois situations :

- les micro-entreprises : (soumises au micro BIC), sont celles dont les recettes sont inférieures à 500 000 F (pour les opérations d'achat revente et la fourniture de logement) et 175 000 F (pour les autres prestations de service) et ne sont pas assujetties à la TVA ; elles bénéficient d'un régime déclaratif simplifié (déclaration de recettes) et d'une imposition forfaitaire (30% des recettes pour les activités commerciales et 50% pour les activités de service et non commerciales).
- les entreprises imposées au régime simplifié des BIC⁶³, ont des obligations déclaratives allégées ;
- toutes les autres activités commerciales et artisanales sont soumises au régime de droit commun des BIC, tant pour les bénéfices que pour la TVA.

Pour ce régime (BIC), l'existence d'activités accessoires à l'activité principale, n'a pas d'incidence sur le régime d'imposition (art. 155 du CGI) car les assujettis doivent déclarer leurs recettes accessoires (donc éventuellement agricoles) avec leurs autres recettes.

A l'opposé, les exploitants agricoles relèvent de deux régimes TVA et quatre régimes BA faisant intervenir quatre seuils à ces deux titres :

- recettes < à 300 000 F : RFA pour la TVA
- recettes < à 500 000 F : forfait collectif et RSA pour la TVA
- recettes < à 750 000 F : régime transitoire BA (sur option)
- recettes < à 1 800 000 F : régime réel simplifié
- recettes > à 1 800 000 F : régime réel normal

Et trois seuils supplémentaires au titre des activités accessoires :

- < de 175 000 F de recettes d'activités non commerciales ou de prestation de service pour l'imposition aux régimes des micro BIC et BNC,
- < de 200 000 F et 30% de recettes d'activités accessoires, pour le maintien de ces recettes dans les bénéfices accessoires (art. 75 du CGI) des agriculteurs imposés au BA réel,
- < de 500 000 F de recettes accessoires provenant d'opérations d'achat-revente ou de la fourniture de logement pour l'imposition au titre du micro BIC .

L'intervention de ces six effets de seuil donne lieu à un nombre incalculable de situations possibles. Au-delà du sentiment d'inégalité de traitement qu'ils font naître⁶⁴, ces effets de seuil conduisent tant les agriculteurs que l'administration fiscale, à manquer de rigueur dans

⁶² voir tableau en annexe VII

⁶³ chiffre d'affaires inférieur à 5 000 000 F pour les activités commerciales et 1 500 000 pour les prestataires de services ; avec un régime TVA de droit commun

⁶⁴ déjà évoqué plus haut (Ch. II) ; il faut y ajouter les effets de seuil spécifiques aux formes sociétaires agricoles bénéficiant de la transparence fiscale (GAEC, EARL pluri-personnelles, SCEA)

l'application des différents régimes en cas de pluri-activité. Il est d'ailleurs intéressant de noter que les revendications des artisans et commerçants, sur ce point, ne portent pas tant sur la législation fiscale elle-même que sur son application pratique : ils reconnaissent que les activités accessoires des agriculteurs, à caractère commercial ou non, ou au titre des prestations de service, relèvent bien d'un régime d'imposition équivalent au leur, mais suspectent les intéressés de ne pas faire de déclarations au titre des BIC et accusent l'administration de fermer les yeux.

· la détermination de certains autres seuils n'est pas clairement établie.

Ainsi en est-il du seuil d'exonération des plus-values des petites entreprises (article 151 septies du CGI). Doit-on prendre chacun des seuils séparément, activité agricole d'un côté, activité commerciale de l'autre, ou doit-on faire le cumul des deux ? Les réponses actuelles sont diverses et nécessairement contestables : la globalisation est cohérente avec la notion d'entreprise unique, l'individualisation est conforme à la notion de catégories de revenus. Une question identique se pose pour la durée d'activité : doit-on faire référence à l'ensemble de l'activité ou seulement à la date de début de l'activité commerciale ?

Il va de soi que ces problèmes se posent avec encore plus d'acuité, lorsque les recettes commerciales sont variables et sont tantôt au-dessus, tantôt en dessous des seuils de 200 000 francs et 30% de recettes, et que tout au moins, en théorie, un agriculteur pluri-actif peut être amené à déposer deux déclarations catégorielles une année donnée, une seule la suivante, et à nouveau deux ultérieurement. Les propositions avancées au chapitre III sont de nature à apporter des réponses à cette question.

Une proposition d'adaptation de la fiscalité agricole doit donc intégrer la notion de pluri-activité. La solution la plus simple – adoptée, on le sait, par tous nos partenaires européens – est de considérer l'acteur économique pour ce qu'il est, malgré la diversité de ses activités : une seule personne ou (entité) soumise à un seul régime fiscal, prenant en compte des spécificités en fonction des seuls difficultés qu'elle rencontre.

La fiscalité agricole ne répond d'évidence pas aux deux exigences d'équité fiscale et de pertinence économique des outils fiscaux.

Les agriculteurs ne sont pas placés à égalité de contribution, puisque leurs résultats ne sont pas appréhendés clairement : **les plus modestes sont, finalement, moins soutenus que les autres.**

Les outils fiscaux destinés à corriger les spécificités agricoles - poids du foncier et du capital d'exploitation dans son ensemble -, d'abord, irrégularité des revenus ensuite, ne répondent que très partiellement à leur objectif économique et ont donc donné lieu à de nombreuses dérives : formes sociétaires, allègements fiscaux non ciblés.

Enfin, ces deux défauts majeurs ont créé un climat de suspicion au sein du monde rural, préjudiciable aux agriculteurs et contraire à la volonté de développement de l'économie rurale.

Il a donc été nécessaire de rechercher, en amont des dispositifs purement fiscaux, les raisons de l'impuissance actuelle de la fiscalité agricole pour tenter de proposer des solutions.

Chapitre III : ...et appelle une voie de recherche fondée sur une approche globale

La législation fiscale s'appuie sur le droit positif, lui-même issu des principes généraux du droit et du Code Civil. Le droit français, chacun le sait, est extrêmement riche (plus de 100 000 textes de loi sont actuellement en vigueur) et constitué de strates qui ne font pas toujours l'objet d'un examen exhaustif lors du passage de l'une à l'autre.

De plus, des pistes jurisprudentielles ou doctrinales empruntées à une époque donnée, emportent des conséquences en cascade sur lesquelles il n'est pas toujours aisé de revenir.

Les recherches effectuées dans le cadre de ce rapport ont mis en lumière un élément de ce type qui constitue aujourd'hui **un point de blocage juridique du développement économique**.

La démarche retenue a donc consisté à tenter d'identifier ce point de blocage, d'en proposer une résolution et d'en exposer les potentialités. Une telle analyse permettrait, si elle était admise, de proposer une réforme en profondeur :

- du traitement spécifique de l'activité économique,
- de l'articulation des régimes d'imposition aux bénéfices agricoles.

I. Du traitement fiscal spécifique de l'activité économique

L'exploitant agricole, on le sait⁶⁵, dispose d'un éventail très large de statuts juridiques dans lesquels faire entrer son activité. C'est au prix, cependant, de nombreux effets pervers.

Pour tenter de déterminer le ou les moyens d'en faire disparaître les incidences fiscales, il faut s'interroger sur les raisons de la création de statuts juridiques différents. Il apparaît alors que l'essentiel des fondements relatifs à ces constructions juridiques fait l'objet, aujourd'hui, de remises en cause qui méritent réflexion.

Deux débats doctrinaux sont en effet à l'origine de la plupart de ces constructions juridiques :

- le débat sur l'unicité du patrimoine
- le débat sur les classifications juridiques tant de l'activité elle-même (civile ou commerciale), que des formes sociétaires destinées à l'encadrer (sociétés de personnes ou sociétés de capitaux)

Depuis une trentaine d'années, de nombreuses dispositions, dans toutes les branches du droit, tendent à effacer ces différences au profit d'une distinction plus actuelle : la distinction entre « **la personne privée** » et le « **professionnel** ».

Cette distinction novatrice⁶⁶ ouvre la voie à la neutralisation de la plupart des incidences fiscales des statuts juridiques, non seulement pour l'activité agricole, mais aussi pour l'ensemble des activités économiques : elle permet en effet de mettre en œuvre la notion de

⁶⁵ cf : tableau n° 1 .

⁶⁶ elle est à l'origine d'autres débats d'importance, tels celui de la responsabilité personnelle et professionnelle (responsabilité sans faute) par exemple

patrimoine d'affectation, et de distinguer alors les revenus du capital de ceux du travail⁶⁷ ainsi que, pour les premiers, ceux du capital d'exploitation de ceux du capital privé.

Un détour est sans doute nécessaire par une discussion juridique sur l'évolution récente du droit positif⁶⁸.

A. Un droit positif en gestation

Le législateur a tenté, depuis les années 70, d'approcher la réalité économique en contournant, de façon parfois audacieuse, des notions traditionnelles, qui furent, à l'époque de leur création, fondatrices de notre droit.

1. L'unicité du patrimoine a vécu :

La notion d'unicité du patrimoine est encore aujourd'hui centrée dans le système juridique français.

Le patrimoine est une « universalité de droit », c'est à dire un ensemble de droits et de charges, actuels et futurs, dans lequel les droits répondent aux charges ; il comporte donc un actif et un passif inséparables l'un de l'autre (il se distingue par là des universalités de fait correspondant à des ensembles de choses ou de droits sans passif correspondant : une bibliothèque, un troupeau ou encore un fonds de commerce).

Reste à déterminer **ce qui justifie la cohésion des éléments qui composent** cette universalité. Elle trouve son explication dans l'idée de personnalité, de laquelle découleraient les caractères généraux du patrimoine (unicité et universalité).

a) une position doctrinale héritée du passé :

Selon cette position, l'unité des éléments qui constitue l'universalité de droit n'est autre que celle du sujet des droits et des obligations, c'est à dire **la personne**.

Le lien considéré comme indissoluble entre patrimoine et personne, emporte deux conséquences :

- **l'unicité du patrimoine** : chaque personne a un patrimoine et ne peut en détenir qu'un seul : tout son actif répond de tout son passif. Il est possible de céder ou de donner tous ses droits présents, mais dans l'état actuel du droit, on ne peut transmettre les dettes, non plus que l'aptitude à acquérir des droits nouveaux.

Ce principe souffre toutefois d'**exceptions** (droits déclarés insaisissables par la loi ou acceptation d'une succession sous bénéfice d'inventaire, qui confère à l'héritier deux patrimoines distincts, par exemple).

Mais, si le patrimoine est indivisible, il n'est pas interdit de créer de nouveaux sujets de droits qui seront, en tant que tels, dotés d'un patrimoine. La création de la **personnalité morale** a donc tempéré la règle de l'indivisibilité du patrimoine.

⁶⁷ rappelons que les pays scandinaves (Suède et Finlande) ont adopté cette démarche.

⁶⁸ La discussion juridique rapportée ici est extraite de trois ouvrages : « Droit commercial » (Françoise Dekeuwer-Défossez) ed Montchrestien 2^{ème} ed ; « Lamy sociétés commerciales » ed Lamy SA 1999 ; « Droit Civil » (Jacques Ghestin, Gilles Gobeaux) L.G.D.J 4^{ème} ed.

• **L'intransmissibilité du patrimoine entre vifs** : le sujet de droit ne peut aliéner sa qualité et donc son patrimoine. Pour les personnes morales, **la transmission du patrimoine est possible** (par fusion ou absorption) mais elle entraîne **la disparition de cette personne morale**, ce qui n'est pas sans conséquences fiscales.

b) qui résiste encore à la création de l'« entité économique » sujet de droit

Les critiques les plus graves formulées à l'encontre de la théorie de l'unicité du patrimoine tiennent aux conséquences pratiques d'un tel système :

- en premier lieu parce **qu'elle nie un fait** : celui de **la diversité des activités auxquelles peut se livrer une même personne physique**. Ainsi l'exploitant agricole individuel ou le commerçant voient leurs vies familiales et professionnelles abusivement confondues ;
- de plus, **les créanciers**, qu'ils soient privés ou publics, **viennent au même rang**, qu'ils le soient au titre de l'endettement privé ou à celui de l'endettement professionnel. Nous retrouverons ce débat à propos des abandons de créances ;
- enfin, cette position doctrinale est déjà mise en brèche, puisque le traitement fiscal et social du patrimoine varie en fonction de **son affectation et de la nature des biens** qui le constituent :
 - **des biens de même nature sont traités différemment selon leur affectation** ou non à une activité professionnelle:
 - en termes de comptabilité d'entreprise : droits à l'amortissement, aux provisions etc.
 - en termes d'exonérations fiscales : générales (taxation des plus-values : professionnelles ou privées, droits de mutations : actifs professionnels et patrimoine privé) ou spécifiques à l'agriculture (déduction fiscale pour investissement de l'art. 72 D du CGI)

des biens de natures différentes, mais affectés de la même façon (c'est à dire constitutifs d'un même patrimoine) **sont traités distinctement** : les revenus du capital sont différenciés sur le plan fiscal (revenus de capitaux mobiliers, revenus fonciers).

L'unicité du patrimoine est d'ores et déjà largement fictive.

Les recherches de solutions juridiques ont été multiples : dans la pratique, la parade en a été trouvée dans l'institution de la personnalité morale et sa traduction : la structure sociale, censée permettre une adéquation entre personnalité juridique, patrimoine et entreprise.

Mais cette solution, de par ses inconvénients comme en raison du poids de l'histoire, ne s'impose que très lentement dans le monde agricole comme dans celui des artisans et commerçants⁶⁹.

2. Les autres distinctions juridiques s'affaiblissent :

L'institution de la personnalité morale a donné naissance au droit des sociétés. Celui-ci n'a cessé de se développer pour tenter d'approcher la réalité économique. Mais cette évolution législative a été marquée par le débat précédent : elle n'a pas, jusqu'ici, franchi le pas décisif consistant à consacrer juridiquement l'entité économique que constitue l'entreprise, en faisant

⁶⁹ voir en annexe VII le tableau : nombre d'entreprises selon leur statut juridique

d'elle un sujet de droit. Il en est résulté de profonds bouleversements de ce droit des sociétés, destinés à contourner cette question.

Ces évolutions ont suivi deux directions :

- une modification de la notion même de « société »
- un rapprochement entre, d'une part sociétés civiles et sociétés commerciales, et d'autre part, sociétés de personnes et sociétés de capitaux

a) la notion de « société » a changé :

Extension de la notion de contrat, la société est, au départ, définie sur la base d'un accord passé **entre plusieurs personnes physiques**. L'évolution législative s'est faite en plusieurs temps.

- tout d'abord, deux lois, n° 81-1162 du 30 décembre 1981 et n° 88-15 du 5 janvier 1988 ont successivement introduit deux dispositions intégrées dans l'article 1844 du code civil, qui reconnaît le maintien de la structure sociétaire lorsque ne subsiste plus **qu'un seul associé** ; il dispose en effet :

- d'une part que la réunion de toutes les parts sociales d'une société **dans une même main n'entraîne pas la dissolution de plein droit de la société** (un délai d'un an lui est accordée, éventuellement prolongé de six mois par le juge.)
- d'autre part que la **dissolution entraîne la transmission universelle du patrimoine** de la société à **l'associé unique**, restant sans qu'il y ait lieu à liquidation.

- mais la loi n°85-697 du 11 juillet 1985 est allée beaucoup plus loin en instituant **la possibilité de création d'une société par la volonté d'une seule personne** : c'est le nouvel article 1843 du Code Civil créant l'Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée (EURL) ; son homologue agricole, l'Entreprise Agricole à Responsabilité Limitée a également été créée (EARL⁷⁰).

Le législateur de l'époque a donc opté pour un bouleversement complet du droit des sociétés plutôt que pour la reconnaissance de la personnalité économique : la société unipersonnelle est en réalité une innovation plus importante que celle consistant à admettre la mort naturelle d'un principe, l'unicité du patrimoine, fruit d'une construction théorique issue du XIXème siècle et qui ne correspond plus à la réalité d'aujourd'hui.

Certes, cette construction juridique a le mérite de la simplicité : c'est une SARL unipersonnelle ; elle a d'ailleurs été ratifiée a posteriori par l'Union Européenne⁷¹. Toutefois l'EURL, comme l'EARL, sont victimes d'inconvénients majeurs qui expliquent en grande partie leur succès relatif :

- leur création ne résout pas la question de la personnalisation de l'entreprise, le législateur s'étant inscrit, **en matière patrimoniale, dans la logique traditionnelle distinguant personne physique / personne morale**. Or la non-reconnaissance de la

⁷⁰ toutefois, l'EARL, contrairement à l'EURL, peut comprendre plusieurs associés.

⁷¹ Directive n° 89 – 667 – CEE

personnalité pour l'entreprise a des conséquences tant en termes patrimoniaux (biens, créances et dettes), qu'en termes sociaux (statut du dirigeant...)

- sur le plan fiscal, l'EURL et l'EARL sont soumises aux mêmes formalités et assujetties aux mêmes taxes fiscales que les autres entreprises.

- sur le plan social, le statut du conjoint de l'associé unique de l'EURL et de l'EARL s'est toutefois récemment amélioré (loi n° 91-1407 du 31 décembre 1991 et LOA du 9 juillet 1999).

La voie est donc ouverte pour distinguer « l'entité économique » en évitant les difficultés de la société unipersonnelle.

Car d'autres distinctions juridiques s'amenuisent aussi.

b) les distinctions sociétés civiles ou commerciales, d'associations ou de capitaux régressent :

- **sociétés civiles et sociétés commerciales**

L'article 1845 du Code civil précise que le droit commun des sociétés est le caractère civil, sauf dispositions contraires de la loi : le champ des exceptions est tel que le domaine des sociétés civiles s'est considérablement réduit. Elles concernent désormais essentiellement les activités agricoles, libérales, intellectuelles et immobilières. Toutes les autres activités économiques ont un caractère commercial.

Toutefois, il existe des structures, **telles les coopératives agricoles, qui ne sont ni civiles ni commerciales.**

De plus, d'autres lois importantes ont réduit les différences existant entre sociétés civiles et sociétés commerciales, même si les premières continuent juridiquement à être assimilées à de simples particuliers.

- la loi n° 78-9 du 4 janvier 1978 a très profondément remanié le régime des sociétés civiles en le rapprochant de celui des sociétés commerciales (en termes d'acquisition de la personnalité morale, d'accroissement des droits individuels des associés, comme de leurs obligations en matière de dette sociale, de renforcement du pouvoir des gérants, atténuation de l'intuitu personae en matière de cessions de parts et de dissolution de la société ...).

- la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 a fait disparaître une autre différence importante existant auparavant entre personnes physiques et personnes morales en matière de procédure collective.

- enfin, la loi n° 88-15 du 5 janvier 1988 a autorisé la liquidation judiciaire des exploitations agricoles individuelles.

- **sociétés de personnes et sociétés de capitaux :**

Cette seconde distinction a longtemps été considérée comme fondamentale et constituait donc une cloison parfaitement étanche. Elle reposait sur la notion d'« intérêt commun » entre personnes physiques, associées en fonction de leurs personnalités propres. En conséquence,

les parts d'un associé d'une société de personnes ne peuvent être cédées qu'avec l'accord unanime des autres associés.

A l'inverse, les sociétés de capitaux sont celles où la personne de l'associé est indifférente : les associés (porteurs de capitaux) ne se connaissent généralement pas et peuvent céder leurs parts librement.

Cette distinction a subi des accrocs au fil de l'évolution de la législation, pour deux raisons principales :

- la prise en compte de la qualité des associés s'est affaiblie dans le cas des sociétés de personnes : ainsi l'article 1870 du Code Civil permet d'écarter statutairement la dissolution pour cause de décès ou d'incapacité ; dans le même texte et inversement la prise en compte de la qualité des associés s'est imposée dans les sociétés de capitaux (contrôle de l'actionnariat).
- de plus, certains types de sociétés peuvent difficilement entrer dans cette distinction : ainsi en est-il pour les SARL et a fortiori pour les SAS (Sociétés Anonymes Simplifiées) par actions, dans lesquelles le contrôle des mouvements de l'actionnariat est important.

On constate donc une tendance à **l'atténuation de la référence à la personne physique (*intuitu personae*) pour les sociétés de personnes**, et, à l'inverse, un **accroissement de cette référence à la personne dans les sociétés de capitaux**.

Le seul véritable intérêt de cette distinction n'est donc plus aujourd'hui que d'ordre fiscal : les sociétés de personnes bénéficient de la transparence fiscale (art 8 du CGI), notamment du fait que les associés qui les composent sont imposés sur le revenu au prorata du montant de leurs parts sociales. Les sociétés de capitaux sont quant à elles imposées à l'impôt sur le bénéfice des sociétés⁷² (à l'exception, sur option, des SARL de famille).

C'est précisément l'un des points qui intéressent le présent rapport.

On peut donc constater le fait que l'évolution de la législation depuis une trentaine d'années a rapproché les dispositions applicables aux différents types de sociétés.

La raison centrale en est, finalement, la recherche – sans le consacrer juridiquement – d'un traitement unique de l'entreprise.

Une modernisation de notre droit est indispensable : le système juridique et plus particulièrement fiscal, y gagnerait en cohérence, et les citoyens, personnes privées ou acteurs économiques, se sentiraient davantage en sécurité car moins soumis à des cadres juridiques fluctuants.

B. Une évolution fiscale bien entamée

Sans attendre nécessairement l'inscription de la personnalité économique dans toutes les branches du droit, la législation fiscale pourrait, quant à elle, poursuivre son évolution en tirant les leçons des deux grands débats juridiques présentés :

- au titre du droit fiscal et du droit social, aucun obstacle juridique de fond ne s'oppose à la prise en compte de la distinction entre le **patrimoine d'affectation** et le **patrimoine privé**, et

⁷² Les dividendes distribués aux associés (porteurs de parts ou « actions ») le sont sur le bénéfice calculé après impôt, à charge pour les intéressés de déclarer ces dividendes comme des revenus de valeurs mobilières au titre de leur propre déclaration d'impôt sur le revenu.

par voie de conséquence à celle concernant les revenus qui leur sont liés : revenus du patrimoine d'affectation et revenus du patrimoine privé ; ils seraient alors traités tous deux comme ils doivent l'être : comme des revenus de capitaux.

- de même, compte tenu de l'interpénétration des formes sociétaires, une transcription en droit fiscal pourrait être opérée qui permettrait une **harmonisation du traitement fiscal des résultats d'exploitation**, au regard des différentes impositions, et en particulier de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés.

1. La prise en compte du patrimoine d'affectation

La détermination du capital d'affectation est centrale pour cerner la réalité économique de l'entreprise, tant en termes de patrimoine qu'en termes de revenus (et donc aussi de cotisations sociales).

a) la distinction patrimoine d'exploitation – patrimoine privé

Dans une entreprise individuelle, la distinction entre patrimoine professionnel ou d'exploitation, et patrimoine privé, ne peut encore se faire aujourd'hui sur des critères juridiques. Sur le plan fiscal la distinction est toutefois déjà effectuée.

La reconnaissance des différences de traitement fiscal des biens selon qu'ils figurent ou non au bilan d'une entreprise ou d'une exploitation, consacre bien l'existence du patrimoine d'affectation.

En effet, un bien, par nature affecté à un usage professionnel, est obligatoirement inscrit à l'actif du bilan. Si un exploitant omet cette inscription, il s'agira tout au plus d'une erreur de comptabilité, susceptible d'être corrigée : un tracteur affecté à l'exploitation agricole, même non inscrit au bilan, sera toujours considéré comme un bien professionnel.

Mais les biens que leur nature peut destiner à d'autres usages ont des sorts différents :

- les artisans et commerçants bénéficient de la liberté d'inscription au bilan des bâtiments et immeubles dont ils sont propriétaires.
Toutefois, même largement consacrée par la jurisprudence, cette liberté reste théorique dans la mesure où la possibilité d'amortissements des biens affectés dans l'entreprise exige leur inscription à l'actif du bilan.
- pour les titulaires de bénéfices agricoles, la contrainte est à la fois plus forte et plus claire :
 - l'art. 38 sexdecies D de l'annexe III du CGI rend obligatoire l'inscription à l'actif du bilan des bâtiments utilisés pour les besoins de l'exploitation. Il n'y a donc aucune ambiguïté sur le caractère professionnel de ces bâtiments.
 - s'agissant des terres, le principe posé par cet article est le même, mais l'option contraire y est inscrite aussi : le maintien des terres effectivement exploitées dans son patrimoine privé se fait au choix de l'exploitant agricole .
Cette exception retenue pour les terres agricoles (maintien dans le patrimoine privé) est le fruit de l'histoire mais peut trouver sa solution dans la suppression du droit d'option précité. On retrouverait alors une notion identifiable du patrimoine d'affectation.

Malheureusement, d'autres dispositions viennent brouiller les cartes.

Car, toute entreprise, agricole ou non, **peut inscrire à l'actif de son bilan un bien qui n'est pas destiné à l'activité professionnelle**. A la curieuse exception de la maison de l'exploitant agricole, à laquelle cette possibilité est parfois totalement interdite, un exploitant peut inscrire à l'actif de son bilan, tout bien dont il est propriétaire même s'il en fait un usage autre que lié à son activité professionnelle. Un agriculteur peut donc inscrire à l'actif de son entreprise agricole, les terres, bâtiments et matériels donnés en location à un voisin (ou même à la société gérée par son fils).

Cette double liberté d'inscription des biens à l'actif du bilan, cohérente avec la notion d'unicité du patrimoine, n'est satisfaisante ni sur le plan juridique, ni sur le plan de l'équité, car les conséquences de cette inscription au bilan sont très importantes :

- lorsqu'un bien est inscrit à l'actif, les charges générées par ce bien sont déductibles du résultat fiscal. Elles ne le sont pas dans le cas contraire.
- symétriquement, les produits liés à la propriété de ce bien constituent des revenus de l'exploitation, qu'ils soient des produits courants, (loyers), ou les produits exceptionnels, (plus-values réalisées lors de la cession ou lors d'une sortie de l'actif du bilan.)

Sur ce dernier point, on rappellera que l'inscription à l'actif du bilan d'un bien qui n'est pas utilisé pour l'activité professionnelle dégagera des plus-values professionnelles et non des plus-values privées (et donc taxées différemment), et que ces plus-values seront exonérées dans les conditions d'exonération propres aux petites entreprises prévues par l'art. 151 septies du CGI, qu'il soit ou non affecté à l'exploitation.

La cohérence fiscale au regard du traitement de l'activité économique (qu'il s'agisse d'une exploitation agricole individuelle ou sociétaire, ou d'une entreprise non agricole) **appelle donc nécessairement la prise en compte du patrimoine d'affectation**.

Pour ce faire, il faut **rejeter toute option** tant pour le maintien des terres dans le patrimoine privé d'un exploitant agricole, dès lors que ces terres sont utilisées dans le cadre de son activité agricole que pour l'inscription au bilan de tous biens, (terres et bâtiments agricoles entre autres donnés en location par exemple) non directement affecté à l'exploitation.

Proposition : tous les biens affectés à l'exploitation et seuls les biens affectés à cette exploitation doivent être inscrits à l'actif du bilan d'une entreprise individuelle ou d'une société relevant de l'art. 8 du CGI, c'est à dire soumise à l'impôt sur le revenu.

Une distinction stricte entre biens affectés à l'exploitation et biens privés traduit la réalité économique et , doit être transposée au niveau du passif du bilan. En effet, l'inscription à l'actif du bilan d'un bien modifie nécessairement le passif de ce même bilan et aura donc une incidence sur le montant des capitaux personnels engagés par l'exploitant

Ceci a une incidence très importante sur la seconde distinction à opérer : celle des revenus.

b) la distinction : revenus du travail et revenus du capital d'exploitation

La neutralité des formes juridiques, pour la détermination de l'assiette fiscale (et donc sociale), impose la séparation des revenus du capital d'exploitation de ceux du travail. Une telle démarche appelle quatre réflexions et deux clarifications.

- la première est celle de la détermination du montant des capitaux à rémunérer : il est à tout moment égal au montant des capitaux propres de l'exploitant investis dans l'entreprise. Ces capitaux propres, inscrits au passif du bilan, correspondent au montant du patrimoine d'affectation déterminé précédemment, diminué des emprunts et des dettes de l'exploitant (ou de la société). C'est donc ce qui est, ou a été, financé sur les deniers propres de l'exploitant.

Mais ce montant des capitaux propres varie au jour le jour, au fil des remboursements, d'emprunts ou de dettes, et des prélèvements effectués par l'exploitant à des fins privées. Il nécessite donc la mise en place de méthodes simplifiées d'évaluation, d'autant que de telles méthodes existent déjà (l'une d'elles est appliquée pour le calcul de la réintégration de frais financiers en cas de capitaux propres négatifs) .

La méthode la plus juste consisterait à prendre en compte le montant des capitaux propres **le plus faible** constaté au cours de l'exercice : c'est à dire les capitaux propres « **permanents** » de l'entreprise.

Proposition : définir les revenus du capital d'exploitation à partir des capitaux propres permanents de l'entreprise

Ce mode de détermination des capitaux propres d'une entreprise individuelle est parfaitement transposable aux capitaux propres des sociétés relevant de l'art. 8 du CGI. (Une précision doit être apportée pour ces derniers : les comptes courants d'associés ne font pas comptablement partie des capitaux propres de l'entreprise, puisque ce sont des créances des associés sur la société et qu'ils donnent lieu, à ce titre, au versement d'intérêts par la société à l'associé.)

- la seconde est relative à **la détermination des revenus à attribuer à ces capitaux propres.**

Le revenu du capital, évalué sur la base des capitaux propres déterminés ci-dessus serait obtenu en affectant **un taux d'intérêt** à la partie des bénéfices agricoles ou d'autres activités ainsi distinguée.

Ce taux d'intérêt pourrait être fixé sur le plan national et en relation avec les taux de rentabilité des investissements réalisés dans les entreprises de même type (sur la base, par exemple, pour l'agriculture de la rémunération moyenne des comptes courants d'associés et de la rentabilité des terres données en location). Ce taux serait de l'ordre de 3%.

Proposition : le taux de rémunération des capitaux propres permanents serait un taux unique de 3 à 4 %

- la troisième concerne **l'imposition des revenus de ce capital** d'exploitation.

la proposition faite serait d'imposer les revenus du capital d'exploitation dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, et non plus en tant que revenus de l'activité professionnelle, agricole, artisanale, industrielle, commerciale ou non commerciale.

Proposition : les revenus du capital d'exploitation sont des revenus de capitaux mobiliers.

• enfin, sur le plan social, ces revenus comme tous les revenus de capitaux mobiliers seraient déduits de l'assiette des cotisations sociales, de la CSG et du RDS .

Proposition : déduction des revenus du capital d'exploitation de l'assiette des cotisations sociales, de la CSG et du RDS

Notons que ce mode de prise en compte de la rémunération du capital est actuellement réalisé, pour l'ensemble des entreprises, en Suède et en Finlande.

Deux questions subsidiaires devront toutefois faire l'objet de débats approfondis :

- l'une concerne un **éventuel plafonnement**, soit du montant des capitaux propres à rémunérer, soit du montant des revenus de ces capitaux déductible de l'assiette des cotisations sociales.

Il serait paradoxal, dès lors que l'on met en évidence la difficulté de financement du patrimoine d'exploitation en agriculture, notamment en raison précisément de son importance, de proposer dans le même temps, un plafonnement de sa rémunération : la prise en compte du patrimoine d'exploitation n'a pas, en effet, pour seul but un souci légitime d'équité au regard de l'assiette des cotisations sociales. Elle a surtout pour objectif de permettre l'identification des biens d'exploitation qui pourraient donner lieu à un soutien spécifique (nous y reviendrons à propos du soutien fiscal à l'investissement). **La voie de recherche est donc plus à explorer dans une définition plus précise des biens, ou de la partie des biens, effectivement affectés à l'activité, que dans un quelconque plafonnement.**

- l'autre concerne, à l'inverse, la mise en place **d'un plancher éventuel de revenus du travail** : pour les exploitations faiblement bénéficiaires –voire déficitaires – la déduction des revenus du patrimoine d'exploitation de leurs résultats creuserait davantage leur déficit, ou le provoquerait.

Il n'existe pourtant aucune raison de leur réserver un sort différent des autres exploitations, car, fiscalement, les revenus de capitaux seraient imposables au titre de l'impôt sur le revenu, et socialement, il est proposé dans la troisième partie de ce rapport, de supprimer la cotisation minimale existant actuellement en agriculture.

De plus, les petites exploitations seraient davantage pénalisées que les autres⁷³.

• Reste à clarifier le débat sur **les bénéfices réinvestis** dans l'entreprise.

La possibilité de déduire du revenu imposable des exploitants individuels la part du revenu qui n'est pas « disponible » car immédiatement réinvestie dans l'activité, est assez souvent évoquée par les organisations professionnelles des non-salariés. Celles-ci y verraient une mesure d'équité fiscale visant à rapprocher la situation des dirigeants d'entreprise salariés (l'entreprise étant soumise à l'IS) de celle des non-salariés⁷⁴.

⁷³ Voir annexe XII : tableau de simulation de la rémunération des capitaux propres.

⁷⁴ Début 1999 encore, la DGI a été amenée à répondre à une question parlementaire sur ce point (cf Réponse Plasait, JO du 14 janvier 1999, Débats du Sénat p.121-122).

Dans le cas d'une société imposée à l'IS en effet, le bénéfice réinvesti est moins imposé que les bénéfices distribués ou les salaires, lorsque ceux-ci sont élevés. Cet avantage est en partie temporaire, dans la mesure où le bénéfice réinvesti génère des plus-values qui sont imposées à 26% (prélèvements sociaux compris) lors de leur réalisation.

A l'opposé, pour l'exploitant individuel soumis à l'IR, la rémunération du dirigeant, pour sa part « distribuée » comme pour sa part « réinvestie » (dans l'hypothèse où l'on sait les distinguer, ce qui est au moins théoriquement possible) sont assujetties aux cotisations sociales des régimes non-salariés, à la CSG et la CRDS, et à l'IR (après application de l'abattement de 20 % dans l'hypothèse d'adhésion à un organisme de gestion agréé).

Le souci de neutralité de la fiscalité par rapport au choix de la structure juridique devrait donc conduire à réduire l'imposition des bénéfices réinvestis. Sa mise en pratique emporterait toutefois deux conséquences :

- le dispositif à mettre en place serait certainement complexe car il faudrait pouvoir assurer un suivi permanent des prélèvements de l'exploitant correspondant aux bénéfices distribués (c'est à dire sa rémunération personnelle) sur son entreprise individuelle, et ce durant tout l'exercice.
- une telle disposition devrait s'appliquer à toutes les entreprises individuelles, ce qui nécessiterait une inscription budgétaire dans le temps.

2. La neutralité des formes sociétaires

La solution proposée dans ce rapport permettrait, en revanche, en abordant cette question sous l'angle **d'un soutien à l'investissement d'exploitation**, de répondre plus aisément à la demande de la profession agricole comme à celle des autres entreprises individuelles.

L'affaiblissement des distinctions juridiques évoqué plus haut autorise la suppression, en droit fiscal, de distorsions liées au seul statut juridique des sociétés et qui entrent manifestement en contradiction avec la réalité économique.

Sans revenir sur celles décrites au chapitre II (création et fusion de sociétés, cessions de parts de sociétés), nous prendrons ici un exemple plus fréquemment rencontré encore : celui des changements automatiques de régimes d'imposition, auxquels il pourrait être facilement remédié.

Par ailleurs, l'examen de la jurisprudence relative à la plus ancienne et plus populaire structure sociétaire agricole, le GAEC, montrera la nécessité de la démarche proposée.

a) le passage de l'impôt sur le revenu à l'impôt sur les sociétés

Deux exemples illustrent la nécessité d'effacer en droit fiscal, les conséquences de l'existence de structures dont les différences de statut juridique perdent de leur pertinence.

Les deux situations décrites résultent de l'application actuelle de l'article 75 du CGI : il prévoit, rappelons le, que des recettes accessoires, dans la limite de 200 000 F et 30% du chiffre d'affaires peuvent être incluses dans les bénéfices agricoles.

- en premier lieu, la mise en œuvre de cet article, c'est à dire le dépassement des seuils, aura des incidences différentes en fonction des classements juridiques évoqués :

- s'il s'agit d'un exploitant individuel, ou d'une SARL de famille, la seule conséquence en sera la nécessité de déposer deux déclarations de bénéfices ; l'une au titre des bénéfices agricoles, l'autre au titre des bénéfices industriels et commerciaux (ce qui constitue déjà, on le sait, un frein à la pluri-activité).
- mais s'il s'agit d'un GAEC, d'une SCEA ou d'une EARL de famille : la conséquence automatique en sera le passage de l'assujettissement de l'IR à l'IS .

C'est dans les deux cas une application du principe de distinction entre les activités civiles et les activités commerciales.

- en second lieu, selon le même principe mais en y ajoutant la distinction sociétés de personnes, - sociétés de capitaux, les SARL et EARL familiales passeront également automatiquement à l'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés en cas de décès ou de retrait de celui de leurs membres qui justifiait le lien familial.

Aujourd'hui seules des distinctions juridiquement affaiblies justifient de tels changements de régimes d'imposition. la proposition faite est donc double :

- dans le cadre d'une réforme globale :

- au regard de la pluri-activité, cette question serait réglée par la réforme proposée des régimes d'imposition des bénéfices agricoles (et leur extension aux autres régimes sur ce point) qui conduirait à rendre inutile l'art. 75 du CGI ;
- au regard des EARL et SARL de famille, la prise en compte de la personnalité économique comme support juridique de l'activité agricole, résoudrait également la question.

- **dans l'immédiat**, pour le moins, il faudrait maintenir le bénéfice de l'art. 8 du CGI (régime de l'impôt sur le revenu) pour ces sociétés, quel que soit le niveau de recettes commerciales et indépendamment des liens familiaux existants entre leurs associés (proposition reprise en deuxième partie).

Proposition : autoriser le maintien des EARL de famille au régime de l'IR, même en cas de rupture du lien familial, c'est à dire de leur étendre le bénéfice de l'art. 8 du CGI
--

Proposition : autoriser les sociétés imposées à l'IR à y rester même en cas de dépassement des seuils d'activités accessoires définis à l'art. 75 du CGI.
--

b) l'exemple des GAEC

Les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) ont été créés par la loi n° 62-917 du 8 août 1962 ; sociétés civiles, sociétés de personnes, ils ont pour objet de permettre la réalisation d'un travail en commun, dans des conditions comparables à celles existant dans les exploitations agricoles de caractère familial ; les associés doivent donc participer effectivement à ce travail en commun.

Selon l'article L323-13 du Code Rural, la participation à un GAEC ne doit pas avoir pour effet de mettre les associés, considérés comme chefs d'exploitation, et leurs familles, pour tout ce qui touche leurs statuts économique, social et fiscal, dans une situation moins favorable que celle des chefs d'exploitation agricole individuels.

C'est de ce dernier article que naissent l'essentiel des particularités des GAEC souvent désignées sous le nom de **transparence fiscale**. L'art. 71 du CGI en tient compte notamment, en faisant référence au nombre d'associés pour déterminer les différents régimes d'imposition aux bénéfices agricoles applicables à chaque GAEC.

Car l'administration fiscale a tiré de cet article la conclusion que tout associé de GAEC conservait la qualité d'exploitant à titre personnel, et que dès lors, il fallait tenir compte de sa situation antérieure pour déterminer son régime d'imposition (forfait ou bénéfices réels), éventuellement indépendamment du régime du GAEC lui-même. Cette position de l'administration a entraîné de nombreux conflits avec les entreprises. Les derniers Arrêts du Conseil d'Etat, des 10 mars et 26 novembre 1999 sont d'ailleurs contradictoires, tant au regard des régimes d'imposition, qu'à celui de la constitution de sociétés.

La solution proposée ici, **de neutralité des formes juridiques**, ainsi que celles découlant de la proposition de réforme des régimes de bénéfices agricoles évoquée ci-dessous, permettront de clarifier la situation fiscale des GAEC et de leurs associés.

En conclusion, il convient d'ajouter un élément important allant dans le sens de la nécessité de la distinction entre patrimoine d'affectation et patrimoine privé, et de celle, corrélative des revenus du capital d'exploitation et des revenus du travail :

Plus une exploitation a une faible surface financière, plus le poids de ses immobilisations pèse sur ses revenus d'exploitation. (le tableau XII le démontre).

Autrement dit, en termes, tant d'équité fiscale que de soutien à l'activité, cette double distinction se justifie aussi pour aider davantage les petites et moyennes exploitations.

II. De l'articulation des régimes d'imposition

Une fois admises l'existence fiscale du **patrimoine d'affectation** et la prise en compte de la **globalité de l'activité** (principale et accessoire), pour chaque exploitant, il devient plus aisé de proposer une refonte des régimes d'imposition, TVA et BA, permettant d'améliorer l'égalité fiscale, la pertinence économique des outils fiscaux et de faciliter la pluri-activité.

Quelques questions spécifiques seront également évoquées.

A. L'harmonisation des régimes de TVA

L'art. 256 A du CGI assujettit à la TVA l'ensemble des personnes effectuant des activités économiques de manière indépendante.

Peu de chemin reste à parcourir pour rapprocher le régime TVA agricole du régime général.

Toutefois, deux préoccupations doivent guider la recherche d'harmonisation :

- la prise en compte de la situation des très petites exploitations
- la pertinence du régime de TVA retenu au regard de l'activité économique

1. la prise en compte des petites exploitations – le maintien du RFA

Actuellement, les exploitants ayant un montant de recettes, en moyenne sur deux ans inférieur à 300 000 F, ne sont pas assujettis à la TVA et relèvent **du remboursement forfaitaire agricole** (pourcentage forfaitaire, versé par l'Etat, et établi à partir des ventes ou livraisons de produits de l'exploitation).

Cette procédure simplifiée à l'extrême bénéficie encore à plus de 100 000 exploitations à titre principal, mais ce chiffre est en diminution constante (165 320 en 1997 contre 250 639 en 1992).

Toutefois, et sous réserve des dispositions proposées ci-dessous en matière de fusion des régimes micro BIC, BNC et agricole, il est proposé de maintenir le RFA.

La proposition faite ici est le maintien du remboursement forfaitaire de TVA pour les exploitants agricoles qui le souhaitent⁷⁵, dès lors que le total de leurs résultats d'activités – principales et accessoires – en moyenne et sur deux ans, est inférieur à 300 000 F.

2. le rapprochement du régime de TVA agricole et du régime général simplifié (RSA)

Pour les exploitations dont la moyenne des recettes agricoles et accessoires de deux années est supérieure à 300 000 F, le régime de TVA applicable serait le régime général des BIC. Cela suppose des adaptations du régime actuel du remboursement simplifié agricole (RSA).

a) un seul mode déclaratif

Une des caractéristiques essentielles du régime de TVA agricole mis en place il y a plus de trente ans, est sa simplicité d'obligations comptables et déclaratives. En effet, le régime de la TVA agricole n'exige qu'une seule déclaration, annuelle, avec au préalable en principe, le versement d'acomptes trimestriels.

Cette simplicité présente deux inconvénients, certes anciens, mais plus gênants aujourd'hui, compte tenu de l'importance des remboursements de TVA et du développement de l'imposition des résultats aux régimes réels des bénéfices agricoles :

- en agriculture, et en raison de la différence des taux entre les produits (taxables aux taux réduits), et une grande partie des charges, (taxables au taux normal de 20,6%), l'importance des achats et des investissements entraîne de nombreuses situations de crédit de TVA et donc de demandes de remboursement de ce crédit.

L'existence d'une unique déclaration annuelle, seule susceptible de faire apparaître la situation créditrice réelle d'un agriculteur vis à vis du Trésor Public, a entraîné l'impossibilité d'un remboursement avant le dépôt de cette déclaration annuelle. De ce fait, l'acquisition

⁷⁵ L'option d'assujettissement au RSA leur reste bien entendu ouverte

d'immobilisations au début d'une année ne peut donner lieu à constatation du crédit et à remboursement éventuel de TVA qu'au début de l'année suivante. **L'agriculteur effectue ainsi une avance de trésorerie à l'Etat.** De ce fait également, les agriculteurs ne règlent pas d'acomptes trimestriels.

· le développement des régimes du bénéfice réel a mis en évidence un second inconvénient : la discordance de dates. Les agriculteurs imposés selon un régime réel ont en effet la possibilité de clore leur exercice comptable à une date autre que le 31 décembre : autour de 70% d'entre eux ont fait ce choix. Dans la pratique, cela revient à réaliser chaque année deux opérations comptables lourdes : l'une, à une date variable d'une exploitation à l'autre, pour dégager le résultat imposable au titre des bénéfices agricoles, l'autre, au 31 décembre, pour préparer les déclarations de TVA.

Par ailleurs, la loi de finances pour 1999 a profondément modifié le régime simplifié général de TVA, avec la mise en place d'acomptes fixes, correspondant à 20% des montants de TVA dus au titre de l'exercice précédent. Le régime général s'est ainsi considérablement rapproché du régime agricole. Mais à la différence de ce dernier, les remboursements de crédit en cours d'année sont restés possibles, de même qu'une déclaration récapitulative annuelle en fonction de la date de clôture de l'exercice.

La différence entre les deux régimes (agricole et général simplifié) ne se trouve donc plus guère justifiée. La loi de finances pour 1999 avait permis un pas important du régime général simplifié vers le régime agricole. Il est souhaitable que le régime agricole face désormais un pas vers le régime général simplifié.

Proposition : ouvrir la possibilité

- **de déposer une déclaration annuelle de TVA à la date de clôture de l'exercice comptable,**
- **de bénéficier de remboursements trimestriels de TVA, sans attendre le dépôt de la déclaration annuelle, sous réserve d'un fonctionnement effectif du régime des acomptes trimestriels.**

Bien entendu, aucune des autres règles applicables à la TVA ne serait modifiée ; ainsi la date d'exigibilité resterait-elle la date d'encaissement.

b) une procédure d'imposition unifiée

Pour les exploitants agricoles, l'art. 298 bis du CGI pose le principe d'une dispense de paiement de la TVA : le remboursement forfaitaire, dont nous venons de proposer le maintien est donc la règle ; toutefois, ceux qui dépassent 300 000 francs de recettes, en moyenne, sur deux années consécutives, sont en fait soumis à la TVA.

Le remboursement forfaitaire, on l'a vu, n'est pas sans inconvénients. Or les agriculteurs qui n'atteignent pas ce montant de recettes de 300 000 F, et en toute hypothèse les jeunes qui s'installent, sont soumis de droit au RFA ; un grand nombre d'entre eux souhaitent cependant s'assujettir et bénéficier ainsi du remboursement de la TVA grevant leurs investissements dès leur première année d'installation : pour ce faire, ils sont dans l'obligation de déposer une option.

Le délai d'option pour l'assujettissement **est d'un mois**. Il est jugé, à juste titre, trop court.

Le problème ne se pose pas pour les autres activités économiques : l'assujettissement est de droit et ce n'est que lorsque les recettes de la première année d'activité sont inférieures aux limites du micro-BIC, (500000 ou 175000 francs) qu'ils peuvent bénéficier de la franchise de TVA. Il conviendrait d'aligner, sur ce point, le régime agricole sur le régime de droit commun.

Proposition : inverser le régime de droit commun de la TVA agricole.

Tout agriculteur dont les recettes sont supérieures à 300 000 F est de droit assujetti à la TVA, sauf option contraire de sa part dans un délai de trois mois si ses recettes sont inférieures à 300 000 F.

Ces deux propositions sont de nature à simplifier et harmoniser les régimes de TVA entre eux, mais aussi et c'est l'objet du point suivant, avec les nouveaux régimes proposés pour les bénéfices agricoles.

B. La refonte des régimes du bénéfice agricole (BA)

L'appréciation de la proposition de refonte des quatre régimes de BA passe en premier lieu par une définition des critères retenus, permettant de mieux appréhender les caractéristiques des nouveaux régimes proposés ; en second lieu, la description des régimes eux-mêmes permettra de vérifier leur adaptation à la réalité de l'agriculture d'aujourd'hui.

1. l'approche par le niveau des recettes :

Les critères de proposition des nouveaux régimes d'imposition des BA résultent des objectifs généraux assignés à la mission de recherche des adaptations à apporter à la fiscalité agricole.

a) les quatre objectifs :

- recherche de **l'équité fiscale** : elle suppose simultanément :

- l'appréhension la plus réelle possible des résultats de l'activité professionnelle, ce qui exige la suppression de la référence quasi exclusive à des données physiques,
- la prise en compte de spécificités légitimes,
- **le souci d'un traitement particulier des revenus les plus faibles.**

- recherche de la **simplification** : elle suppose la **diminution**, autant que faire se peut, du nombre de **seuils** et du nombre d'**options** ;

- recherche de **l'harmonisation fiscale** : elle implique le retour à un « droit commun » fiscal, bâti pour l'ensemble de l'activité économique, tempéré exclusivement par les impératifs de redistribution ou d'orientation économique ;

- recherche de la **pertinence de l'outil fiscal** : elle exige des moyens de mesure de l'adéquation des outils aux objectifs recherchés, et donc une identification de ces objectifs.

Ceci s'inscrit dans le schéma proposé de **prise en compte du patrimoine d'affectation** permettant corrélativement :

- d'établir la distinction, au sein des résultats, entre les revenus du capital d'exploitation et ceux du travail de l'exploitant ;
- de faire disparaître les différences de traitement fiscal des exploitations agricoles résultant de leur statut juridique.

Dès lors, sur ces fondements, le système proposé peut répondre au croisement des quatre objectifs précités : équité fiscale (avec la prise en compte de la notion de « **faible revenu** »), de simplification (répondant au souci **d'allégement administratif**), de pertinence des outils fiscaux (rapportée à **l'identification** des soutiens ou incitations souhaités) et enfin d'harmonisation fiscale (nécessaire pour favoriser **la pluri-activité** du monde rural). Il suppose des adaptations corrélatives des régimes BIC et BNC.

Ce système fondé sur l'approche des niveaux d'activité répond à trois caractéristiques.

b) les trois caractéristiques :

On peut les résumer à :

- **la distinction d'une catégorie unique en milieu rural : les pluri-actifs à très faible revenu**, qui correspond aux exploitants et autres entreprises en milieu rural dont les bénéfices d'activité ne seraient généralement pas imposables à l'impôt sur le revenu au titre de cette activité : tous ceux dont le total des résultats d'activités professionnelles (hors salaires, pensions et revenus du capital non affectés à l'activité) **représente un montant de recettes inférieur à 300 000 F, relèveraient d'un régime « micro-réal »**
- **la prise en compte d'une seconde catégorie d'acteurs ruraux, aux résultats d'activité moyens (un CA inférieur à 500 000 F)**, mais probablement imposables à l'impôt sur le revenu au titre de leurs activités principales et accessoires. Ils seraient soumis à **un régime « réel allégé »**, comportant une forfaitisation des charges non assujetties à déclaration.
- enfin, **la réunion de tous les autres exploitants agricoles, pluri-actifs ou non , au sein d'un régime de droit commun** identique à celui des autres activités économiques, mais intégrant les seules spécificités agricoles identifiées (et bénéficiant des dispositions adaptées à ces spécificités, mais sur des objectifs économiques clairement définis) : il s'agit de ceux dont le **CA d'activité serait supérieur à 500 000 F**. Ils seraient soumis à un régime d'imposition dit « **nouveau réel** »

Un tel dispositif :

- ramène de 4 à 3 les régimes d'imposition aux bénéfices agricoles
- ramène de 4 à 2 les seuils des régimes d'imposition de TVA,
- réduit le nombre d'options (d'une quarantaine à moins de dix)
- traite de la même manière tous les acteurs du monde rural, et en particulier ceux qui sont le plus en difficulté
- identifie les spécificités et objectifs économiques pouvant faire l'objet de traitements fiscaux particuliers

2. Les trois nouveaux régimes :

Le nouveau système d'imposition des bénéfices agricoles reposerait sur une détermination fondée exclusivement sur le niveau du chiffre d'affaires ; toutes recettes confondues.

a) un régime fiscal adapté aux petites exploitations pluri-actives : le micro-réel

L'idée d'aménager le régime forfaitaire agricole n'est pas totalement nouvelle. La Direction Générale des Impôts en a développé l'idée, à partir de 1998, dans l'esprit qui l'animait pour la suppression des régimes forfaitaires des commerçants et artisans, et des professions libérales (BIC et BNC), devenus les micro BIC et micro BNC.

Mais les imperfections de ces deux derniers régimes (notamment relatives à la distinction à opérer entre résultats d'activités d'achat-revente et résultats d'activités de service), auxquelles s'ajoutent la très grande dispersion des revenus des agriculteurs et la prise en compte de la pluri-activité, nous incitent à présenter une proposition un peu différente.

Le régime micro réel agricole envisagé consisterait à établir le bénéfice de chaque exploitant **à partir de la totalité de ses recettes propres**. Les obligations déclaratives seraient légères car il s'agirait des recettes encaissées. Un abattement forfaitaire serait ensuite appliqué à ce montant de recettes pour tenir compte des charges reconnues pour ce type d'exploitation (c'est la méthode appliquée désormais pour les micro BIC et micro BNC). En revanche, il est proposé de maintenir le bénéfice du remboursement forfaitaire de TVA bien qu'il ne concerne plus, très probablement, qu'une centaine de milliers d'agriculteurs à titre principal⁷⁶.

En prenant en compte les recettes réelles de l'exploitation, le bénéfice a toutes chances d'être plus proche de la réalité qu'en prenant appui sur le revenu cadastral et d'autres données physiques (et ce, malgré les 8000 taux d'abattement qu'ils génèrent au plan national pour la détermination du bénéfice forfaitaire collectif).

Une première question se pose : faut-il retenir un ou plusieurs taux d'abattement correspondant aux charges d'exploitation ?

Il est proposé de ne retenir **qu'un seul taux d'abattement** ou plus exactement **un seul taux de bénéfices imposables**. L'existence d'un taux unique repose sur l'analyse suivante :

- prendre en compte plusieurs taux, variables selon les types de production maintient une relation entre les aspects physiques de l'exploitation et l'évaluation de son bénéfice, relation jugée archaïque et déjà abandonnée pour le calcul des cotisations sociales (réforme de 1990).
- les premières simulations faites par le Service Statistique du Ministère de l'Agriculture montrent que le taux de rentabilité moyen est voisin d'une production à une autre. en dehors des activités d'élevage de granivores (porcins, volailles) pour lesquelles le taux de bénéfices est en-dessous de la moyenne, et des activités viticoles, où l'on constate l'inverse,

⁷⁶ce mode déclaratif serait très proche de celui du régime de la TVA (RSA), pour lequel de nombreux agriculteurs imposés au forfait collectif au titre des BA ont opté. Voir Annexe IV

- les mêmes simulations tendent à démontrer que la dispersion des résultats d'activité, autour de la moyenne, est certes élevée, mais que la multiplication des taux d'abattement n'améliore pratiquement pas les effets de cette dispersion.

Quant à **la valeur du taux de bénéfices imposables à retenir**, elle doit tenir compte des éléments suivants :

- le bénéfice comptable d'une exploitation peut être estimé globalement entre 25 et 30 % du montant des recettes (DGI - comptes de l'administration -et études du Ministère de l'Agriculture).
- le forfait actuel est fixé à un montant sensiblement inférieur au bénéfice comptable moyen : le bénéfice forfaitaire représente autour de 16% du montant des recettes.
- la détermination du taux de bénéfices imposables doit prendre en compte la notion de rémunération du capital qui serait introduite pour les entreprises imposées selon un régime réel des BA, (or on sait que le capital d'exploitation pèse proportionnellement davantage sur les petites exploitations que sur les grandes⁷⁷.)
- doit être pris en compte également un coût de tenue de comptabilité (même si la comptabilité nécessaire pour le régime micro-réel serait beaucoup moins lourde que celle imposée aux régimes réels actuels).
- **enfin, la volonté de soutien aux petites structures familiales doit se concrétiser.**

Proposition : retenir un taux unique d'imposition, compris entre 15 et 20% du total des recettes d'activité, pour les exploitations dont le montant de toutes les recettes est inférieur à 300 000 F

b) un régime de transition pour les exploitations moyennes : le réel allégé

Le régime réel allégé serait réservé à tous les agriculteurs réalisant des recettes, à titre principal et accessoire, dont la moyenne annuelle sur deux ans serait comprise entre 300 000 F et 500 000 F. Il devrait également s'appliquer à tous les exploitants ayant opté pour un régime simplifié de TVA, même si leurs recettes sont inférieures à 300 000 F.

Ce régime réel allégé s'appuierait sur les déclarations de TVA :

Les recettes à prendre en compte seraient celles qui figurent sur la déclaration de TVA. Les primes ou les subventions d'exploitation reçues, à quelque titre que ce soit, seraient également incluses dans ce total de recettes.

Les dépenses à prendre en compte seraient également celles figurant sur la déclaration de TVA pour les charges courantes (dont la TVA est déductible). Il n'y aurait pas de retraitement de ces dépenses : lorsque le fait générateur de la TVA est la livraison, les dépenses seraient déductibles, au moment de cette livraison. Pour celles dont la TVA n'est déductible qu'au moment du paiement, elles ne seraient déductibles qu'à ce moment là.

⁷⁷ Voir tableau en annexe XII

Les principales charges supportant la TVA, correspondent aux charges suivantes : engrais, semences, produits phytosanitaires, aliments du bétail, produits vétérinaires, fournitures, carburants, travaux d'entretien, travaux agricoles, fermage (si le bailleur a opté pour la TVA).

La différence entre recettes et dépenses figurant sur les déclarations de TVA serait finalement très proche de la valeur ajoutée de l'exploitation et **ne demanderait aucun travail comptable supplémentaire à l'exploitant assujetti à la TVA.**

Pour déterminer le bénéfice imposable, **les charges fixes**, facilement identifiables, seraient déduites de cette valeur ajoutée :

- fermage lorsqu'il n'est pas assujetti à la TVA,
- frais financiers,
- charges de personnel, lorsqu'elles existent,
- cotisations sociales de l'exploitant.

La date **de paiement** serait, là aussi, seule prise en compte.

Les **autres charges** (amortissements notamment) **serait forfaitisées**, par **application d'un taux d'abattement** à ce résultat intermédiaire.

Ce taux d'abattement devrait tenir compte de dispositions applicables aux exploitants soumis au régime réel : la rémunération du capital ainsi que l'abattement accordé aux adhérents des Centres de gestion.

Proposition : retenir un taux unique d'abattement, pour les charges résiduelles, à un niveau proche de celui du micro-réel : entre 70 et 80%

La proposition n'introduit pratiquement pas de contraintes comptables supplémentaires. Elle présente toutefois l'inconvénient, propre à tout régime transitoire : celui de la prise en compte des recettes et des dépenses, qui ne tient donc pas compte des variations de stocks, et rend alors nécessaire **l'interdiction de déficits à l'intérieur de ce régime**. Pour faire valoir ceux-ci, lorsqu'ils sont effectifs et liés aux conditions d'activité, et non à une simplification fiscale, l'agriculteur pourrait opter pour le bénéfice réel.

Compte tenu de son caractère allégé, et destiné à faciliter le passage du forfait vers le régime réel, **le réel régime allégé devrait être réservé aux agriculteurs qui n'ont jamais été imposés selon un régime réel.**

c) le nouveau réel : un régime de droit commun respectueux des spécificités

le nouveau régime réel serait, pour l'essentiel, l'actuel régime réel de droit commun aux BA et aux BIC **mais refondé** par les caractéristiques suivantes :

· **la prise en compte de l'existence du patrimoine d'affectation** , qui implique :

- une séparation complète entre le patrimoine d'exploitation et le patrimoine privé,
- une rémunération des revenus du capital d'exploitation distincte de celle des revenus du travail.

· la disparition des actuels régimes transitoires et réel simplifié

- le régime transitoire n'a pas fait ses preuves (moins de 4000 exploitations y sont soumises), il n'a donc plus de raison d'être,
- le régime simplifié d'imposition, dont nous rappellerons qu'il concerne actuellement les agriculteurs ayant des recettes comprises entre 500 000 et 1 800 000 francs ne se distingue du bénéfice réel normal que sur trois points dont la profession demande, à juste titre, qu'ils soient supprimés ; (estimation d'une partie très importante des stocks de produits finis et d'animaux achetés ou nés sur l'exploitation, non pas d'après le prix de revient, mais selon le cours du jour, prise en compte de tous les animaux sans exception, interdiction de constituer des provision)

Une fois ces particularités supprimées, il n'y a plus de véritable différence entre les deux régimes actuels du réel.

· l'extension aux activités agricoles de deux dispositions actuellement réservées aux BIC

Deux dispositions de l'actuel régime réel normal agricole devraient toutefois faire l'objet de modifications comptables : la durée des exercices comptables ; le traitement des déficits d'exploitation.

- la durée des exercices comptables

Le principe d'annualité de l'impôt conduit nécessairement à l'établissement d'une imposition annuelle des revenus. S'agissant des personnes physiques, redevables de l'impôt sur le revenu, ce principe conduit d'une manière générale à la prise en compte de l'ensemble des revenus d'une année civile.

Des aménagements ont été apportés au principe de l'année civile pour s'adapter à la réalité de la vie des entreprises, et à un certain nombre de règles comptables.

En matière industrielle et commerciale, les entreprises imposées selon un régime réel, normal ou simplifié, ont pour obligation **de clore au moins un exercice au cours d'une année civile**, ne serait-ce qu'à titre provisoire. Le principe de l'annualité de l'impôt est respecté par cette seule condition. Les entreprises sont libres de choisir leur date de clôture d'exercice et de la modifier, le cas échéant.

En matière agricole, le système existant aujourd'hui est un **système mixte**, reflet de l'histoire de la fiscalité agricole. Il se rapproche de la situation des BIC, dans la mesure où les **agriculteurs imposés selon un régime réel, normal ou simplifié, peuvent choisir une date de clôture d'exercice autre que le 31 décembre**. En revanche, **lorsque cette date a été choisie, ils ne peuvent plus en changer**, sauf conditions particulières, liées notamment à des changements importants dans les conditions d'exploitation.

Cette situation est le résultat des évolutions de la législation. Au regard des principes comptables, les évaluations réelles, ou simplifiées, des bénéfices agricoles ont été modifiées en 1984 et appliquent désormais les principes des créances et dettes. Les risques précédents de décalage de recettes ou de dépenses d'un exercice sur l'autre n'existent donc plus depuis cette date. Les difficultés d'évaluation des stocks, et notamment des avances aux cultures, ont été également réglées depuis cette date : les précautions qu'il était utile de prendre, avant 1984 pour éviter des variations intempestives de revenus ne se justifient plus pour les régimes réels. L'irrégularité de revenus agricoles subsiste, comme elle existe pour d'autres activités économiques, mais des dispositifs de lissage des revenus les prennent en compte.

L'art. 73 du CGI, qui fixe à douze mois, sauf exception, la durée des exercices pour l'évaluation des bénéfices agricoles, ne se justifie plus pour le nouveau régime réel.

Bien entendu, dès lors qu'on s'écarte des principes comptables, pour le micro-réel ou le réel allégé, qui s'appuient sur le principe des recettes/dépenses, le maintien de l'année civile comme période d'imposition reste nécessaire, pour des raisons de simplicité et d'équité.

Proposition : rendre libre la fixation de la date de clôture des exercices pour le nouveau régime réel agricole, comme c'est le cas pour les autres activités économiques.

- le traitement des déficits d'activité

L'art.156 du CGI pose le principe d'une imposition sur le montant total du revenu net annuel du foyer fiscal. Ce revenu net est donc déterminé, en principe, par sommation des différents revenus, avec déduction des déficits éventuels.

La déduction des déficits a fait l'objet de différentes limitations, voire même d'interdictions d'imputation, pour des raisons diverses dont le sens général est d'éviter la prise en compte de « faux déficits ». Dans cette optique, les déficits dont l'imputation n'est pas intégralement retenue pour le calcul du revenu imposable d'une année donnée, sont reportés sur les résultats positifs ultérieures de la même catégorie.

Aujourd'hui, les limitations à la déduction des déficits sont diverses selon leur origine. S'agissant des déficits constatés en matière **de bénéfices industriels et commerciaux**, depuis les revenus de 1996, leur imputation sur le revenu global est limitée aux déficits d'**activité véritablement professionnelle**, c'est-à-dire qui comporte la participation personnelle, continue et directe d'un membre du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à celle-ci. Il n'y a donc pas de limitation financière.

La limitation de la déduction des déficits provenant de **l'activité agricole** est ancienne, puisqu'elle remonte à 1964. C'est l'amendement Gabin, déjà évoqué, qui correspond à l'art. 156-I-1° du CGI, applicable depuis les revenus de 1965. Cette limitation a pris la forme du rejet de toute imputation sur les autres revenus du foyer fiscal.

Le principe qui sous-tend l'interdiction de déduction du déficit agricole, lorsqu'il s'agit d'une activité agricole « de loisir », n'a pas lieu d'être remis en cause, mais le développement de la pluri-activité et surtout l'importance de la double activité d'un couple, agricole pour l'un, non agricole pour l'autre, au sein d'un même foyer fiscal, changent les données du problème. Ainsi dès lors que les ressources d'un foyer fiscal, hors résultat de l'activité agricole, principale dépassent 200 000 francs, le déficit agricole éventuel de l'exploitant ne peut plus être imputé sur le revenu global du foyer fiscal.

L'enquête sur la structure des exploitations agricoles réalisée par le Ministère de l'Agriculture (Agreste n°112 décembre 1998, p. 24) précise que plus de 150 000 conjoints de chefs d'exploitation agricole, à titre principal ou secondaire, ont une activité en dehors de l'agriculture.

Le traitement particulier des déficits agricoles ne se justifie plus guère, dès lors qu'il y a activité professionnelle réelle du titulaire des bénéfices agricoles. L'harmonisation avec le traitement des déficits commerciaux doit donc être réalisée.

Proposition : aligner le traitement fiscal des déficits d'exploitation agricole sur celui des autres activités économiques : autoriser l'imputation des déficits de l'activité agricole véritablement professionnelle sur les autres revenus du foyer fiscal.

· les dispositifs, soit réservés aux BA, soit qu'ils leur sont plus favorables, doivent être étendus aux BIC et améliorés

Dès lors que le même type de difficultés se retrouve, à des degrés même différents, dans plusieurs secteurs d'activité, aucune raison ne justifie de les réserver à tel ou tel. C'est le cas des dispositifs de lissage des revenus et de la prise en compte des revenus exceptionnels. C'est aussi le cas du soutien à l'investissement.

- les dispositifs de lissage des revenus et la prise en compte des revenus exceptionnels

Ce sont essentiellement les deux systèmes de prise en compte des revenus exceptionnels et le droit d'option, réservé aux seuls agriculteurs, pour le calcul des bénéfices imposables selon le mécanisme de la moyenne triennale .

Les deux mécanismes de traitement des revenus exceptionnels ont déjà été présentés, rappelons simplement que :

- le premier, **ouvert à tous les types d'activité**, prévu par l'art. 163 OA du CGI (système dit de « la division par quatre »), concerne les revenus liés à des événements exceptionnels ;
- le second, **réservé aux agriculteurs**, prévu par l'art. 75 OA du CGI (système dit « du quotient »), concerne les revenus exceptionnels **d'activité courante**

Le principe sur lequel ils s'appuient est la recherche de la diminution du taux marginal d'imposition du revenu excédentaire ou exceptionnel.

La juxtaposition de dispositifs de traitement des revenus exceptionnels, dont certains présentent un caractère général et d'autres un caractère particulier, soumis à diverses contraintes d'ordre quantitatif ou qualitatif, avec option ou de droit commun, avec ou sans effet rétroactif, nécessite une simplification, qui ne perde pas de vue l'équité fiscale. Les systèmes existants sont soit insuffisants (indemnités suite à épizootie, ...), soit trop complexes, en tout état de cause inéquitables si tous les acteurs économiques soumis aux mêmes aléas n'y ont pas droit.

De nouvelles dispositions doivent donc être étudiées en respectant les principes suivants :

- la progressivité de l'impôt sur le revenu a pour objet de tenir compte des facultés contributives des individus et d'assurer une certaine redistribution; les mécanismes de lissage des revenus ne doivent pas en venir à favoriser ceux qui ont des revenus irréguliers.
- un revenu exceptionnel est souvent destiné à couvrir ou compenser des pertes de revenus relatives à une période supérieure à un an : rien n'interdit, dès lors, d'envisager de l'affecter pour partie à des revenus postérieurs à ceux de l'année considérée ;

- rien ne justifie qu'un dispositif soit réservé aux agriculteurs, ou à tel ou tel secteur d'activité économique : seule doit entrer en ligne de compte la nature des difficultés rencontrées ;
- enfin, un dispositif compréhensible et efficace doit rester suffisamment simple à mettre en oeuvre.

Deux propositions alternatives mériteraient d'être étudiées en tenant compte de ces observations :

d'une part, le couplage d'un système du quotient et d'un délai de paiement pour les revenus exceptionnels, et d'autre part la rénovation de la moyenne triennale.

· **couplage du quotient et d'un délai de paiement :**

cette proposition repose sur un processus en deux phases :

- une première phase consisterait en l'application d'un **système de quotient** similaire au système du quotient agricole, mais avec des contraintes sensiblement allégées sur la permanence des conditions d'exploitation.
- la seconde consisterait à permettre un **différé de paiement** sur la partie exceptionnelle du revenu, avec son imputation éventuelle sur des revenus postérieurs faibles (la technique proposée est d'ailleurs proche, dans son esprit, de la réintégration de l'actuelle déduction fiscale pour investissement, en cas de baisse de revenus) .

Une étude plus fine d'un tel dispositif permettrait d'en déterminer la pertinence et la faisabilité.

· **une moyenne triennale renouvelée :**

il s'agirait de remplacer le revenu d'une année donnée par le revenu moyen des trois années antérieures, lequel s'appliquerait ensuite non seulement aux revenus de l'année concernée mais aussi aux revenus des trois années entrant dans le calcul de cette moyenne. Ce dispositif a l'avantage d'être ponctuel, sans incidence sur l'avenir, en phase avec la trésorerie de l'entreprise, que ses revenus soient en hausse ou en baisse. Il présente toutefois l'inconvénient d'une gestion plus lourde que le mécanisme actuel pour l'administration. Des systèmes de ce type existent aux Pays-Bas et au Royaume-Uni (moyenne biennale), pays dans lesquels ils sont applicables, toutefois comme proposé ici, à l'ensemble des entreprises.

- **Le soutien à l'investissement :**

dès lors que les éléments constitutifs du capital d'exploitation agricole ou de l'entreprise, sont déterminés avec exactitude par la stricte séparation des patrimoines (d'affectation et privés), et que le premier est rémunéré dans le cadre des bénéfices d'exploitation, il devient possible de mettre en place des mécanismes fiscaux pertinents d'incitation à l'investissement.

Ceux-ci, relèveront alors de choix clairs et légitimes parce que transparents et ouverts à tous ; ils pourraient concerner tant la détermination des résultats d'activité que les autres formes d'impositions :

- la **déduction fiscale pour investissement** devrait faire l'objet d'un traitement unifié : il s'agirait de fondre, en les modifiant, les art. 72 D, 73 A et 244 *undecies* à *sexdecies*,⁷⁸ c'est à dire notamment :

⁷⁸ Rappelons que les articles 244 *undecies* à *sexdecies* du CGI ne sont plus appliqués actuellement.

- de rendre éligibles à la DPI toutes les activités civiles et commerciales, dès lors que les entreprises concernées sont soumises à un régime réel d'imposition des bénéfices (à l'exception de celles dont l'activité immobilière est prépondérante),
- d'étendre la DPI aux biens non amortissables (foncier agricole ou forestier notamment), sous réserve d'un mécanisme de réintégration comparable à la moyenne des durées d'amortissements pratiquées pour les biens amortissables,
- d'adapter ces modalités de réintégration aux mécanismes de lissage des revenus,
- de soumettre la DPI à un système de dégressivité au regard du montant des résultats d'exploitation.

· **les autres modalités d'aide fiscale au financement du patrimoine d'affectation :**

- **au titre de l'impôt sur le revenu :**

- alléger (voire exonérer) la taxation des plus-values (voir ch. II)
- mettre en place des dispositifs ciblés d'incitation au financement des biens d'exploitation (avoirs fiscaux sur des investissements fonciers) réservés aux terres agricoles ou forestières effectivement exploitées),

- **au titre des autres impositions :**

- alléger encore – voire exonérer totalement – de droits de mutations à titre gratuit ou onéreux, les biens exclusivement consacrés à, ou maintenus dans, l'exploitation.

Ceci s'appliquerait à toutes les entreprises, sans distinction de la nature des biens mais uniquement sur le critère de leur affectation à l'exploitation ou à l'entreprise.

Enfin deux problématiques transversales aux régimes actuels des BA et des BIC doivent être mentionnées ici : la question des abandons de créances et la question de l'exonération de plus-values réservée aux petites entreprises (art. 151 septies du CGI).

- **le problème des abandons de créances**

L'abandon de créances consiste, pour un créancier, à décider de ne pas assurer le recouvrement de sa créance c'est à dire à pratiquer une remise de dette à son débiteur. **Cet abandon de créance** constitue, comptablement, pour l'entreprise qui en bénéficie, un **accroissement de son actif net** et devient alors un produit imposable, en conformité avec l'art. 38 du CGI. Parallèlement, cette créance devenue irrécouvrable, est déductible des résultats du créancier.

Or, les abandons de créance résultent des difficultés économiques du débiteur, et se situent souvent dans le cadre d'un règlement amiable ou d'un redressement judiciaire. Ils se rencontrent dans tous les secteurs d'activité économique, mais l'agriculture est victime de crises conjoncturelles fréquentes qui mènent parfois, à l'initiative et avec le concours des pouvoirs publics, à la mise en œuvre d'un nombre significatif d'abandons de créances⁷⁹.

Le fait qu'un abandon de créances se traduise par un produit entrant dans l'assiette de l'impôt et, donc des cotisations sociales, des entrepreneurs individuels, présente un caractère choquant : reprendre au débiteur en difficulté, au titre des impôts et cotisations sociales, une partie non négligeable des sommes abandonnées par les créanciers, apparaît comme inéquitable, non seulement vis à vis du débiteur, pour qui la remise de dettes est ainsi limitée,

⁷⁹ C'est la situation que vivent actuellement en grand nombre les producteurs de porcs, notamment dans le département des côtes d'Armor.

mais aussi vis à vis du créancier qui voit ainsi disparaître une partie de l'effort financier qu'il a consenti.

Cette comptabilisation en profit exceptionnel de l'abandon de créances n'a dans la réalité, que peu d'incidence fiscale, car ce profit, en règle générale, se résume en une simple diminution du déficit d'exploitation ; il peut en revanche constituer un accroissement de l'assiette des cotisations sociales, en cas de non prise en compte des déficits antérieurs dans cette assiette.

Les propositions énoncées dans la troisième partie de ce rapport, sur ce point, sont de nature à faire également disparaître cette incidence sociale.

Reste une situation qui ne trouve pas actuellement de réponse satisfaisante : celle d'une exploitation (ou d'une entreprise) dont l'activité régulière ne dégage pas de résultats suffisants pour assurer un niveau de vie normal à l'exploitant et à sa famille. Dans ce cas, malheureusement trop fréquent, le chef d'entreprise sera tenté de prélever sur la trésorerie de l'entreprise les sommes nécessaires à sa vie privée, au détriment de ses fournisseurs, ou par le biais d'emprunts considérés alors, à tort, comme des emprunts professionnels.

Si ces dettes font l'objet d'un abandon de créances, elles se transforment, on vient de le voir, en profits professionnels. Dès lors, seule l'absence de séparation entre patrimoine d'affectation et patrimoine privé, conduit à comptabiliser les abandons de créances auxquelles elles donnent éventuellement lieu, en profits à réintégrer dans l'assiette de l'impôt sur le revenu (et donc des cotisations sociales).

Proposition : en l'attente de la prise en compte du patrimoine d'affectation, les dettes et emprunts figurant au passif du bilan sont des dettes privées à hauteur du solde (ou de la part du solde) débiteur du compte de l'exploitant, relevant de ses prélèvements privés

- l'exonération des plus-values pour les petites entreprises

L'art. 151 septies du CGI prévoit l'exonération des plus-values réalisées dans le cadre de leur activité agricole, artisanale, commerciale ou libérale, par les contribuables dont les recettes n'excèdent pas 1 000 000 F (depuis 1988). Cet article est mentionné ici car il a fait l'objet de demandes nombreuses de modifications, tant de la part des professionnels que de celle des parlementaires (notamment de relèvement du plafond de 1 million de F.).

Il convient simplement de signaler que les propositions de traitement fiscal de l'investissement lié à l'exploitation, jointes à celles résultant de la refonte des régimes du bénéfice agricole pour les agriculteurs, présentée dans ce rapport, répondent très largement aux préoccupations qui ont présidées à la rédaction de cet article :

- privilégier les petites entreprises,
- favoriser le financement du patrimoine d'affectation et par là, de l'investissement,
- favoriser, grâce à cela, l'installation des jeunes.

Dès lors l'art. 151 septies deviendrait sans objet.

En revanche, en l'absence de refonte de certains dispositifs existants (qu'il s'agisse de la gestion des stocks à rotation lente, du traitement des plus-values ou de l'incidence des formes sociétaires – transparence des GAEC par exemple -), le relèvement du plafond de l'art. 151 septies du CGI accentuerait encore les risques d'inégalités fiscales, sans répondre pour autant nécessairement à la question de l'aide au financement du capital d'exploitation.

Tableau n° 5 : Définition de nouveau régime d'imposition des bénéfices agricoles

Le nouveau régime réel d'imposition des bénéfices agricoles, industriels, artisanaux, commerciaux ou non commerciaux **comporte six caractéristiques** :

- c'est, pour l'essentiel, **le régime réel de droit commun actuel** tant des BA que des BIC, mais **refondé** par :

- la prise en compte fiscale **du patrimoine d'affectation** de l'exploitation agricole ou de l'entreprise artisanale ou commerciale, sans distinction de statut juridique, ce qui implique :
 - un traitement différencié des patrimoines professionnel et privé dans toutes les catégories d'impôts et taxes,
 - la rémunération du capital d'exploitation, et sa déduction de l'assiette des cotisations sociales.

- la prise en compte, au titre des résultats d'exploitation, **de la totalité des recettes d'activité** (principales et accessoires)

- **L'extension aux activités agricoles** de deux dispositions actuellement réservées aux activités commerciales :
 - la liberté de fixation des exercices comptables (jointe à la fusion des dates de clôture de l'exercice comptable du régime des BA et de celui du RSA (TVA),
 - la liberté d'imputation des déficits de l'activité professionnelle agricole sur les autres revenus professionnels du foyer fiscal.

- **L'extension aux activités commerciales** des dispositifs de lissage des revenus réservés aux activités agricoles, en les améliorant :
 - traitement unique des revenus exceptionnels, qu'ils relèvent de l'activité courante ou de faits extérieurs à l'activité, par la recherche d'un mécanisme mixte couplant quotient et différé de paiement,
 - utilisation de la moyenne triennale, pour tous les secteurs à revenus variables ;

- **L'évolution de la déduction fiscale pour investissement vers le soutien exclusif du financement de la constitution ou du renouvellement du capital d'exploitation**, identique pour tous les secteurs d'activité :
 - fondé sur la reconnaissance exacte des éléments du capital d'exploitation, désormais rémunéré,
 - axé sur la nature des investissements liés à l'exploitation, quel que soit le statut de l'investisseur.....

C. Des question sectorielles à prendre en compte

Sans prétendre à l'exhaustivité, il s'agit ici d'évoquer plusieurs préoccupations plus sectorielles ou ponctuelles que l'on peut regrouper de la façon suivante :

- celles relatives à l'intervention d'acteurs propres à l'agriculture (coopératives céréalières et viticoles, et SAFER)
- celles concernant des secteurs d'activité autonomes (forêt, conchyliculture, éleveurs de chevaux de course)
- une question transversale : le métayage

1. Questions relatives à l'intervention d'acteurs propres à l'agriculture :

Deux intervenants très importants en agriculture, les coopératives et les SAFER, se trouvent concernées par des dispositions d'ordre fiscal qu'il est apparu opportun de signaler ici.

a) les apports aux coopératives :

· l'apport des récoltes aux coopératives céréalières

Le stockage des céréales dans des silos de coopératives fait naître une divergence d'appréciation au sujet de la date du **transfert effectif de propriété** entre le producteur et la coopérative : il s'agit en fait de la qualification comptable à attribuer à une récolte lorsqu'elle est livrée à la coopérative à des fins de stockage.

Une réponse récente à cette question, apportée par le Ministre de l'Economie et des Finances (J.O du 28/12/1998), conclut au transfert de propriété dès la livraison, ce qui interdit au producteur le choix de la date de vente effective de sa production. Il peut en résulter des conséquences fiscales assez lourdes, soit en raison d'un décalage comptable entre deux exercices, soit au regard de la taxation des plus-values. Cela pourrait conduire les agriculteurs à organiser leur stockage chez eux, ce qui constituerait une régression au regard du mouvement coopératif.

La solution à étudier devrait être celle de la prise en compte, pour le transfert de propriété, de la date de vente effective de la récolte, sous condition d'une durée minimale de stockage.

· l'apport des vendanges aux coopératives viticoles

La question n'est plus tant ici celle de la date de livraison, que celle de l'imprécision de la facturation effectuée à cette date. Ce problème est donc en réalité **celui de l'évaluation du prix de la récolte** : des recherches de solution sont actuellement en cours à la Direction Générale des Impôts, en concertation avec la profession, afin de concilier simplicité et équité fiscale.

b) les SAFER

Le régime fiscal des sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER) est totalement indépendant du régime fiscal des agriculteurs. Elles font toutefois partie des intervenants majeurs du milieu agricole : elles jouent un rôle dans l'amélioration des structures foncières, notamment pour l'installation des jeunes agriculteurs. La Loi

d'Orientation Agricole du 9 juillet 1999 a accru les missions des SAFER, en leur ouvrant la possibilité d'acquérir des parts ou actions de sociétés, afin d'améliorer les structures foncières.

Cette possibilité a fait apparaître une difficulté déjà rencontrée dans le cadre des cessions de part de sociétés : celui de l'imposition des plus-values foncières .

Proposition : étendre aux SAFER la disposition proposée ci-dessus et permettant une exonération de taxation des plus-values des terres agricoles effectivement affectées à l'exploitation.

2. Des secteurs très particuliers

a) la sylviculture :

La fiscalité forestière fait partie de la fiscalité agricole, tant du point de vue des bénéfices qu'à celui de la TVA, mais avec des particularités : les revenus tirés d'une exploitation forestière relèvent toujours du régime agricole forfaitaire, quel que soit le montant des recettes dégagées. Ce bénéfice forfaitaire est lui-même particulier : il est égal au revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie au titre de l'année de l'imposition.(art. 76 du CGI).

La forêt a fait, en 1998, l'objet d'un rapport de Monsieur Jean-Louis Bianco⁸⁰ : « La forêt : une chance pour la France ». Un projet de loi de modernisation forestière, va être déposé par le Gouvernement à la suite de ce rapport. Notons toutefois, sans préjudice du débat en cours :

- que les propositions fiscales présentées ici, concernant le traitement **différencié des terres effectivement exploitées** (en termes d'incitation à l'investissement, de taxation des plus-values ou de droits de mutation), seraient appliquées à la forêt,
- que l'évolution du régime forfaitaire agricole vers un régime **mico-réel** n'enlève pas l'objet de l'art. 76 du CGI, mais devra conduire à vérifier que le régime actuel du bénéfice dégagé par l'exploitation des bois et forêts n'est pas trop éloigné de la réalité ;
- qu'enfin il ne paraîtrait pas anormal de prendre en compte la notion de **zone de montagne** en sylviculture, ce qui conduirait à allonger, pour ces régions, le bénéfice de l'exonération trentenaire.

b) la conchyliculture :

L'activité agricole s'étend à l'ensemble des activités d'élevage : pisciculture et conchyliculture font donc partie de l'agriculture au sens fiscal du terme. Deux problèmes spécifiques à la conchyliculture méritent d'être soulignés, parce qu'originaux dans le domaine agricole.

- s'il n'existe pas plus de fonds conchylicole que de fonds rural, la **concession** accordée aux conchyliculteurs sur le domaine public est **cessible**, contrairement au bail rural.

Comme toute cession assimilée à la cession d'un fonds de commerce, les mutations à titre onéreux de concessions conchylicoles sont taxées aux droits d'enregistrement prévus à l'art.

⁸⁰ Député des Alpes de Haute Provence

719 du CGI, soit au taux de 4.80% pour la partie du prix supérieur à 150 000 francs (art. 9 de la loi de finances 2000). Cette taxation ne s'applique pas seulement au prix de la concession, *stricto sensu* : l'art. 732 du CGI qui concerne les exploitations agricoles, entraîne la taxation au même taux du matériel et du cheptel dès lors qu'ils sont cédés en même temps.

Cet alignement sur la cession d'un fonds de commerce ne paraît guère pouvoir être remis en cause et renvoie à la taxation de l'ensemble des mutations à titre onéreux, (qui a fait l'objet d'une réduction sensible depuis 1998, et particulièrement, pour les fonds de commerce, grâce à l'article 9 de la loi de finances pour 2000 précité).

En revanche, **dans la perspective de la mise en place d'un patrimoine d'affectation, la cession de la concession conchylicole serait traitée dans les mêmes conditions fiscales que les autres actifs d'exploitation.**

- Le second problème est à caractère social : les conchyliculteurs relèvent tantôt de la MSA, tantôt de l'ENIM⁸¹. Or les bases d'imposition à ces deux régimes sont différentes : dans le premier cas **le bénéfice agricole** constitue l'assiette des cotisations sociales ; dans le second cette assiette est **un salaire forfaitaire**.

C'est un exemple supplémentaire de la nécessité de rapprocher les régimes sociaux.

c) les professionnels du cheval

La fiscalité des professionnels du cheval est exemplaire de la complexité provoquée par la multiplicité des régimes d'imposition :

- les entraîneurs indépendants de chevaux entrent dans la catégorie des BNC, pour leur activité d'entraînement,
- la prise en pension des chevaux est rangée dans la catégorie des BIC,
- les propriétaires de chevaux de course, lorsqu'ils exploitent un domaine agricole, entrent dans la catégorie des BA, y compris pour les gains de course. Lorsqu'ils ne sont ni éleveurs, ni entraîneurs, leurs gains de courses sont assimilés à des gains de jeux et ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu ; s'ils participent au choix des courses, les gains seront déclarés dans la catégorie des BNC,
- la vente des chevaux relève du régime des plus-values sur biens meubles,
- les profits tirés de contrats de « location de carrière » de chevaux de course sont imposés dans la catégorie des BA pour les exploitants agricoles relevant du régime réel, dans la catégorie des BIC pour les exploitants agricoles au forfait, et dans celles des BNC dans les autres cas !

Un tel maquis fiscal ne peut laisser indifférent, d'autant qu'il engendre la même complexité pour le calcul des cotisations sociales : un travail de simplification est en cours de négociation entre la DGI et les professionnels. Les propositions faites dans ce rapport quant à la prise en compte de la **pluri-activité** devraient résoudre une grande partie de ce problème.

⁸¹ établissement national des invalides de la marine

3. Une question transversale : le métayage

Le métayage est un contrat, défini par l'article L 417-1 du Code rural, par lequel le propriétaire d'un bien rural met ce bien à la disposition d'un preneur, le métayer, lequel s'engage à le mettre en valeur, sous condition d'en partager les produits avec le bailleur.

La différence essentielle existant entre le fermage et le métayage réside dans le mode de détermination des sommes versées au bailleur.

Dans le cadre du bail rural, le propriétaire reçoit **un loyer**, déterminé à l'avance, sur la base d'éléments fixes, indépendants de l'activité comme du résultat comptable du fermier. Ce loyer peut être fixé en nature ou en argent, mais n'est pas en rapport avec les résultats de l'exploitation.

Dans le cadre du métayage, en revanche, le propriétaire reçoit un **pourcentage déterminé des produits récoltés** et participe dans les mêmes proportions, aux dépenses de l'exploitation (cette règle peut varier selon le type de dépenses).

D'après l'enquête sur la structure des exploitations agricoles du Ministère de l'Agriculture, près de 13 000 exploitations seraient concernées, totalement ou partiellement, par ce mode de faire-valoir. Les exploitations en métayage sont concentrées, quasi-exclusivement dans certaines régions viticoles, Champagne, Beaujolais, notamment.

La question posée est celle de **la qualification des revenus du propriétaire** ; deux situations peuvent se présenter :

- le propriétaire prend effectivement à sa charge une partie des frais d'exploitation (dans les proportions du partage des résultats). Dans ce cas, il n'est pas illégitime d'assimiler le métayage à **une société de fait** dans laquelle les intéressés, métayer et propriétaire seraient tous deux imposés selon le régime des bénéfices agricoles.
- le propriétaire ne prend pas (ou très faiblement) part au financement des charges d'exploitation, et se contente de percevoir un **revenu**, fixé contractuellement en pourcentage des résultats d'exploitation. Dans cette hypothèse, peu de choses distinguent le métayage du fermage, et rien ne justifie plus l'imposition du propriétaire au titre des bénéfices agricoles.

L'équité conduirait donc à **re-qualifier les revenus du bailleur à métayage en loyers, lorsqu'il ne participe pas aux frais d'exploitation (le bailleur dans ce cas ne pourrait plus être soumis à un régime du bénéfice agricole au titre de ce bail)**. Les propositions de refonte des régimes du bénéfice agricole renforcent la nécessité de clarifier cette question.

L'approche globale présentée ici, et au cours du chapitre précédent, répond nous semble-t-il, aux objectifs recherchés, équité avec un souci particulier des faibles revenus, amélioration de la pertinence de l'outil fiscal, mise en place des conditions d'une pluri-activité apaisée et enfin simplification, rapprochant qui plus est, notre fiscalité agricole – et plus généralement économique –, de celles de nos partenaires européens.

Toutefois, sont préalables à sa mise en œuvre, deux exigences qui s'inscrivent nécessairement dans le temps :

- une concertation approfondie, notamment avec les professionnels concernés,
- la réalisation d'un certain nombre d'études à caractère technique et financier qu'il n'était pas possible de mener à bien dans le cadre de ce rapport.

C'est pourquoi, après un chapitre destiné à replacer cette approche globale dans une perspective plus vaste (ce sera l'objet du chapitre IV), une deuxième partie présentera des aménagements cohérents avec ces propositions, mais sur lesquels des décisions pourraient intervenir plus rapidement.

Chapitre IV : Qui doit s'inscrire dans une perspective plus large

Les propositions présentées au fil des deux chapitres précédents ont pour caractéristiques :

- d'être, pour nombre d'entre elles, interdépendantes,
- de couvrir un champs plus large que celui de la seule fiscalité agricole,
- d'aborder des questions « doctrinales », tant sur le plan législatif que du point de vue réglementaire.

Il en résulte la nécessité de les soumettre à la double épreuve :

- des hommes et des femmes, c'est à dire de la concertation entre professionnel(le)s et pouvoirs publics d'une part, et au sein des pouvoirs publics eux-mêmes d'autre part (Gouvernement, Parlement),
- des chiffres, c'est à dire des études d'impact indispensables pour éclairer les débats.

Ces deux dimensions se traduiront nécessairement en termes de délais, avant de pouvoir faire l'objet de choix politiques puis budgétaires ; l'inscription dans une perspective plus large des résultats auxquels ces propositions pourraient aboutir sera d'autant plus utile

On tentera ici de montrer :

- que cet ensemble conduit à une vision plus moderne de la fiscalité économique,
- qui rejoint d'autres chantiers en cours.

I. Une vision plus contemporaine de la fiscalité

L'étude à laquelle il a été procédé dans le cadre de ce rapport a relevé de nombreuses contradictions entre des dispositions fiscales assises sur un état du droit (positif ou fiscal) très hétérogène et parfois archaïque, et une réalité économique et sociale aux lignes de force clairement identifiées.

Ces dernières pourraient se résumer à deux grandes aspirations, qui ne sont pas spécifiques à la société française puisqu'on les retrouve à l'échelon européen et plus confusément sur le plan international ; ce sont :

- la recherche de la transparence et de l'équité, qui traduisent une **exigence démocratique**
- la volonté de maintenir et créer des emplois, car le **droit au travail** est l'une des formes contemporaines du droit au bonheur individuel.

A. Une équité fiscale refondée

La notion d'égalité devant l'impôt a changé de nature en ce qu'elle intègre aujourd'hui plus clairement un double souci ;

- celui d'une meilleure prise en compte de la faiblesse économique,
- celui d'une transparence accrue de régimes d'imposition bâtis autour d'une appréhension réelle des résultats économiques.

1. la priorité accordée aux faibles revenus

Le critère du niveau de revenu est bien entendu présent dans l'architecture actuelle de notre fiscalité, puisque c'est sur lui que repose la caractéristique centrale de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, qu'est la progressivité du barème d'imposition.

Cependant, l'appréhension contemporaine du « niveau de vie » s'est déplacée vers la notion de « revenu disponible », lui-même dépendant de ce qu'il est convenu d'appeler les « prélèvements obligatoires. »

En second lieu, a émergé une prise de conscience, résultant de l'évolution de la société française, de la construction européenne voire de la mondialisation : le devoir pour une société développée et globalement « riche », de prendre en charge collectivement les difficultés individuelles ; reste à en déterminer le niveau et les modalités.

Enfin, la considération de la nature de l'activité dont est issu le revenu individuel jugé collectivement « décent », importe peu, seul compte le niveau de revenu atteint ; reste à inscrire cette considération dans le droit.

C'est à partir de ces réflexions que les propositions de refonte de la fiscalité économique contenues dans ce rapport ont été présentées ; elles conduisent à ré-examiner la fiscalité à la lumière :

- des niveaux de revenus disponibles pertinents,
- des degrés de prise en charge collective des difficultés privées ou professionnelles.

Cela se traduit, pour la détermination des régimes d'imposition des bénéfices d'activité, par la fixation de deux seuils.

a) un seuil de recettes d'activités professionnelles caractérisant le faible revenu

Ce seuil est considéré – en l'état actuel du consensus national – comme celui qui distingue les acteurs économiques a priori non soumis à prélèvements publics, au titre de l'activité considérée, des autres, afin de leur réserver un traitement équivalent à celui des autres actifs, salariés ou non, placés dans la même situation de revenus disponibles.

Au titre de l'impôt sur le revenu, ce seuil est représenté par la tranche la plus basse du barème, celle qui considère comme imposables les revenus nets supérieurs à 60 000 F par an.

C'est pourquoi le seuil du micro-réel est proposé à 300 000 F par an de recettes réelles d'activité, avec un taux de bénéfices imposables maximal de 20% : une unité économique qu'elle soit civile ou commerciale, ne permettant d'encaisser que 300 000 F de recettes par an serait considérée comme dégageant **un revenu disponible inférieur ou égal au seuil de la première tranche de l'impôt sur le revenu (60 000 F par an).**

Des ajustements devraient donc être effectués pour harmoniser les seuils des régimes micro-BIC et micro-BNC, créés en 1999, avec cet unique régime micro-réel.

De même une harmonisation des régimes sociaux devrait-elle être opérée pour mettre en cohérence les principes de détermination des cotisations minimales, notamment au regard de la couverture maladie universelle.

Une fois clairement établie l'option d'une prise en compte spécifiques des acteurs économiques les plus faibles (prise en charge fiscale et sociale pour partie collective), il reste à clarifier la situation des autres acteurs économiques.

b) un régime de transition réservé aux activités dégageant des revenus modestes

Le poids du passé, comme la réalité actuelle des conditions de l'activité économique, commandent de maintenir un régime de transition, entre les faibles revenus et les revenus « normaux », destiné aux acteurs économiques à surface économique modeste : ceux dont les recettes réelles d'activité sont supérieures à celles des faibles revenus (300 000 F) , mais inférieures à 500 000 F en moyenne annuelle sur deux ans. La forfaitisation des charges « résiduelles », c'est à dire non soumises à déclaration, devrait bénéficier d'un taux favorable au maintien du développement.

c) un régime de droit commun pour tous les autres acteurs économiques

Tous ceux dont les résultats d'activité seraient supérieurs à 500 000 F en moyenne annuelle sur deux ans, relèveraient d'un régime de droit commun tempéré par des spécificités reconnues et acceptées par tous.

Des ajustements devraient donc être effectués, là aussi, pour harmoniser les régimes sociaux, agricoles, industriels et commerciaux.

Une fois établie cette approche des régimes d'imposition fondée sur le niveau des résultats d'exploitation, reste à rendre plus transparente la détermination même de ces résultats.

2. La transparence dans le respect des différences

Transparence n'est pas synonyme d'uniformité : elle exige simplement que les singularités soient clairement identifiées et que leurs raisons d'être soient compréhensibles et donc légitimes. Les propositions présentées ici ont eu pour souci de clarifier les situations en restructurant les régimes, les seuils et les options en fonction des objectifs économiques recensés.

Il s'agit en premier lieu d'une **simplification**, adossée à des **dispositions particulières** mieux précisées :

a) la simplification

Elle est facteur d'équité en ce qu'elle ne crée pas de distance liée aux moyens à mettre en œuvre pour comprendre et faire usage de la complexité ; les mesures avancées construisent pour l'activité agricole, et pour les autres activités économiques , un système fiscal unifié, et donc simple à appréhender :

- un seul critère : le niveau des résultats d'activité,
- deux seuils : 300 000 et 500 000 F de recettes,
- trois régimes d'imposition des bénéfices et deux régimes d'imposition à la TVA, encadrés par ces deux seuils,
- moins de 10 options (à comparer aux quelques 40 actuelles) réorientées vers des objectifs simples (liberté d'accéder à des niveaux d'appréhension plus élevés de la réalité de l'entreprise pour l'essentiel).

b) l'identification des spécificités :

Un examen plus attentif de l'activité économique permet de constater que des frontières se sont déplacées : des critères strictement liés à la nature de l'activité (voire à des classifications juridiques), laissent place à d'autres, à la fois plus économiques et plus qualitatifs.

Il en résulte une nécessité de révision des critères d'attribution des spécificités fiscales, révision du reste déjà largement entamée, mais le plus souvent par voie dérogatoire.

La préoccupation centrale de tout responsable, élu ou gouvernement, est on le sait, d'assurer à chaque citoyen un revenu jugé « décent » ; la première condition, dans la limite de la responsabilité publique, en est de **créer un environnement économique favorable au maintien et à la création d'emplois**. Les possibilités de redistribution ou de soutien collectif aux difficultés individuelles en dépendent.

Force a été de constater, au fil de cette étude, la nécessité de recentrer les outils fiscaux en direction d'objectifs économiques clairement établis.

B. L'emploi au cœur des objectifs fiscaux :

La Loi d'Orientation Agricole du 9 juillet 1999 a clairement fixé les objectifs de la politique agricole française pour les années à venir : favoriser l'installation des jeunes pour conforter l'activité productive de l'agriculture et prendre en compte simultanément, avec notamment la multifonctionnalité de l'agriculture, les nécessités de l'occupation des territoires et de l'emploi, de la préservation de l'environnement, de la qualité et de la sécurité des productions.

La mise en œuvre de ces priorités appelle des évolutions en matière fiscale : c'est l'objet du présent rapport. Les études menées dans le cadre de cette recherche ont mis en évidence :

- des préoccupations communes à l'agriculture et à l'ensemble du monde rural, qui relèvent elles-mêmes de préoccupations plus larges, liées au maintien et au développement de l'activité économique des petites unités, en général,
- l'existence d'un vide juridique générateur d'opacité et d'inefficacité au regard de ces préoccupations.

1. Une priorité : le maintien de l'activité

L'évolution de la fiscalité française, en particulier agricole, dans les trente dernières années, a porté sur la recherche d'outils fiscaux pertinents par rapport à des objectifs économiques.

Toutefois, faute d'avoir pu lever certains obstacles doctrinaux, cette évolution s'est traduite par une complexité croissante. Les propositions décrites dans ce rapport ont donc pour ambition, – au-delà d'un objectif général d'équité, – de tenter de retrouver ces finalités économiques, parfois obscurcies par l'excès de textes ou affaiblies par ces obstacles doctrinaux.

On peut ramener à deux caractéristiques le recentrage de ces outils fiscaux :

- un soutien à l'activité économique de faible surface économique,
- une priorité affirmée pour l'investissement d'exploitation.

a) un soutien à l'activité économique de faible surface

L'un des critères proposés pour la réforme des régimes d'imposition est la priorité accordée aux faibles revenus, dans un souci d'équité fiscale refondée. Le même critère est ici le résultat d'une analyse complémentaire mais différente : l'évolution économique générale, telle qu'on l'appréhende aujourd'hui, révèle un double mouvement :

- un mouvement de **concentration** des activités économiques (industrielles, commerciales et plus récemment de service), entre les mains de structures d'envergure nationale et internationale (avec tous les problèmes de suppression d'emplois salariés qui en découlent) ;
- la volonté parallèle de favoriser la **création** (et donc le maintien) **de très petites unités**.

Cette dernière considération justifie à la fois un allègement de la fiscalité portant sur les résultats de cette catégorie d'activités, ainsi que des dispositions spécifiques à l'installation des jeunes, agriculteurs ou d'autres secteurs d'activité, dès lors qu'ils prennent ou reprennent un outil de travail de faible surface financière.

Les propositions faites en ce sens portent donc :

- sur la fixation de faibles taux d'imposition des bénéfices des activités agricoles, artisanales ou commerciales (recettes d'activité inférieures à 300 000 F et dans une moindre mesure pour les recettes inférieures à 500 000 F par an),
- l'extension des aides fiscales à l'installation qui existent déjà :
 - à toutes les installations agricoles, sous des conditions à définir (âge, signature d'un Contrat Territorial d'Exploitation par exemple), et non plus seulement aux « installations aidées » sauf à en redéfinir les critères,
 - aux installations de jeunes dans d'autres activités sur des critères équivalents.

Mais le soutien fiscal à l'activité économique passe aussi par un choix délibéré en faveur du financement des moyens de production de ce type d'activités (biens matériels et immatériels et emploi – à travers les cotisations sociales-).

b) un soutien affirmé de l'investissement d'exploitation :

La double nécessité, économique et de cohésion sociale exige de favoriser la création et le maintien d'activités de petite taille. Ces activités souffrent, à des degrés divers, d'une difficulté de financement de leurs investissements matériels et immatériels.

C'est particulièrement vrai pour **l'agriculture**, ce rapport l'a démontré, qui est toujours **une activité à forte intensité capitaliste pour une faible surface financière** à peu d'exceptions près : même pour les exploitations qui dégagent des résultats de bon niveau, voire des résultats importants, chacun sait la part constituée dans ces résultats par des soutiens économiques nationaux ou européens.

La recherche de solutions à cette lancinante question a permis de localiser les points de blocage, d'abord ceux propres à l'agriculture, puis plus généralement ceux relatifs à l'ensemble de l'activité économique, selon un processus de causes et d'effets liés et croisés.

De ces études est ressorti un triple constat : l'amélioration de la pertinence économique des outils fiscaux passe par :

- **l'identification** des investissements nécessaires à l'activité, ce qui suppose une définition claire des actifs (au sens comptable du terme) dédiés à l'activité,
- le traitement fiscal de ces actifs, non pas selon leur nature (ou leur statut juridique) mais en fonction de leur **affectation** à l'activité,
- l'harmonisation du traitement fiscal de ces actifs au titre des **différentes catégories d'imposition**.

Très concrètement, ces trois impératifs conduiront :

- en premier lieu à reconnaître, au moins fiscalement, l'existence du **patrimoine d'affectation** : c'est à dire à distinguer, à **l'intérieur d'un patrimoine donné** (qu'il s'agisse d'une personne physique : exploitant individuel, ou d'une personne morale : société), **les biens nécessaires à l'activité** (terres agricoles exploitées, bâtiments d'exploitation...) de ceux qui constituent des sources de revenus sans lien direct avec l'exploitation.

Il deviendra alors possible d'apporter une aide fiscale aux seuls biens dédiés à l'exploitation ;

- en second lieu, cela suppose de **privilégier, parmi des biens de même nature, l'affectation à l'activité** : une terre agricole n'aura pas le même soutien fiscal, pour un acteur économique donné, selon qu'elle est un outil d'exploitation ou une source de revenus accessoires
- en troisième lieu, **les biens d'exploitation** matériels ou immatériels, quelle que soit leur nature, doivent faire l'objet **d'un traitement fiscal harmonisé** au titre des différentes catégories d'imposition et de taxation :
 - en termes d'investissements nécessaires à leur financement,
 - en termes de taxation des plus-values lorsqu'ils en génèrent,
 - en termes de droits de mutation etc....

Mais pour distinguer un patrimoine strictement lié à l'exploitation, pour traiter différemment des biens de même nature, pour à l'inverse, traiter de la même manière un bien d'affectation dans toutes les catégories d'imposition, il est nécessaire de procéder à une modernisation du droit qui permettra la reconnaissance de l'activité économique : entreprise ou exploitation.

2. La personnalité économique : reconnaissance juridique de l'activité économique

En remontant la chaîne des causes et des effets des difficultés à concilier pertinence et équité fiscale, un noeud central est apparu : la persistance d'une notion fondée sur une doctrine juridique dépassée, **l'unicité du patrimoine**.

Le caractère réputé intangible de cette notion est la source de très nombreuses constructions juridiques destinées, précisément, à la contourner. Force est de constater que ces constructions n'ont pas atteint leur objectif mais qu'elles ont, en revanche, créé des problèmes nouveaux : complexité, opacité, zones de non droit.

Proposition : mettre à l'étude une troisième personnalité juridique, à côté de la personnalité physique et de la personnalité morale, qui serait la personnalité économique.

Qu'elle porte le nom d'exploitation ou d'entreprise, qu'il s'agisse d'une activité civile ou d'une activité commerciale, qu'elle soit animée par une personne individuelle ou par un groupe (formé d'associés ou d'apporteurs de capitaux), l'activité économique possède aujourd'hui des caractéristiques suffisamment précises pour en faire un sujet de droit.

A tout le moins, serait-il possible d'en reconnaître l'existence **en droit fiscal**, à partir d'une notion aisément reconnaissable : **le patrimoine d'affectation**, élément de base de l'activité économique. Une telle approche offre deux avantages : **elle rapproche le droit de la réalité économique et sociale ; elle clarifie et simplifie les règles d'imposition.**

a) rapprocher le droit de la réalité économique :

L'activité économique s'est développée jusqu'au siècle dernier sur le fondement de la propriété individuelle des biens de production. Dès lors, la propriété de ces biens, le patrimoine, était la notion centrale autour de laquelle s'est élaborée la doctrine juridique, puis sa traduction législative : **la personne physique**.

Le XIX^{ème} siècle a vu naître des formes d'activité nécessitant des moyens de productions et donc des capitaux, dépassant les capacités d'un individu ou d'une famille. Les formes d'association, d'abord fondées sur des contrats simples, se sont alors développées et multipliées, donnant naissance à une deuxième catégorie juridique : **la personnalité morale**.

Mais cette dernière a pu se développer pendant tout le XX^{ème} siècle, sans remettre en cause la notion **d'unicité du patrimoine**. Il a fallu toute l'ingéniosité des juristes et des législateurs, sous la pression des acteurs économiques, pour adapter tant bien que mal les conséquences de ce dogme de l'unicité du patrimoine aux révolutions économiques et sociales intervenues pendant cette période.

Ces adaptations ont cependant trouvé leurs limites : **la preuve par l'absurde** a été apportée lors de la création de la **société unipersonnelle** ; contradiction dans les termes, elle n'est que l'habillage factice d'un changement de réalité. La législation a atteint aujourd'hui, sur cette base historique, un niveau de complexité qui obscurcit les perspectives et creuse les inégalités.

En effet, l'activité économique contemporaine repose certes toujours sur l'existence de facteurs matériels de production, mais s'apprécie aussi, en proportion croissante, en fonction de facteurs immatériels⁸², exclusivement liés à l'activité humaine ; en d'autres termes, les facteurs de production classiques, capital et travail ne suffisent plus à décrire l'activité : il faut introduire une notion nouvelle, issue de la rencontre de ces facteurs de production qui est précisément « **la personnalité économique** ».

Cette entité possède un patrimoine, son patrimoine d'affectation, dispose de droits, est soumise à des devoirs (au titre desquels l'assujettissement à l'impôt), est dépositaire de projets différents de ceux des personnes physiques comme de ceux des personnes morales. **La création de la « personnalité économique », nouveau sujet de droit, outre qu'elle correspond à une vision plus moderne de la réalité économique et sociale, permet de clarifier et de simplifier le droit et notamment le droit fiscal.**

b) Clarifier et simplifier la fiscalité :

La création d'une personnalité juridique nouvelle permet de neutraliser les incidences fiscales actuelles :

- de qualifications par nature d'activité : activité civile et activité commerciale, déjà difficiles dans certains cas à distinguer (rappelons que les coopératives agricoles n'appartiennent à aucune de ces deux catégories), et qui, pourtant, ont en commun le fait de mobiliser des individus (donc des emplois) et des capitaux pour créer des richesses (donc de l'activité économique),
- de catégories juridiques déjà fortement ébréchées : entrepreneur, ou exploitant individuel, et formes sociétaires,
- de classifications sociétaires aux frontières mouvantes (sociétés de personnes, sociétés de capitaux par exemple).

Ainsi pourraient être distingués :

- **le patrimoine privé du patrimoine d'affectation,**
- et, en corollaire, **les revenus issus de ce patrimoine d'affectation, des revenus tant du travail que de ceux du patrimoine privé.** Cette distinction est capitale à trois titres :
 - parce que **l'assiette des cotisations sociales** est, pour tous ceux pour lesquels cette distinction existe (c'est à dire l'immense majorité des citoyens : salariés retraités ou exploitants en société – ,à quelques exceptions près pour ces derniers), **fondée sur les seuls revenus du travail,**
 - parce que **la nature – privée ou d'affectation – de certains biens détermine leur régime fiscal d'imposition** (plus-values privées et plus-values professionnelles par exemple),
 - parce qu'enfin, **l'aide fiscale à l'investissement** (exonération ou allègement des impôts) **n'a de raison d'être que si elle concerne des éléments du patrimoine d'affectation.**

L'ampleur des réajustements engendrés par ces propositions peut sembler démesurée : elle s'inscrit pourtant dans une perspective plus générale, dessinée à travers plusieurs chantiers de réformes, en cours ou annoncées, qui en justifient l'étude

⁸² quoi de plus immatériel que l'Internet ? c'est pourtant aujourd'hui sur cette base immatérielle que se créent chaque jour des entreprises, les « Start Up » qui entrent, à une vitesse déconcertante dans le « marché côté », c'est à dire la bourse.

II. Qui rejoint d'autres chantiers en cours

Des réalités économiques et sociales de fond, envisagées dans une perspective politique précise **d'allègement des prélèvements obligatoires**, ont conduit le gouvernement actuel et la majorité qui le porte depuis 1997, à entreprendre deux grandes réformes (dans ces seuls secteurs économique et social) dans le contexte d'une conjoncture particulière.

- une réforme de la fiscalité française dont la fiscalité agricole n'est qu'un volet,
- une réflexion sur la couverture sociale.

A. Une fiscalité allégée, plus équitable et plus pertinente

Dans le même esprit de simplification, de recherche d'une équité fiscale refondée, d'une pertinence économique accrue mais aussi, plus généralement, d'un allègement de la fiscalité, deux réformes se poursuivent :

- allègement de la fiscalité d'Etat,
- réforme de la fiscalité locale

1. Allègement de la fiscalité d'Etat

Elle s'est portée sur trois catégories d'impôts :

a) taxes diverses :

Les droits de mutation ont été très largement abaissés, avec des dispositions particulières, destinées à favoriser le maintien de l'activité (disposition de la loi de finances 2000). Par ailleurs, un grand nombre de taxes, jugées désuètes, inéquitables voire vexatoires (depuis la taxe forestière jusqu'aux taxes sur les documents d'identité ou le droit au bail), ont été supprimées.

b) l'allègement de l'impôt sur la consommation : la TVA

L'allègement a porté, dès la loi de finances pour 1998, sur des baisses ciblées de TVA (abonnement à EDF par exemple, puis travaux d'entretien des locaux d'habitation passant de 20,6% à 5,5%). Il se fera désormais à travers une baisse annoncée du taux le plus élevé (20,6%⁸³) pour revenir le plus rapidement possible au taux de 18,6% abandonné en 1995, par le Gouvernement précédent.

c) l'impôt sur le revenu

Inchangé depuis 1997, son allègement annoncé portera en premier lieu sur la baisse des taux d'imposition des tranches les plus basses du barème. D'autres dispositions devraient suivre.

⁸³ La première baisse de 1 point, faisant passer ce taux de 20,6 % à 19,6 % interviendra le 1^{er} avril 2000

2. Réforme de la fiscalité locale

Elle s'attaque à l'allègement des « quatre vieilles ».

a) la taxe professionnelle :

Cet impôt, jugé dès sa création en 1976 pour le moins inapproprié, a fait l'objet d'une première réforme en 1999, consistant à en supprimer la part salariale, en commençant par l'exonération des entreprises les plus petites.

Par ailleurs, la mise en place d'une « taxe professionnelle unique », dans le cadre de la loi relative à la coopération intercommunale et à l'organisation urbaine, dite loi Chevènement, sera de nature à en diminuer les effets les plus pervers. Une disparition de la taxe professionnelle, à terme, semble donc inéluctable.

b) la taxe d'habitation :

La seconde réforme souhaitée par la majorité plurielle et annoncée très récemment par le Premier Ministre, aura pour fondement, dans un premier temps, la suppression de la part régionale de la taxe d'habitation ; cette étape précédera le réexamen en profondeur de l'impôt le plus injuste de notre fiscalité.

c) les taxes foncières :

Les taxes sur le foncier bâti et sur le foncier non bâti, ont déjà subi des évolutions en direction d'un allègement (pour les terres agricoles et forestières notamment).
Ce rapport préconise d'autres dispositions de réforme des taxes foncières.

Cette volonté d'allègement global dans un souci d'équité et de pertinence économique et sociale des prélèvements, porte aussi sur l'autre grand volet de ce qu'il est convenu d'appeler « les prélèvements obligatoires » ; c'est à dire les cotisations sociales. L'objectif annoncé par le Premier Ministre est de revenir **à un taux global de prélèvements obligatoires inférieur à 43,7% du PIB (chiffre de 1995) avant la fin de la législature (soit avant 2002).**

B. Une couverture sociale en évolution qu'il faut mieux répartir

L'une des caractéristiques dont la France peut s'enorgueillir est l'importance accordée à la couverture sociale collective, tant dans son étendue que dans ses modalités de financement.

La volonté d'étendre une couverture sociale la plus large possible à l'ensemble des français, tout en préservant son système fondateur : la mutualisation des risques et la solidarité inter-générationnelle, et en s'adaptant aux nécessités économiques et aux évolutions démographiques, s'apparente toutefois à la quadrature du cercle !

Depuis 1945, envers et contre tout, la couverture sociale des français n'a cessé de progresser et se trouve confrontée de ce fait à la nécessité de réformes de fond.

1. Une couverture sociale constamment étendue

Sous la pression des luttes sociales, et au gré du développement économique, la couverture sociale publique s'est constamment étendue tant au regard des risques couverts qu'à celui des personnes concernées.

a) la couverture de risques de plus en plus nombreux

Depuis la couverture des risques liés à la maladie jusqu'à celle qui pallie l'absence de revenus professionnels, (chômage), en passant par celle qui prend en charge le vieillissement (retraite), ou les coûts liés à la famille, et plus récemment à la prise en compte des accidents du travail, la protection sociale collective a connu une progression ininterrompue depuis 1945.

Compte tenu des évolutions intervenues en termes de progrès médicaux (prise en charge de maladies nouvelles ou mieux connues, allongement de la durée de vie) et d'exigences sociales (quant au niveau de prise en charge à couvrir), le financement de la protection sociale s'alourdit.

b) une couverture de la totalité de la population :

La même progression s'observe dans l'accroissement du nombre de personnes protégées. Depuis la création du régime général des salariés en 1945, jusqu'à la mise en place, en 1999, de la Couverture Maladie Universelle, tous les secteurs d'activités et tous les citoyens sont progressivement entrés dans une démarche de protection sociale collective.

Cette extension a toutefois une histoire, bâtie sur les luttes sociales (pour les salariés), sur le choix des acteurs économiques (pour les non salariés) et enfin sur la volonté politique des gouvernants.

L'existence de multiples régimes de cotisations sociales est le fruit de cette histoire : force est de constater que la solidarité nationale (c'est à dire le budget de l'Etat), vient suppléer aujourd'hui à une prise de conscience tardive, pour certaines catégories professionnelles, des effets positifs de la mutualisation des risques et de la répartition inter-générationnelle.

Ainsi en est-il de nombreux régimes sociaux des non-salariés, et en particulier de ceux des agriculteurs. C'est l'une des raisons, ajoutée à d'autres, de la nécessité de réformes des régimes de cotisations sociales.

2. Confrontée à la nécessité de réformes de fond

Deux raisons principales ont conduit et conduisent encore les Gouvernements à mener des réformes des régimes de protection sociale : son financement global et l'équilibre des différents régimes.

a) le financement de la protection sociale

Pour des raisons déjà évoquées, l'étendue de la protection sociale pose des problèmes considérables en termes de financement, dont tous les gouvernements se sont souciés :

- le gouvernement de Michel Rocard avait créé en 1990 la Contribution Sociale Généralisée (CSG),
- le gouvernement de Pierre Bérégovoy avait créé en 1993 le fonds spécial des retraites,
- le gouvernement d'Alain Juppé avait décidé en 1996, de confier au Parlement le contrôle des dépenses de santé et mis en place la RDS (Remboursement de la Dette Sociale),
- le gouvernement de Lionel Jospin a effectué en 1998 le transfert des cotisations maladie sur la CSG, c'est à dire sur une base financière plus large ; en 1999, il a mis en place la Couverture Maladie Universelle et en 2000, il vient d'ouvrir une vaste concertation pour préparer le financement des retraites d'une génération exceptionnellement nombreuse, celle des années 1945 à 1955.

Mais le débat de fond sur les retraites, a été tranché par la majorité et le gouvernement actuels, en faveur du **maintien du régime de répartition inter-générationnel**, face à ceux qui auraient été tentés par les sirènes du financement privé par les fonds de pension.

Ce principe se heurte toutefois à un souci de nature économique : les prélèvements sociaux constituent une charge qui pèse sur le développement économique et donc sur la création et le maintien de l'emploi.

b) l'harmonisation des régimes de protection sociale

L'exigence d'équité oblige à rapprocher progressivement les niveaux de cotisation et les niveaux de prestation de régimes que leurs histoires respectives ont rendus inégalitaires entre eux. Par ailleurs, le maintien des principes de mutualisation des risques et de répartition inter-générationnelle, malgré les déséquilibres démographiques de certains régimes, exige, pour la même raison, de la collectivité qu'elle prenne en charge les déficits de tous les régimes de protection sociale.

Le problème démographique général de vieillissement de la population (auquel s'ajoute un pic conjoncturel entre les années 2015 et 2025) ainsi que l'exigence tout aussi générale d'accroissement de la couverture sociale, doivent donc conduire à mener rapidement deux réflexions:

- celle du bien-fondé du maintien de régimes dont les bases démographiques diminuent structurellement : c'est le cas de l'agriculture, comme de beaucoup d'autres : la réforme du mode de calcul des cotisations sociales agricoles de 1990 était nécessaire, mais elle s'avère insuffisante pour résoudre le problème d'un régime qui requiert plusieurs milliards de francs par an de subvention d'équilibre transférée du budget de l'Etat.

Les propositions présentées dans la troisième partie de ce rapport ont pour objet d'améliorer le système social agricole. Reste qu'à terme, le maintien de la mutualité sociale agricole devra se poser.

- plus généralement, c'est l'architecture même des régimes d'imposition qui est en cause, de même que leurs financements

Une piste a été ouverte ; **la CSG ne devrait-elle pas progressivement se substituer aux modes actuels de financement de la protection sociale dès lors que la population raisonne en termes de « prélèvements obligatoires » ?**

Si tel n'était pas le cas, comment maintenir des régimes aussi différents qu'inéquitables et déficitaires pour beaucoup d'entre eux ?

Conclusion de la première partie

La France s'est profondément transformée au cours du demi-siècle écoulé, au moins à deux titres :

- transformation économique : une plus grande richesse globale, mais des inégalités criantes,
- transformation sociale : un meilleur niveau de protection sociale, mais des exigences légitimes croissantes et largement insatisfaites.

Mais elle n'a pas pour autant abandonné quelques uns des traits de sa personnalité :

- un goût prononcé pour la complexité juridique,
- un attachement à des structures et des modes de fonctionnement hérités de son histoire.

L'agriculture reflète fidèlement ces traits de caractère.

Proposer des adaptations fiscales à un secteur d'activité où coexistent richesse et extrême modestie des ressources, exigence de protection sociale collective et attachement aux particularismes, structures les plus modernes et fonctionnement traditionnel, a conduit à une réflexion plus générale sur l'activité économique.

Un décalage est alors apparu entre la réalité économique d'aujourd'hui et des fondements juridiques élaborés au siècle dernier.

Le rapport, dans cette première partie, préconise donc une modernisation du droit, indispensable à l'appréhension de l'activité économique, notamment pour les petites unités : « **la personnalité économique** », distinguant la personne privée du professionnel, est tout aussi indispensable au développement de la société française du XXIème siècle que l'a été la « **personnalité morale** » à celui de la France du XX ème siècle.

Dans l'attente d'une inscription formelle, dans notre code civil, de cette personnalité économique, une approche plus pragmatique à travers le droit fiscal, peut être engagée.

Rien ne s'oppose en effet à reconnaître sur le plan fiscal, l'existence **du patrimoine d'affectation**⁸⁴. Dès lors, que ce patrimoine soit celui d'un individu ou d'une société, il devient possible de le traiter fiscalement de façon identique, au titre des revenus qu'il procure comme au regard de sa transmission.

Cette reconnaissance fiscale du patrimoine d'affectation permet par ailleurs de mieux identifier à la fois les spécificités agricoles et les outils fiscaux pertinents pour l'agriculture comme pour l'ensemble des acteurs économiques du monde rural.

Elle a toutefois pour corollaire la nécessité d'appréhender, sur les bases les plus réelles possibles, les résultats obtenus par l'entité économique détentrice de ce patrimoine d'affectation : c'est la raison de la suppression de la référence à des données physiques pour la détermination des bénéfices agricoles (surfaces, têtes de bétail ou quantités produites, le tout selon des références géographiques).

⁸⁴ Ajoutons que le patrimoine d'affectation peut permettre d'identifier toute forme d'activité, qu'elle soit strictement économique ou à caractère social, associatif, ...

Cette différence d'approche des résultats d'exploitation ne supprime pas, bien au contraire, l'un des parti pris qui sous-tend aujourd'hui le maintien du forfait collectif : la volonté **d'affirmer la vocation redistributrice de l'impôt sur le revenu.**

Simplement, il s'agit d'appréhender la question des faibles revenus dans sa globalité : qu'un faible revenu soit issu exclusivement d'une activité agricole, ou qu'il soit composé du produit de plusieurs types d'activités, il reste un faible revenu et doit bénéficier à ce titre du même allègement, voire de la même exonération, des charges fiscales et sociales.

Cet allègement, ou cette exonération, doit donc être forfaitisé sauf à reprendre d'une main ce que l'on veut donner de l'autre, c'est à dire ajouter aux soucis financiers des intéressés, une charge administrative disproportionnée.

La simplification et l'harmonisation des régimes fiscaux de la TVA et des bénéfices agricoles, proposée sur la base de l'existence du patrimoine d'affectation, répond à un double souci :

- **prendre en compte, la réalité économique de l'agriculture (et donc de l'ensemble du monde rural), d'abord au regard des revenus les plus faibles, afin qu'ils bénéficient d'un traitement aussi favorable que celui réservé à tous les citoyens français en situation financière comparable (non – imposition des revenus, allègement des charges sociales),**

- **éclairer les choix fiscaux destinés à favoriser l'emploi, à travers une aide au maintien et au développement de l'activité agricole productive, comme de ceux de l'ensemble des activités s'exerçant en milieu rural.**

Reste que tout projet de réforme doit subir **deux épreuves de vérité** :

- **l'épreuve des femmes et des hommes : le contenu des propositions, élaboré à partir des nombreux entretiens effectués dans le cadre de ce rapport, doit être conforté ou contredit par les femmes et les hommes concernés : agriculteurs mais aussi artisans et commerçants, professionnels du droit et de la fiscalité, administrations et bien entendu, élus.**

- **l'épreuve des chiffres : le temps consacré et les moyens d'investigation mis à la disposition de l'auteur de ce rapport n'ont pas permis de déterminer de façon précise la totalité des effets macro-économiques, ni a fortiori, micro-économiques, de ces propositions.**

Cette phase de concertation devrait permettre d'affiner le projet de réforme, afin qu'il puisse, le cas échéant, être proposé au Parlement.

C'est la raison pour laquelle, dans une deuxième partie, seront proposées au gouvernement, des mesures plus ponctuelles, permettant, dans la ligne générale évoquée ici, de corriger à plus court terme, quelques unes des inégalités ou non pertinences des outils fiscaux relevées dans la première partie du rapport, et en cohérence avec les propositions sociales figurant dans la troisième partie.

Liste des propositions fiscales à moyen terme

A. LA MODERNISATION DU DROIT FISCAL

I. Définition du patrimoine d'affectation

1. Inscription obligatoire à l'actif du bilan des éléments constitutifs du patrimoine d'affectation
2. Interdiction d'inscription à l'actif du bilan de biens non affectés à l'exploitation
3. Distinction entre dettes d'exploitation et endettement privé

II. Prise en compte des revenus du capital d'exploitation

4. Définition du capital d'exploitation sur la base des capitaux propres permanents
5. Détermination des revenus du capital d'exploitation par un taux unique de rémunération des capitaux propres permanents (3 ou 4 %)
6. Imposition des revenus du capital d'exploitation au titre des revenus de capitaux mobiliers
7. Déduction des revenus du capital d'exploitation de l'assiette des cotisations sociales
8. Soumission des revenus du capital d'exploitation à la CSG et au CRDS au titre des revenus de capitaux mobiliers

III. Soutien au financement du capital d'exploitation

9. Etendre et améliorer le dispositif général de la déduction fiscale pour investissement en s'inspirant des art. 244 undecies à sexdecies du CGI
10. Prendre en compte l'investissement d'exploitation (ou son réinvestissement) après impôt
11. Etendre les dispositifs d'exonération, ou de reports d'imposition, des plus-values relatives aux actifs d'exploitation
12. Etendre les dispositifs d'exonération des droits de mutation à titre onéreux des biens dédiés à l'exploitation
13. Etendre les dispositifs d'allègement ou d'exonération des droits de mutation à titre gratuit des biens dédiés à l'exploitation.

IV. Neutralité des formes juridiques

14. Autoriser l'imposition à l'impôt sur le revenu de toutes les sociétés de personnes
15. Autoriser l'imposition à l'impôt sur le revenu de toutes les sociétés civiles, même ayant des activités commerciales accessoires
16. Unifier le régime des droits de mutation des parts de société

B. REFONTE DES REGIMES D'IMPOSITION AGRICOLES

I. Assujettissement à la TVA

17. Maintenir le remboursement forfaitaire et l'étendre sur option à toutes les petites entreprises
18. Fusionner le régime simplifié agricole et le régime simplifié général de TVA

II. Détermination du bénéfice agricole – ou d’activité –

19. Créer un régime **micro-réel** pour toutes les exploitations – et entreprises – à faible revenu: pour les agriculteurs toutes recettes d’activités confondues inférieures, à 300 000 F par an
20. Créer un régime de transition **réel allégé** pour les exploitations - ou entreprises – à revenu moyen ; pour les agriculteurs, toutes recettes d’activité confondues comprises entre 300 000 F et 500 000 F par an
21. Fondre les régimes réel normal agricoles et des bénéfices industriels et commerciaux dans un régime nouveau réel ainsi défini :

- c’est, pour l’essentiel, **le régime réel de droit commun actuel** tant des BA que des BIC, mais **refondé** par :

- la prise en compte fiscale **du patrimoine d’affectation** de l’exploitation agricole ou de l’entreprise artisanale ou commerciale, sans distinction de statut juridique, ce qui implique :

- un traitement différencié des patrimoines professionnel et privé dans toutes les catégories d’impôts et taxes,
- la rémunération du capital d’exploitation, et sa déduction de l’assiette des cotisations sociales.

- la prise en compte, au titre des résultats d’exploitation, **de la totalité des recettes d’activité** (principales et accessoires)

- **l’extension aux activités agricoles** de deux dispositions actuellement réservées aux activités commerciales :

- la liberté de fixation des exercices comptables (jointe à la fusion des dates de clôture de l’exercice comptable du régime des BA et de celui du RSA (TVA),
- la liberté d’imputation des déficits de l’activité professionnelle agricole sur les autres revenus professionnels du foyer fiscal.

- **l’extension aux activités commerciales** des dispositifs de lissage des revenus réservés aux activités agricoles, en les améliorant :

- traitement unique des revenus exceptionnels, qu’ils relèvent de l’activité courante ou de faits extérieurs à l’activité, par la recherche d’un mécanisme mixte couplant quotient et différé de paiement,
- utilisation de la moyenne triennale, pour tous les secteurs à revenus variables ;

- **l’évolution de la déduction fiscale pour investissement vers le soutien exclusif du financement de la constitution ou du renouvellement du capital d’exploitation**, identique pour tous les secteurs d’activité :

- fondé sur la reconnaissance exacte des éléments du capital d’exploitation, désormais rémunéré,
- axé sur la nature des investissements liés à l’exploitation, quel que soit le statut de l’investisseur.

III. Soutien à l'installation des jeunes

- 22. Etendre à toutes les installations (agricoles ou non) le dispositif prévu pour la création d'entreprises : art. 44 sexies du CGI
- 23. Etudier, en cas de reprise d'activité, une évaluation spécifique de la valeur de la succession

IV. Dispositions spécifiques

- 24. Etendre aux SAFER les dispositions relatives aux mutations de biens d'exploitation, y compris lorsqu'il s'agit de parts de société
- 25. Revoir la définition du métayage
- 26. Harmoniser la fiscalité forestière avec le nouveau régime fiscal agricole

Liste des tableaux

	PAGES
n° 1 : Imposition à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés en fonction du statut juridique de l'exploitation	21
n° 2 : Répartition des exploitants agricoles selon leur régime d'imposition (IR. 1998)	22
n° 3 : Répartition des exploitants agricoles selon leur régime d'imposition (TVA 1997)	30
n° 4 : Régime des cessions de parts de société (droits de mutation à titre onéreux)	73
n° 5 : Définition du nouveau régime d'imposition des bénéfices agricoles	107
Liste des propositions fiscales à moyen terme	129

Deuxième partie : l'assiette commune

L'articulation fiscalité – cotisations sociales

L'approche globale de la fiscalité agricole présentée dans la première partie exigera du temps, nous l'avons dit : temps de réflexion et de concertation, temps nécessaire pour réaliser les études d'impact financier.

En revanche, en matière de calcul des cotisations sociales, la réforme de fond a été réalisée en 1990, et son application pleine et entière achevée en 1996. Des ajustements sont aujourd'hui nécessaires pour rectifier ou compléter certains aspects insatisfaisants de cette réforme, révélés par sa mise en œuvre. Ces propositions font l'objet de la troisième partie du rapport. Elles sont liées à la fiscalité à travers l'assiette commune à l'imposition et aux cotisations sociales qu'est le bénéfice agricole.

Or, si pour l'essentiel, les éléments constitutifs de l'approche fiscale globale présentée en première partie, sont interdépendants, un certain nombre de dispositifs peuvent toutefois, sous réserve de conserver l'esprit de cette approche, faire l'objet de propositions d'évolution réalisables à plus court terme.

Ces adaptations doivent permettre :

- de rapprocher l'assiette commune de la réalité économique
- de neutraliser certaines incidences fiscales et sociales des statuts juridiques de l'activité agricole

I. Rapprocher l'assiette commune de la réalité économique

La détermination des bénéfices agricoles souffre d'un nombre important d'effets pervers, tant au regard de la complexité des régimes d'imposition qu'à celui des éléments pris en compte dans son évaluation.

A. Simplifier les régimes d'imposition

Des propositions de simplification sont d'ores et déjà prêtes à entrer en application au niveau de la TVA comme à celui des bénéfices agricoles.

1. Faire évoluer les régimes de TVA (art. 298 bis du CGI)

Les réformes récentes, appellent un alignement du régime réel de la TVA agricole, le Revenu Simplifié Agricole, sur le régime général simplifié de TVA, qui passe par deux modifications du RSA :

a) une seule date de clôture des exercices TVA et BA

Il s'agit de permettre aux agriculteurs imposés aux régimes réels des bénéfices agricoles, d'effectuer leur déclaration récapitulative annuelle de TVA à la même date que celle choisie pour la clôture de leur exercice comptable : la suppression de l'obligation d'un exercice de comptabilité TVA sur l'année civile (soit au 31 décembre) serait, cela a été dit, à la fois **une mesure simplificatrice** (une seule date de clôture de l'exercice, un seul exercice comptable), **une mesure d'équité fiscale** : même traitement des BA et des BIC, et **une mesure d'allègement de la trésorerie** des exploitations agricoles créditrices en TVA.

En contrepartie, les intéressés seraient tenus d'effectuer des versements effectifs d'acomptes trimestriels auxquels répondraient des remboursements trimestriels de TVA, suivis d'un ajustement en fin d'exercice. Une telle mesure entraînerait un coût budgétaire d'environ 5 milliards de francs mais **unique**, car il s'agit, pour le budget de l'Etat **d'un simple décalage de trésorerie rattrapé sur un seul exercice**.

Proposition : autoriser le dépôt de la déclaration annuelle de TVA à la date de clôture de l'exercice comptable (art. 298 bis du CGI)

b) le RSA, régime de droit commun

Le régime de TVA agricole de droit commun serait le RSA pour tous ceux dont le chiffre d'affaires est supérieur à 300 000 F, il s'appliquerait donc dès la première année d'exploitation, une option restant ouverte pour le RFA, avec un délai de trois mois.

Proposition : faire du régime simplifié agricole (RSA) de TVA, le régime de droit commun d'assujettissement des exploitants agricoles à la TVA, sauf pour ceux dont le total des recettes est inférieur à 300 000 F (art. 298 bis du CGI)

2. Simplifier les régimes d'imposition au BA

a) le régime transitoire :

Il n'a plus de raison d'être : les contraintes qu'il impose lui ont interdit de jouer le rôle de transition qui l'avait suscité.

Proposition : supprimer le régime transitoire d'imposition au bénéfice agricole (art. 68 F et G du CGI)

b) le régime du forfait collectif

Il doit, chacun le reconnaît, évoluer : archaïque et fragile juridiquement ; il est toutefois constitutif de l'histoire de notre agriculture et considéré, par ceux qui y sont soumis, comme un système protecteur, alors même qu'il creuse les inégalités. Toutefois, la proposition de création d'un micro-réel exposé dans la première partie ne pourra être mise en place que dans le cadre d'une **approche globale**.

Pour autant n'est-il pas interdit d'en préparer l'évolution : le constat établi dans la première partie de ce rapport révèle :

- qu'un grand nombre d'agriculteurs soumis au régime du forfait collectif agricole optent pour le régime simplifié agricole de TVA (et tiennent donc une comptabilité), parfois même lorsque leurs recettes annuelles sont inférieures à 300 000 F,
- que les jeunes agriculteurs, dans le cadre des installations aidées au moins, optent très généralement pour cette imposition au RSA dès la première année.

Proposition : toute installation effectuée sous le régime TVA du RSA entraînerait l'imposition à un régime réel de bénéfices agricoles.
--

3. Améliorer l'aide à l'installation des jeunes

Les propositions faites ici concernent, sans préjudice des analyses évoquées en première partie, des aides fiscales au titre de l'imposition des bénéfices ainsi qu'à celui des droits de mutation à titre onéreux.

Ajoutons que l'inversion du régime de droit commun de l'assujettissement à la TVA pour les exploitants dont les recettes excèdent 300 000 F, constitue également une amélioration de la situation des nouveaux installés (cf : proposition ci-dessus)

a) dans le cadre de l'imposition sur les bénéfices agricoles : art. 73 B du CGI

Il est proposé, en premier lieu, de prolonger les dispositions de l'article 73 B du CGI aux installations effectuées jusqu'au 31 décembre 2004, date retenue pour les aides aux créateurs d'entreprises par l'art. 44 sexies du CGI,

Proposition : Proroger l'application de l'art. 73 B du CGI jusqu'au 31 décembre 2004.
--

Il est ensuite préconisé d'ouvrir le bénéfice de l'art. 73 B du CGI aux jeunes s'installant s'ils signent un CTE, quelles que soient les autres caractéristiques de leur installation.

Cette proposition précède la révision plus générale de l'art. R 343-3 du Code Rural préconisée dans la première partie de ce rapport.

Proposition : Etendre le bénéfice de l'art. 73 B du CGI à toute installation encadrée par un CTE

b) au titre des droits de mutation : (art. 1594 E.I du CGI)

L'acquisition d'immeubles ruraux par les jeunes agriculteurs (ou pour être donnés à bail à des jeunes agriculteurs) est passible du droit départemental de vente au taux réduit de 0, 60% (au lieu de 3, 60%), lorsque ces immeubles sont situés dans un territoire rural de développement prioritaire.

Il est proposé, à ce stade, d'étendre cette disposition à toutes installations éligibles à l'art. 73 B du CGI, étendu par la proposition précédente.

Proposition : Etendre l'application du taux réduit de 0, 60 % (art. 1594 – E – I du CGI) à toutes les installations relevant de l'art. 73 B du CGI, étendu aux signataires de CTE.

B. Améliorer la prise en compte des éléments constitutifs des régimes réels d'imposition aux bénéfices agricoles

Certaines dispositions fiscales relatives au traitement des éléments constitutifs du bilan ou du compte d'exploitation des entreprises agricoles doivent être améliorées ou corrigées.

1. Rapprocher le réel simplifié du réel normal

Deux différences sensibles existent actuellement entre le RSI et le réel normal, dont les justifications – cela a été dit – ont disparu : il s'agit

- de l'évaluation des stocks⁹⁰ (art. 38 sexdecies JC de l'annexe III du CGI)
- du traitement des provisions.

Proposition : pour tous les agriculteurs soumis à un régime réel, modifier l'art. 74 b du CGI afin :

- **de pratiquer l'évaluation des stocks du prix de revient**
- **d'autoriser les provisions**

2. Rapprocher les régimes réels du BA de ceux des BIC

Deux dispositions pourraient permettre de rapprocher les régimes d'imposition des exploitants agricoles de ceux des autres acteurs du monde rural :

⁹⁰ notons qu'un premier pas a été fait en ce sens lors du vote de la loi des finances pour 2000 (art. 45) pour les producteurs de vins et spiritueux.

a) libre choix de la date de clôture des exercices (art. 73 du CGI) :

Il s'agit d'autoriser, pour les exploitants agricoles, le choix de la date de clôture de leur exercice comptable (les raisons ayant motivé la limitation de ce choix, on l'a vu, ont en effet disparu)

Proposition : rendre libre le choix de la date de clôture de l'exercice
--

b) adapter et améliorer l'art. 72 D du CGI (la DPI)

De longs développements ont été consacrés, dans la première partie du rapport, à la nécessité de soutenir l'investissement d'exploitation ; les solutions qui y sont proposées consistent :

- d'une part, et après avoir délimité strictement **le patrimoine d'affectation** à distinguer les **revenus du travail** de ceux du **capital d'exploitation** afin de pouvoir les rémunérer et déduire cette rémunération de l'assiette des cotisations sociales, (modèles suédois et finlandais) ;
- d'autre part à harmoniser et accentuer **les allègements d'impôts et taxes** grevant les biens strictement affectés à l'exploitation (plus-values, droits de mutation, TFB et TFNB) ;
- enfin, à mettre en place des **incitations fiscales à l'investissement d'exploitation** comparables aux art. 244 undecies à sexdecies du CGI.

Dès lors qu'un tel système serait mis en place, le mécanisme actuel peu satisfaisant et facteur d'inégalité, qu'est la déduction pour investissement spécifique de l'art. 72 D du CGI, n'aurait plus de raison d'être.

Pour autant est-il possible, dans l'immédiat , d'améliorer ce dispositif.

· **par la mise en place d'un système de réserve d'autofinancement**

Un tel dispositif, inspiré du cadre existant pour les PME, consisterait à :

- inscrire au passif du bilan des sommes réservées à l'autofinancement (en réserve spéciale), sommes qui ne seraient imposées qu'au taux des plus-values à long terme (16% hors prélèvements sociaux). Lors de la sortie de la réserve, ces sommes d'une part donneraient lieu à un crédit d'impôt équivalent à cette imposition (16%), et d'autre part seraient soumises au taux normal des cotisations sociales,
- cette mise en réserve ne pourrait être utilisée qu'à concurrence **d'un tiers de l'investissement réalisé** et en tout état de cause, **au tiers du plafond actuel de la DPI, soit 40 000 F par an**

et sous réserve d'en encadrer le fonctionnement

- au regard de son utilisation pour le financement **des stocks à rotation lente** : pour éviter un accroissement ponctuel de ces stocks à la clôture d'un seul exercice, il conviendrait de fixer **un délai minimum de détention des stocks à rotation lente** financés par la DPI ; de même, en cas de transfert de la DPI par une mise en société, faudrait-il pouvoir constater l'accroissement des stocks ainsi financés.
- au regard de la **réintégration des soldes d'amortissement** (lorsqu'un bien financé par la DPI est cédé ou apporté en société avant la réintégration de la totalité des amortissements) : il est proposé de ne pas exonérer de taxation sur les plus values (en cas de mise en œuvre de l'art. 151 septies du CGI), le solde de la DPI non réintégrée au travers d'une limitation des amortissements.
- enfin, au regard de **l'acquisition des parts de coopératives** (loi de finances pour 1999) :
 - il est proposé de **ne pas lier l'utilisation de la DPI au montant des investissements réalisés par la coopérative**, pour des raisons de simplification et de plus grande facilité de mise en œuvre ;
 - il est proposé, en second lieu, **une réintégration de la DPI**, ayant servi à l'achat de parts de coopératives, sur une durée comparable **à la moyenne des durées d'amortissement** pratiquées par les exploitants individuels (faute de quoi, les parts de coopératives étant des biens non amortissables, la DPI qui leur serait affectée pourrait être considérée par la commission européenne voire l'OMC, comme un soutien à la production) ;

Proposition : prolonger la mise en œuvre de l'art. 72 D du CGI relatif à la DPI, par un système de réserve d'autofinancement sous réserve d'en améliorer l'utilisation et d'en assurer l'encadrement.

Les propositions faites ci-dessus peuvent être complétées par des dispositions tendant à neutraliser certains des effets de distorsion, nés de l'existence de formes sociétaires, et sans lien avec les motifs initiaux du choix de ces formes sociétaires.

Sans préjudice des résultats auxquels pourrait permettre de parvenir l'approche globale préconisée dans la première partie de ce rapport (neutralité totale du statut juridique de l'exploitation), quelques mesures pourraient être immédiatement envisagées, pour modifier la législation fiscale et le calcul des cotisations sociales.

II. Neutraliser certaines incidences fiscales et sociales du choix de ces formes sociétaires

A. Supprimer les incidences fiscales

Dans trois situations au moins, l'incidence du choix d'une forme sociétaire qui se traduit par une pénalisation fiscale, pourrait être neutralisée sans attendre :

1. Au regard du passage de l'impôt sur le revenu à l'impôt sur les sociétés

Deux formes sociétaires, les SARL et les EARL de famille, ont été créées pour adapter la législation des sociétés de capitaux à la situation particulières des exploitations agricoles : en effet, par dérogation au régime des sociétés de capitaux, les SARL et EARL de famille peuvent être soumises au régime de l'impôt sur le revenu (art. 8 du CGI).

- mais lorsque le lien de famille justifiant la création d'une telle société disparaît (à la suite d'un décès ou d'un retrait), ces sociétés retournent automatiquement au régime de droit commun des sociétés de capitaux, c'est à dire au régime de l'impôt sur les sociétés.

Proposition : autoriser le maintien des SARL et EARL de famille au régime de l'IR, même en cas de rupture du lien familial, c'est à dire leur étendre le bénéfice de l'art. 8 du CGI

- par ailleurs, l'application de l'art. 75 du CGI , (relatif aux seuils d'activités accessoires intégrables dans les bénéfices agricoles), emporte des conséquences à neutraliser :

En effet en cas de dépassement de ces seuils (200 000 F de recettes et 30 % du CA par an), les conséquences seront différentes selon les statuts juridiques des sociétés : un GAEC, une SCEA, une EARL de famille devront passer automatiquement au régime de l'IS, alors même que ce dépassement peut ne se produire qu'une seule fois, les autres catégories d'exploitation n'étant soumises qu'à une déclaration de ces recettes au titre des BIC.

Proposition : autoriser les sociétés imposées à l'IR à y rester même en cas de dépassement des seuils d'activités accessoires définis à l'art. 75 du CGI.

2. Quant à l'imposition des plus-values

Le régime d'imposition des plus-values pourrait être très profondément simplifié et éclairci dans le cadre d'une reconnaissance du patrimoine d'affectation ; toutefois il peut, sans attendre, être remédié à une situation particulièrement pénalisante, liée à un changement de statut juridique d'un bien : la réintégration des terres dans le patrimoine privé d'un exploitant, soit lors de la création d'une société, soit lors de la cessation d'activité, entraîne l'application de la taxation des plus-values professionnelles, même lorsqu'il n'y a pas de rentrée financière.

Proposition : exonérer de plus-values toute cession de terre agricole effectuée sans flux financier et sous condition de maintien effectif en exploitation (mise à bail par exemple).

3. Quant aux droits de mutation des parts de sociétés

Selon la forme sociétaire, les droits de mutation relatifs aux parts de sociétés sont différentes :

- les parts de GAEC et EARL sont soumises au droit fixe de 500 F par vente
- les parts des autres sociétés sont soumises au taux de 4,80 %

Proposition : soumettre toutes les cessions de parts de sociétés agricoles au régime du droit fixe.

Mais les différences de formes sociétaires ont également des incidences en matière de cotisations sociales.

B. Supprimer les incidences sociales

1. Le constat : le développement du phénomène sociétaire conduit à des traitements disparates

a) L'absence d'assujettissement de la société

- Le seuil d'assujettissement n'est pas atteint.

Dans le cas d'une coexploitation ou d'une exploitation sous forme sociétaire les seuils requis en matière d'assujettissement, c'est-à-dire soit la demi-SMI ou 1 200 heures de travail si le critère de la SMI ne peut être pris en compte, doivent être multipliés par le nombre de membres de la coexploitation ou de la société. Si les associés sont nombreux à participer aux travaux en qualité de non salarié, le seuil est d'autant plus élevé et difficile à atteindre.

Par exemple, pour une SARL entreprise de travaux agricoles où trois associés participent aux travaux, le seuil est de 3 600 heures de travail par an.

Une autre pratique peut consister à scinder les activités dans plusieurs sociétés afin que le seuil d'assujettissement ne soit atteint dans aucune.

- La société dans le prolongement de l'activité agricole

En application de l'article 1144-1° du code rural, les activités de transformation, conditionnement et de commercialisation des produits agricoles sont des activités agricoles dans la mesure où elles se situent dans le prolongement de l'acte de production (l'établissement doit être dirigé par l'exploitant, la majorité des produits doit provenir de l'exploitation). De même les structures d'accueil touristiques sont assimilées à des activités agricoles dès lors qu'elles ont pour support l'exploitation.

Les activités exercées dans le prolongement de l'activité agricole sont pratiquées assez fréquemment dans le cadre d'une société. En principe, les tribunaux ont admis que l'exercice d'une telle activité ne conduisait pas à faire perdre le caractère civil de l'activité de prolongement.

Toutefois, la jurisprudence récente n'est pas favorable à maintenir le caractère agricole à des sociétés agrotouristiques ou de prolongement lorsque par exemple, le chef d'exploitation n'est pas lui-même associé dans la société, la direction étant le fait du conjoint et de l'aide familial. La société est donc affiliée au régime des non salariés non agricoles alors qu'il existe réellement un lien de connexité avec l'exploitation agricole.

- La société holding

Une société holding a pour objet d'assurer la gestion financière de sociétés dans lesquelles elle détient une participation.

Ce type de société apparaît dans le monde agricole : une holding familiale supervise une ou plusieurs sociétés à caractère agricole.

La société holding n'exerce pas une activité agricole, en conséquence, elle ne peut être affiliée.

b) Le défaut d'assujettissement des membres

- L'impossibilité d'assujettir une personne morale

Deux cas peuvent se présenter :

- une société est membre d'une société agricole : la société membre ne peut être affiliée au régime agricole car la couverture sociale concerne les personnes physiques exclusivement.
- une société est nommée gérante : dans une société civile, une personne morale peut être nommée gérante. La personne morale gérante ne peut être affiliée au régime agricole.

- La société ne comporte aucun membre non salarié

Différents cas se présentent dans lesquels aucun membre de la société n'est affilié en tant que non salarié :

- le gérant est non associé non rémunéré : ce gérant exerce son activité de façon « bénévole »,
- le gérant et les associés participant aux travaux ont le statut de salarié : c'est le cas du gérant minoritaire de SARL (rémunéré), de la société civile constituée de plusieurs associés sans qu'aucun ne détienne personnellement le pouvoir de contrôle.

- Les conjoints associés dans une même société

De plus en plus de sociétés sont constituées entre époux, soit sous forme de SCEA, soit sous forme d'EARL.

Plusieurs situations se présentent :

- le conjoint accède au statut de chef d'exploitation,
- l'un des conjoints adopte le statut de salarié,
- un des époux participe aux travaux de la société, l'autre ayant une autre activité professionnelle.

Bien que le salariat entre époux ne soit pas interdit par les textes, l'utilisation de ce statut dans le cadre d'une société entre époux semble critiquable notamment par rapport à l'appréciation du lien de subordination.

La constitution d'une société entre époux alors que l'un d'entre eux exerce une autre activité professionnelle est un moyen de plus en plus utilisé pour faire échapper une partie des revenus agricoles à l'assiette des cotisations.

c) Evasion de l'assiette sociale

Tous les cas présentés précédemment contribuent à une perte d'assiette.

Toutefois, même quand la société et ses membres sont affiliés, les règles fiscales peuvent conduire à atténuer considérablement l'assiette des cotisations.

C'est le cas notamment des sociétés civiles qui optent pour l'impôt sur les sociétés. Il suffit que la société verse au gérant une rémunération symbolique, de 100 F par exemple, pour que ce montant soit retenu comme base de l'assiette sociale. Toutefois, l'assiette peut être portée aux montants minimums (400 SMIC en AVA, 800 SMIC en AMEXA, AVI) dans le cas où le gérant exercerait l'activité agricole à titre principal.

d) Le constat statistique dressé par la caisse centrale de la mutualité sociale agricole

La diminution du nombre global de chefs d'exploitation de 19 % entre 1992 et 1998 masque le succès croissant de la forme sociétaire en agriculture. La proportion des chefs d'exploitation actifs membres d'une société agricole assujettis à la MSA passe de 21 % à 32 % en sept ans.

Les 198 000 chefs d'exploitation actifs membres d'une société agricole mettent en valeur 107 000 sociétés. Celles-ci représentent 20,4 % des 524 500 exploitations dont au moins un membre est assujetti en tant qu'actif à la MSA en 1998.

Au niveau départemental, la situation est disparate. Dans le département de la Corse, 5 % seulement des exploitations sont en société contre 39 % dans l'Aube. Les départements comptant au moins 25 % de sociétés parmi leurs exploitations sont situés essentiellement au nord de la France, dans les régions de grande culture et d'élevage « hors sol » et dans certains départements à orientation « vin de qualité ».

VENTILATION DES SOCIÉTÉS SELON LEUR CATÉGORIE JURIDIQUE EN 1998

	GAEC	EARL	SCEA	GFA	SA/SARL	Sociétés de fait	Autres	Total
Effectifs	39 751 37 %	41 552 39 %	8 052 7,5 %	617 0,5 %	2 820 2,5 %	4 272 4 %	9 876 9,5 %	106 940 100 %

2. Les incidences en terme d'assiette sociale

L'incidence de ce phénomène en terme d'assiette sociale n'est pas neutre. La proportion de revenus des sociétés échappant aux cotisations sociales non salariés est estimée, par la MSA, à 8,5 % environ des bénéfices des sociétés soumises à l'impôt sur les revenus en 1997 (hors GAEC). Pour les SCEA, les SA et SARL, les proportions sont supérieures à 10 %. Pour la même année, la MSA dénombre 2 000 sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dont au moins un membre non salarié participant aux travaux a déclaré une rémunération ou des revenus des capitaux mobiliers, soit moins de 2 % de l'ensemble des sociétés agricoles assujetties à la MSA. Par ailleurs, 12 % des sociétés agricoles assujetties à la MSA n'ont aucun associé connu en tant que non salarié.

La prise en compte ou non des revenus par rapport à l'assujettissement et aux cotisations appelées dépend de plusieurs paramètres tels que le statut de la société, son régime d'imposition, la répartition du capital et celle des bénéfices entre personnes physiques et/ou morales, le nombre d'associés participant ou non au travail, le caractère salarié ou non salarié de l'activité des associés et la rémunération du travail des associés non salariés.

La mesure de l'influence en terme d'assiette du passage des exploitations agricoles à des formes sociétaires consiste à comparer les revenus déclarés de la société à l'ensemble des revenus des associés non salariés assujettis aux cotisations sociales. Elle ne préjuge pas du montant des cotisations sur salaire générées éventuellement par ailleurs.

Les données sont issues d'un échantillon représentatif des déclarations de revenus professionnels et des feuilles annexes de calcul de l'année 1997.

L'écart entre les revenus des sociétés soumises à l'impôt sur le revenu et l'ensemble des revenus des associés non salariés assujettis aux cotisations est globalement évalué à 8,5 % de l'assiette pour l'année 1997, soit 520 MF de perte de cotisations (sur la base d'un taux de droit commun de 31,9 % appliqué à une assiette de 16 MdsF correspondant aux bénéfices connus des sociétés). Cette proportion est variable selon le type de société.

**PROPORTION DES REVENUS DES SOCIETES SOUMISES A L'I.R.
ECHAPPANT AUX COTISATIONS NON SALARIES PAR TYPE
DE SOCIETE EN 1997**

Type de société	Proportion des revenus des sociétés Echappant aux cotisations non salariés
EARL	6 %
SCEA	10 %
INDIVISIONS	8 %
SA	12,5 %
SARL	19 %
Autres sociétés (hors GAEC)	7 %
Ensemble (hors GAEC)	8,5 %

Le ministère de l'agriculture, quant à lui, sur la base des revenus professionnels de 1996 reconstitués, évalue à 3,45 MdsF (7,5 % de l'assiette) l'évasion sociétaire, dont 2,15 MdsF (4,7% de l'assiette) pour les seules EARL (cf tableau).

3. La nécessité d'un aménagement du phénomène sociétaire

Aucun des phénomènes décrits au paragraphe précédent n'est bien sûr illégal, car tous reposent sur des textes précis.

La question n'est donc pas de réprimer des comportements délictueux mais de mettre en perspective cette situation ; en effet si l'on estime que le maintien d'un régime social autonome est souhaitable, ce qui est la position du rapporteur, il convient de veiller à ce qu'une assiette de cotisations sociales critiques soit maintenue faute de quoi le déséquilibre du régime deviendra tel que la question de son englobement par le régime général se posera inévitablement.

C'est dans cet esprit que sont faites ci-dessous des propositions dont le but est, en quête de demander à ceux qui tirent objectivement des revenus de l'activité agricole de contribuer au financement du régime social agricole.

4. Les moyens de faire échec à cette forme d'évasion sociale

Pour pallier ces phénomènes d'évasion de l'assiette sociale, plusieurs mesures sont nécessaires :

- a) Fournir à la MSA les moyens juridiques de connaître de façon exhaustive les membres des sociétés.

Actuellement, les caisses de mutualité sociale agricole n'ont systématiquement connaissance que des sociétés dont les membres sont affiliés individuellement au régime social agricole. Elles ne sont donc pas en mesure de connaître celles dont les membres ne participent pas aux travaux ou ne remplissent pas les conditions d'assujettissement.

	RP 96 (MF) indiv + mb de soc	Membres de sociétés hors GAEC			Evasion sur RP total	Ecart en MF dont EARL	Evasion sur RP Total
		RP 96 (MF)	RP 96 reconstitué (MF)	Ecart en MF			
01 AIN	432	26	34	7	1,7%	5	1,1%
02 AISNE	1 065	202	309	106	10,0%	87	8,2%
03 ALLIER	444	40	46	7	1,5%	5	1,1%
04 ALPES H PROV + 05	161	15	19	5	3,0%	3	1,6%
06 ALPES MARIT	121	16	19	2	1,7%	1	1,1%
07 ARDECHE	155	15	19	4	2,7%	4	2,4%
08 ARDENNES	434	109	161	53	12,1%	48	11,1%
09 ARIEGE	99	14	17	3	3,1%	2	1,9%
10 AUBE	879	271	455	183	20,9%	126	14,3%
11 AUDE	271	36	53	17	6,2%	9	3,3%
12 AVEYRON	539	71	84	13	2,5%	13	2,4%
13 B. DU RHONE	468	99	141	43	9,1%	30	6,4%
14 CALVADOS	580	63	120	56	9,7%	43	7,4%
15 CANTAL	261	30	33	3	1,1%	3	1,0%
16 CHARENTE	533	115	164	49	9,2%	29	5,5%
17 CHAR MARIT	706	141	151	10	1,5%	8	1,1%
18 CHER	478	129	188	59	12,3%	17	3,5%
19 CORREZE	223	26	29	4	1,6%	2	0,7%
20 CORSE total	49	2	3	1	2,1%	1	1,4%
21 COTE D'OR	746	198	292	94	12,7%	34	4,6%
22 COTES D'ARMOR	1 539	360	494	134	8,7%	113	7,3%
23 CREUSE	243	22	22	-	0,0%	-	0,0%
24 DORDOGNE	498	46	76	30	5,9%	10	2,1%
25 DOUBS	282	32	35	4	1,3%	2	0,8%
26 DROME	462	75	103	28	6,1%	18	3,9%
27 EURE	552	123	240	117	21,2%	74	13,4%
28 EURE ET L.	693	178	270	92	13,3%	40	5,7%
29 FINISTERE	1 187	317	449	132	11,1%	90	7,6%
30 GARD	310	57	79	23	7,3%	14	4,5%
31 HTE GARONNE	366	52	91	39	10,7%	10	2,9%
32 GERS	625	118	215	98	15,6%	40	6,5%
33 GIRONDE	1 174	237	393	156	13,3%	23	1,9%
34 HERAULT	272	27	40	14	5,0%	4	1,3%
35 ILLE ET VIL.	1 098	198	255	56	5,1%	45	4,1%
36 INDRE	378	93	128	35	9,3%	18	4,6%
37 I. ET LOIRE	480	93	119	26	5,3%	17	3,6%
38 ISERE	308	22	29	7	2,3%	5	1,8%
39 JURA	258	25	28	2	0,9%	1	0,5%
40 LANDES	608	108	155	47	7,7%	29	4,8%
41 L. ET CHER	451	88	131	43	9,5%	37	8,2%
42 LOIRE	292	21	24	3	1,1%	2	0,5%
43 HAUTE LOIRE	183	14	17	3	1,5%	3	1,4%
44 LOIRE ATLANT	819	135	180	45	5,5%	26	3,2%
45 LOIRET	600	146	188	43	7,1%	37	6,2%
46 LOT	222	22	22	-	0,0%	-	0,0%
47 LOT ET GAR.	528	126	200	74	14,0%	56	10,5%
48 LOZERE	115	3	4	0	0,4%	0	0,4%
49 MAINE ET L.	924	173	244	71	7,7%	58	6,3%
50 MANCHE	752	91	111	20	2,7%	16	2,1%
51 MARNE	2 037	444	672	228	11,2%	149	7,3%
52 HAUTE MARNE	339	51	67	15	4,6%	12	3,5%
53 MAYENNE	760	121	142	21	2,8%	18	2,3%
54 M ET MOSELLE	383	54	69	15	3,9%	14	3,7%
55 MEUSE	470	68	91	23	4,9%	15	3,3%
56 MORBIHAN	1 012	180	242	61	6,0%	39	3,9%
57 MOSELLE	375	63	72	9	2,4%	9	2,3%
58 NIEVRE	302	37	49	11	3,8%	7	2,4%
59 NORD	884	120	154	35	3,9%	26	3,0%
60 OISE	643	183	308	125	19,5%	82	12,7%

61 ORNE	504	70	82	12	2,5%	9	1,8%
62 P. DE CALAIS	1 100	150	200	50	4,5%	39	3,5%
63 PUY DE DOME	420	44	78	34	8,2%	9	2,2%
64 PYR. ATLANT.	551	66	98	31	5,7%	18	3,3%
65 HAUTES PYR.	162	11	11	-	0,0%	-	0,0%
66 PYR. ORIENT.	197	48	122	74	37,5%	19	9,5%
67 BAS RHIN	512	86	121	35	6,8%	34	6,6%
68 HAUT RHIN	391	126	184	59	15,0%	47	12,0%
69 RHONE	423	47	75	27	6,5%	17	3,9%
70 HAUTE SAONE	307	38	44	6	1,9%	4	1,2%
71 SAONE ET L.	728	96	127	30	4,2%	20	2,8%
72 SARTHE	600	89	109	20	3,3%	18	3,1%
73 SAVOIE	122	14	24	10	8,4%	9	7,2%
74 HTE SAVOIE	182	22	25	3	1,8%	1	0,6%
75 I. DE FRANCE	1 094	239	455	216	19,7%	103	9,4%
76 SEINE MARIT.	760	125	159	35	4,6%	21	2,8%
79 DEUX SEVRES	705	127	127	-	0,0%	-	0,0%
80 SOMME	1 121	164	214	50	4,5%	34	3,0%
81 TARN	322	52	68	16	5,0%	9	2,8%
82 TARN ET GAR.	292	53	75	22	7,5%	18	6,0%
83 VAR	198	28	35	7	3,3%	2	0,9%
84 VAUCLUSE	472	95	146	51	10,8%	51	10,8%
85 VENDEE	973	122	122	0	0,0%	0	0,0%
86 VIENNE	645	99	100	1	0,2%	1	0,2%
87 HTE VIENNE	237	20	28	8	3,3%	1	0,4%
88 VOSGES	262	39	44	5	2,1%	4	1,7%
89 YONNE	639	136	190	54	8,4%	35	5,5%
FRANCE ENTIERE	45 985	8 148	11 610	3 462	7,5%	2 149	4,7%

C'est pourquoi il convient d'introduire une disposition législative imposant la transmission systématique aux caisses des statuts des sociétés de toutes catégories, et prévoyant la constitution, par les caisses, d'un fichier des sociétés et de leurs membres.

Sur la base de ce fichier, les caisses pourront, si nécessaire, interroger les services fiscaux sur les déclarations de revenus des membres de ces sociétés.

Il convient par ailleurs d'introduire une autre disposition législative prévoyant l'imposition, à l'instar de ce qui existe pour les exploitants individuels, d'une cotisation sanction de 50 % du dernier revenu connu ou d'une assiette forfaitaire pour les membres de sociétés ne déclarant pas aux caisses les revenus tirés de ces sociétés.

- b) imposer une cotisation de solidarité pour les membres de sociétés constituées sous le seuil de la demi-SMI par membre.

Pour dissuader d'effectuer des montages sociétaires consistant à multiplier les membres pour placer la société sous le seuil de la demi SMI par membre, il convient d'imposer, à l'instar de ce qui existe pour les exploitations individuelles, une cotisation minimale de 17 % assise sur les revenus de la société pour celles se situant sous les seuils.

Il est à noter que les revenus tirés de cette activité agricole sont désormais assujettis à la C.S.G. et à la C.R.D.S., au titre des revenus du patrimoine, s'ils ne sont pas assujettis à ces contributions au titre des revenus professionnels.

c) Etendre l'assiette légale des sociétés.

Il convient d'instituer par la loi une présomption d'affiliation au régime agricole à tout membre de société, y compris ceux ne participant pas aux travaux, sauf preuve apportée par l'intéressé de l'affiliation à titre principal à un autre régime professionnel.

Cette présomption s'impose pour les gérants minoritaires non rémunérés à l'instar de ce qui existe pour les gérants majoritaires.

Elle devrait également s'imposer pour les époux au sein d'EARL, le phénomène de constitution de sociétés entre époux, avec transfert d'une partie significative des parts au conjoint, lui-même non déclaré comme participant à l'exploitation, étant le phénomène le plus fréquent (même si il est possible de penser que le nouveau statut de conjoint collaborateur va diminuer la propension des couples à recourir à cet artifice).

Les intéressés ainsi assujettis cotiseraient alors sur les revenus tirés de la société au taux de cotisations de droit commun dans le régime agricole.

Aller au-delà par l'institution d'une présomption applicable à tout associé d'exploitation serait tout à fait disproportionnée.

Par ailleurs, il conviendrait sans que cela soit exclusif des mesures précitées, de prévoir un élargissement du champ de la cotisation de solidarité due par les membres de sociétés de personnes, ne participant pas aux travaux, aux membres de sociétés imposés sur l'impôt sur les sociétés, ainsi qu'aux sociétés membres. Le taux de cette cotisation de solidarité doit, dans le même temps, être rehaussé de façon significative pour dissuader les dérives en matière d'évasion d'assiette sociale.

Dans le même esprit, il est nécessaire de prévoir, par la loi, l'affiliation :

- des membres de sociétés holding,
- des membres de sociétés constituées dans le prolongement de l'activité d'une première société, et ce quel que soit le statut des membres de cette seconde société.

Conclusion de la deuxième partie

Les propositions ainsi présentées, sont de nature à effacer quelques unes des distorsions infondées, nées de l'histoire de la fiscalité agricole, qui pénalisent le développement de ce secteur d'activité.

Notons toutefois qu'elles sont très insuffisantes pour répondre aux deux questions soulevées dans la première partie du rapport:

- **nécessité de soutenir les petites exploitations:** l'existence du forfait collectif actuel interdit la prise en compte du poids du capital d'exploitation pour les entreprises qui y sont soumises ; alors que le poids **le poids de ce capital d'exploitation pèse davantage sur les petites structures que sur les grandes**;
- **nécessité de soutenir le maintien et la création d'emplois** en agriculture comme dans les autres secteurs d'activité ; pour les petites comme pour les grandes exploitations, il est difficile, en l'absence d'une stricte définition du patrimoine d'affectation, d'en soutenir efficacement l'investissement. Par ailleurs, les différences actuelles qui existent entre les régimes du BA et ceux du BIC sont préjudiciables au développement de la pluri-activité, voire au développement du monde rural.

Enfin, les différences très importantes relevées dans la première partie, entre les traitements fiscaux de l'activité agricole en France et dans la majorité des autres pays membres de l'Union Européenne, pourraient un jour nous être reprochées, reproches qui se trouveraient renforcés dans le cadre de la reprise des négociations agricoles à l'OMC.

Il serait donc important de pouvoir engager rapidement une vaste concertation sur l'approche globale présentée dans la première partie de ce rapport.

Liste des propositions à court terme

1. Autoriser le dépôt de la déclaration annuelle de TVA à la date de clôture de l'exercice comptable (art. 298 bis du CGI)
2. Faire du régime simplifié agricole (RSA) de TVA le régime de droit commun de l'assujettissement des exploitants agricoles à la TVA, sauf pour ceux dont le total des recettes est inférieur à 300 000 F (art. 298 bis du CGI)
3. Supprimer le régime transitoire d'imposition au bénéfice agricole (art. 68 F et G du CGI)
4. Lier l'imposition à un régime réel de bénéfices agricoles à l'option pour l'assujettissement à la TVA (RSA) au moment de l'installation (art. 64 du CGI)
5. Proroger l'application de l'art. 73 B du CGI aux installations effectuées jusqu'au 31 décembre 2004
6. Etendre le bénéfice de l'art. 73 B du CGI à toute installation encadrée par un CTE
7. Etendre le bénéfice du taux réduit des droits de mutation à titre onéreux (art. 1594 E I du CGI), à toute installation relevant de l'art. 73 B du CGI, étendu aux signataires d'un CTE
8. Supprimer le mode de calcul des stocks d'après le cours du jour pour tous les régimes réels d'imposition aux bénéfices agricoles (art. 74 du CGI)
9. Autoriser la constitution de provisions pour tous les régimes réels d'imposition aux bénéfices agricoles (art. 74 du CGI)
10. Rendre libre le choix de la date de clôture des exercices comptables (art. 73 du CGI)

Compléter l'art. 72 D du CGI- Déduction fiscale pour Investissement - par les mesures 11 à 15 :

11. la création d'une réserve d'autofinancement,
12. l'introduction d'un délai de maintien à l'actif du bilan de l'exploitation des stocks à rotation lente,
13. la limitation de l'exonération des plus-values des soldes d'amortissement,
14. la non prise en considération du montant des investissements réalisés par une coopérative pour l'achat de parts dans le cadre de la DPI,
15. la réintégration de la DPI ayant servi à l'achat de parts de coopérative selon un mécanisme similaire à celui de l'amortissement

16. Permettre à toutes les sociétés à objet agricole, composées exclusivement de personnes physiques, de bénéficier de l'art. 8 du CGI : imposition à l'impôt sur le revenu (art. 206 du CGI)
17. Permettre à toutes les sociétés civiles agricoles (y compris ayant une activité commerciale accessoire) de bénéficier de l'art. 8 du CGI (modifications des art. 75 et 206 du CGI)
18. Exonérer de la taxation des plus-values, sous conditions, les cessions sans flux financiers, de terres agricoles et forestières (art. 151 octies du CGI)
19. Imposer au droit fixe de 500 F, toutes les cessions de parts de sociétés agricoles (art. 726 à 735 du CGI).

Troisième partie : Les charges sociales agricoles

Chapitre I : la situation

I. La réforme des cotisations de 1990 et son bilan

La réforme de l'assiette des cotisations sociales des chefs d'exploitation ou d'entreprise agricoles prévue par la loi 90-85 du 23 janvier 1990 a visé à substituer une assiette assise sur des revenus professionnels à l'assiette jusqu'ici utilisée fondée sur des revenus cadastraux.

Elle a ainsi permis de rapprocher la situation des agriculteurs de celle des autres catégories socio-professionnelles.

Elle s'est accompagnée d'un démantèlement progressif des taxes sur les produits affectées au budget annexe des prestations sociales agricoles (BAPSA).

Conformément à l'article 67 de la loi du 1er février 1995 de modernisation de l'agriculture, la réforme des cotisations sociales agricoles a été achevée en 1996 : l'intégralité des cotisations sociales est depuis 1996 calculée en fonction du revenu professionnel dégagé par l'exploitant, apprécié à partir de son bénéfice fiscal. Ce transfert a été rendu effectif par le passage intégral sur revenu professionnel de la cotisation d'assurance maladie des exploitants agricoles (AMEXA) qui constituait la dernière branche pour laquelle une fraction des cotisations demeurait en 1995 basée sur l'assiette revenu cadastral. A cette occasion, les taux des cotisations ont été remis en ordre en maintenant le taux global de prélèvement à 38,755 %.

En corollaire, les taxes BAPSA sur les céréales, betteraves et oléagineux qui ont subi une diminution parallèlement à l'application de la réforme, ont été intégralement démantelées en 1996.

A. Les assiettes de droit commun

Les fondements du nouveau système mis en place sont les suivants :

- les exploitants peuvent choisir, si leur chiffre d'affaires est inférieur, en moyenne sur deux années, à 500.000 F entre le maintien à un assujettissement au régime du forfait collectif fondé sur des données cadastrales, ou pour l'assujettissement au régime du réel, qui est obligatoire au-dessus de 500.000 F,
- les exploitants peuvent opter pour une assiette annuelle ou une assiette triennale qui sont respectivement :
 - . s'ils sont assujettis selon le régime du réel les années n d'une part, et n-1, n-2, n-3 d'autre part,
 - . s'ils sont assujettis selon le régime du forfait, d'une part l'année n-1, d'autre part les années n-2, n-3, n-4.

Au cours de la période transitoire de 1989 à 1996, outre les dispositions concernant le calendrier de la réforme, des modifications de caractère pérenne ont été apportées aux règles relatives au calcul et particulièrement, à l'assiette des cotisations par les lois n° 91-1407 du 31 décembre 1991, n° 93-121 du 27 janvier 1993 n° 94-114 du 10 février 1994 et de la loi n° 95-95 du 1er février 1995.

La loi du 31 décembre 1991 a apporté des correctifs, appliqués dès 1992, aux bases de calcul des cotisations telles que prévues dans la loi de 1990.

Il s'agit en premier lieu du plafonnement à six fois le plafond de la sécurité sociale des revenus professionnels pris en compte pour la cotisation d'AMEXA du chef d'exploitation. En second lieu, les cotisations d'AMEXA dues au titre des aides familiaux ou associés d'exploitation ont été plafonnées à l'équivalent de ce que paiera un chef d'exploitation percevant, à l'issue de la réforme, l'équivalent d'un salaire minimum interprofessionnel de croissance (SMIC) annuel.

Enfin la loi du 31 décembre 1991 avait prévu d'offrir aux personnes en fin de carrière et désireuses de réduire progressivement leur activité, la possibilité de cotiser sur les seuls revenus de l'année n-1, au lieu des revenus des années n - 4, n - 3 et n - 2. Cette option, qui s'était traduite par l'insertion au code rural d'un article 1003-12-VI, était réservée aux plus de 55 ans.

La loi portant diverses mesures d'ordre social (DMOS) du 27 janvier 1993, dans son article 35 avait refondu totalement cet article 1003-12-VI pour ouvrir l'option à tous les assurés quel que soit leur âge.

La loi n° 94-114 du 10 février 1994 portant diverses dispositions concernant l'agriculture a apporté de nouveaux correctifs au mode de calcul des cotisations sociales agricoles.

Elle prévoit que les exploitants imposés au régime réel ou transitoire dont les cotisations sont calculées sur la base de la moyenne triennale des revenus peuvent compter leurs déficits pour leur valeur réelle et non plus pour zéro.

Le décret n° 94-690 du 9 août 1994 fixe les modalités d'application de la loi du 10 février 1994 ; il précise notamment le mode de calcul des cotisations en cas d'option pour une assiette annuelle ainsi que les conditions d'exercice de ce droit d'option.

Conformément aux dispositions de ce décret, l'option est souscrite pour cinq ans. A l'issue des cinq ans elle peut être dénoncée ; sinon elle est tacitement reconduite par périodes de cinq ans. Les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricoles ayant dénoncé l'option ne peuvent plus en demander le bénéfice. En cas de sortie de l'option, les cotisations sont calculées directement sur la moyenne triennale déterminée en fonction du mode d'imposition de l'assuré.

Le principe de l'annualité, principe propre au régime des non salariés agricoles, est défini à l'article 2 du décret n° 84-936 du 22 octobre 1984. Les cotisations sont dues en totalité pour l'année civile dès lors que l'exploitant remplit les conditions d'assujettissement à compter du 1er janvier de l'année considérée.

Cette règle conduit à appeler des cotisations aux exploitants affiliés au 1er janvier de l'année. Ainsi au moment de l'installation, les exploitants installés au cours d'une année ne sont pas redevables de cotisations pour cette année là, les cotisations seront appelées l'année suivante, sur une année civile complète. De la même façon, une personne qui cesse son activité en cours d'année est redevable de cotisations sociales pour l'année complète.

Les cotisations sont toutefois calculées au prorata de la fraction de l'année considérée comprise entre le 1er janvier et le premier jour du mois civil suivant la date de cessation de l'activité agricole non salariée dans les deux cas suivant :

- *lorsque l'assuré, après avoir exercé simultanément une activité agricole non salariée et une autre activité vient à cesser la première activité;*
- *ou lorsque l'assuré après avoir exercé une activité agricole non salariée occupe une autre activité professionnelle ou vient à relever des catégories de parlementaires en activité ou en retraite, invalides, veuves ou orphelins de guerre.*

Pour les exploitants imposés sous un régime réel ou transitoire et acquittant leurs cotisations sur l'assiette triennale, la réduction d'un an du décalage entre les années de référence de l'assiette du revenu professionnel et l'année de paiement des cotisations constitue un aménagement de l'assiette des cotisations. Cette réduction a eu pour effet de rapprocher autant que possible dans le temps, la date de versement des cotisations des revenus auxquels elles s'appliquent. De plus, ces mêmes exploitants peuvent opter pour le calcul des cotisations sur les revenus de l'année en cours. Celles-ci sont alors calculées à titre provisionnel sur les revenus de l'année n-1 et régularisées lorsque les revenus de l'année n sont connus, c'est-à-dire vers la fin du premier semestre de l'année n+1.

La loi n° 95-95 du 1er février 1995 de modernisation de l'agriculture a apporté d'autres modifications importantes au calcul des cotisations sociales dues par les personnes non salariées des professions agricoles.

Outre l'article 67, qui avance le terme de la réforme au 1er janvier 1996, deux dispositions d'allégement des charges résultent de cette loi.

L'article 68 prévoit que les chefs d'exploitation à titre individuel, mais également les associés personnes physiques des sociétés à objet agricole pour les terres mises en valeur inscrites à l'actif de leur bilan, peuvent déduire de l'assiette des cotisations sociales un revenu implicite de leur capital foncier. Cette mesure entraîne pour les exploitants individuels ayant tout ou partie de leurs terres en faire valoir direct, un allégement de leurs cotisations d'environ 5 à 7 % suivant les branches.

L'article 42 prévoit dans le cadre des dispositions en faveur de la pluriactivité, un aménagement des cotisations minimales à l'assurance maladie notamment pour les pluriactifs dont l'activité principale relève du régime des personnes non salariées des professions agricoles. Ainsi, la cotisation minimale due par ces actifs sera réduite à hauteur de 10 %, compte tenu des cotisations dues au titre des activités secondaires.

Cette même loi du 1^{er} février 1995 a amélioré la déduction pour investissement qui permet aux exploitants de soustraire de l'assiette fiscale et sociale, dans la limite d'un plafond, les sommes qu'ils envisagent d'investir au cours des cinq années suivantes dans des investissements amortissables, ou dans des stocks dont le cycle est inférieur à cinq ans. forfaitaire jusqu'en 1997, cette déduction s'effectue désormais, au réel, dans la limite d'un plafond fixé, en 1999 à 122.500 F.

B. Les assiettes propres aux cas particuliers

1. Les assiettes minimales en maladie et en vieillesse

Conformément à l'article 14 du décret n° 94-690 du 9 août 1994, le montant des cotisations sociales ne peut être inférieur en assurance maladie et en assurance vieillesse individuelle à la cotisation qui serait calculée sur un revenu égal à 800 SMIC et pour l'assurance vieillesse proportionnelle à 400 SMIC, la valeur du SMIC à prendre en considération étant celle en vigueur au 1er janvier de l'année pour laquelle les cotisations sont dues (soit en 1999 32 576 F en AMEXA et assurance vieillesse individuelle (AVI), et 16 288 F en assurance vieillesse agricole (AVA)). Ces cotisations minimales ne sont pas applicables aux pluriactifs non salariés agricoles à titre secondaire.

Par ailleurs, en ce qui concerne l'assurance maladie, la loi n° 94-114 du 10 février 1994 prévoit le principe d'une majoration de la cotisation minimale maladie en fonction de l'importance de l'exploitation pour les exploitations comprises entre 1,5 et 3,5 SMI, ce qui rapproche pour les exploitants ayant 3,5 surface minimum d'installation (SMI) cette cotisation du montant de la cotisation minimum due par les travailleurs non salariés des professions non agricoles.

A 1,5 SMI, la cotisation minimale est calculée sur 800 SMIC horaire (31 544 F) soit un montant de 3 419 F (31 544 F 10,84 %).

A 3,5 SMI, l'assiette minimale est égale à 40 % du plafond de la Sécurité Sociale et la cotisation minimale correspondante s'élève à 7 331 F (67 632 F 10,84 %).

Il en résulte une majoration de 1 956 F par SMI supplémentaire au-delà de 1,5 SMI : (7 331 – 3 419) / (3,5-1,5).

2. Les cotisations de solidarité

En ce qui concerne les cotisations dites de solidarité, il convient de distinguer la cotisation de solidarité prévue à l'article 1003-7-1-VI du code rural, la cotisation visée à l'article L 622-1 du code de la sécurité sociale et la cotisation instituée par l'article 1003-7-1-VII du code rural.

*** La cotisation de solidarité prévue à l'article 1003-7-1-VI du code rural** concerne toute personne bénéficiaire d'un régime de protection obligatoire et qui met en valeur une exploitation agricole dont l'importance est comprise entre 2 ou 3 hectares selon les départements et la moitié de la surface minimum d'installation, ou dès lors que le revenu cadastral de cette exploitation est supérieur à un certain montant.

Le champ d'application de cette cotisation de solidarité a été élargi par le décret n° 89-484 du 11 juillet 1989 qui a supprimé l'exonération dont pouvaient jusqu'alors bénéficier les retraités du régime agricole continuant de mettre en valeur une exploitation dont l'importance correspond aux critères définis ci-dessus.

Il est apparu plus équitable que toutes les catégories d'assurés sans exception soient redevables d'une telle cotisation dès lors qu'il y a mise en valeur d'une certaine superficie en deçà du seuil d'assujettissement, mais au-delà d'une superficie à partir de laquelle la production est censée dépasser la capacité d'auto-consommation familiale.

Les seuils minimaux à partir desquels cette cotisation est due sont fixés par arrêté préfectoral après avis du comité départemental des prestations sociales agricoles du département concerné, instance où sont représentées les organisations professionnelles.

Dans la mesure où les terres ne sont pas mises en valeur, cette cotisation n'est pas due. Dans le cas contraire, si les personnes concernées souhaitent se soustraire à cette obligation, il convient qu'elles donnent à leurs terres une autre destination (fermage...) et éventuellement ne gardent pour leur propre compte qu'une superficie inférieure au seuil imposable.

En application de l'article 5 de la loi du 31 décembre 1991, cette cotisation de solidarité est désormais calculée en pourcentage des revenus professionnels ou d'une assiette forfaitaire définie à l'article 1003-12 du code rural.

Le décret n° 99-725 du 3 août 1999 relatif au financement du régime de protection sociale des non salariés agricoles pour 1999 prévoit que le taux de cette cotisation est égal à 17 % des revenus professionnels ou d'une assiette forfaitaire constituée sur la base de 5,5 F de revenu professionnel pour 1 F de revenu cadastral. Un prélèvement de 17,7 % est appliqué au montant de cette cotisation pour couvrir les frais de gestion.

Par ailleurs, les personnes assujetties à la cotisation de solidarité, sont également redevables de la C.S.G. et de la C.R.D.S. (respectivement 7,5 % et 0,5 %).

Le tableau ci-dessous retrace les effectifs et les rendements de la cotisation de solidarité prévue à l'article 1003-7-1-VI du code rural pour les années 1997, 1998 et 1999.

	1997	1998	1999
Effectifs actifs	129 778	126 643	123 600
Effectifs retraités	88 861	86 871	85 000
Effectifs totaux	218 639	213 514	208 600
Rendement (MF)	240,5	245,0	211,0

TABLEAU I
EVOLUTION DES COTISATIONS
Substitution de cotisations sur R.C. par des cotisations sur R.P.

	Forfait	Réel	Total
Grandes cultures	- 5 %	17 %	13 %
Elevage	- 10 %	27 %	10 % (1)
Viticulture de qualité	- 22 %	36 %	22 %
Viticulture courante	- 35 %	- 4 %	- 19 %
Cultures spécialisées	- 18 %	20 %	1 %
TOTAL	- 12 %	23 %	10 %

(1) dans les moyennes et hautes tranches de R.C. la hausse est inférieure de moitié à celle des départements de grande culture

Le tableau joint illustre, sur deux départements (Oise et Lot-et-Garonne), selon le régime d'imposition et le niveau de revenus, les effets de la réforme.

**TABLEAU 1 : SUBSTITUTION DES COTISATIONS ASSISES SUR LE
REVENU CADASTRAL PAR DES COTISATIONS ASSISES
SUR LE REVENU PROFESSIONNEL**

	Effectifs			S. A. U. (en Ha)			Revenu professionnel moyen			Cotis. totales sur revenu cadastr.			Cotis. totales sur revenu prof.			Ecart en valeur absolue		
Tranche Revenu Cadastral	Forfait	Réel	Total	Forfait	Réel	Total	Forfait	Réel	Total	Forfait	Réel	Total	Forfait	Réel	Total	Forfait	Réel	Total
0 < RC <= 4.129	65 162	11 941	77 103	17	9	16	15 483	59 093	22 237	7 188	8 125	7 333	10 340	25 318	12 659	3 152	17 193	5 326
4.129 < RC <= 9.353	107 840	36 319	144 159	30	24	28	29 171	73 346	40 300	15 126	15 713	15 274	13 802	30 315	17 962	-1 324	14 602	2 688
9.353 < RC <= 16.510	69 639	64 816	134 455	45	43	44	46 442	90 008	67 444	25 518	26 520	26 001	20 309	37 034	28 372	-5 209	10 514	2 371
16.510 < RC <= 24.766	18 837	54 236	73 073	59	63	62	61 294	108 894	96 624	36 147	37 987	37 513	26 454	44 358	39 743	-9 693	6 371	2 230
RC > 24.766	4 555	57 429	61 984	73	102	100	72 072	163 767	157 029	51 142	59 534	58 917	30 749	60 824	58 614	-20 393	1 290	-303
Effectifs totaux	266 033	224 741	490 774															
Surface Agricole Utile moyenne (en Ha)				34	58	45												
Assiette et cotisations moyennes (en F)							33 348	109 078	68 027	18 007	35 000	25 788	15 843	43 172	28 358	-2 164	8 173	2 570
																0,88	1,23	1,10

TABLEAU 2 : EVOLUTION DES COTISATIONS

Substitution de cotisations sur RC par des cotisations sur RP

	Forfait	Réel	Total
Grandes cultures	-5%	17%	13%
Elevage	-10%	27%	10% (1)
Viticulture de qualité	-22%	36%	22%
Viticulture courante	-35%	-4%	-19%
Cultures spécialisées	-18%	20%	1%
Total	-12%	23%	10%

(1) dans les moyennes et hautes tranches de RC, la hausse est inférieure de moitié à celle des départements de grande culture

BILAN DE LA REFORME
EVOLUTIONS GLOBALES DES COTISATIONS PAR TRANCHE
DE REVENU CADASTRAL, PAR REGIME D'IMPOSITION
ET PAR DEPARTEMENT

47 LOT ET GARONNE

Tranche de RC	Effectif total	Effectif forfait	Effectif Réel	Cot moy sur RC (en Francs)	Evolution forfait (%)	Evolution réel (%)	Evolution total (%)
> 24 766 F	470	47	423	52 392	-21,2	-1,7	-3,5
16 510<RC<24 766	813	243	570	33 889	-19,9	20,9	9,2
9 353<RC<16 510	2 317	1 350	967	23 039	-26,9	40,2	1,6
6 604<RC<9 353	1 552	1 224	328	15 712	-12,0	43,7	-0,2
4 129<RC<6 604	1 432	1 216	216	11 112	3,1	99,6	17,5
3 302<RC<4 129	561	427	134	7 898	33,0	210,1	75,7
2 157<RC<3 302	345	313	32	6 237	69,0	228,3	83,4
< 2 157 F	188	169	19	5 011	99,0	219,7	110,5
Total	7 678	4 989	2 689	19 977	-11,1	27,7	7,5

60 OISE

Tranche de RC	Effectif total	Effectif forfait	Effectif Réel	Cot moy sur RC (en Francs)	Evolution forfait (%)	Evolution réel (%)	Evolution total (%)
> 24 766 F	1 180	0	1 180	71 204	s.o.	10,2	10,2
16 510<RC<24 766	781	14	767	42 970	-8,9	2,7	2,5
9 353<RC<16 510	1 071	214	857	30 188	14,9	28,7	26,0
6 604<RC<9 353	342	160	182	20 601	18,8	52,9	36,5
4 129<RC<6 604	268	113	155	14 094	24,0	100,8	67,7
3 302<RC<4 129	146	41	105	10 770	58,9	180,6	146,6
2 157<RC<3 302	41	32	9	7 975	60,5	312,9	114,8
< 2 157 F	55	37	18	5 251	113,0	235,9	149,4
Total	3 884	611	3 273	41 947	20,0	15,6	16,0

FRANCE ENTIERE

Tranche de RC	Effectif total	Effectif forfait	Effectif Réel	Cot moy sur RC (en Francs)	Evolution forfait (%)	Evolution réel (%)	Evolution total (%)
> 24 766 F	61 984	4 555	57 429	58 918	-39,9	2,2	-0,5
16 510<RC<24 766	73 073	18 837	54 236	37 513	-26,8	16,8	5,9
9 353<RC<16 510	134 455	69 639	64 816	26 001	-20,4	39,6	9,1
6 604<RC<9 353	72 657	51 143	21 514	17 886	-14,3	75,4	12,3
4 129<RC<6 604	71 502	56 697	14 805	12 619	-1,6	129,5	25,3
3 302<RC<4 129	29 222	21 665	7 557	9 111	27,3	204,6	74,0
2 157<RC<3 302	26 814	24 216	2 598	7 015	43,4	223,5	60,6
< 2 157 F	21 067	19 281	1 786	5 270	76,4	242,7	89,9
Total	490 774	266 033	224 741	25 789	-12,0	23,4	10,0

Ce bilan a été établi en comparant d'une part les cotisations des agriculteurs calculées sur la base du barème 96 appliqué à l'assiette professionnelle 1995 et, d'autre part, les cotisations virtuelles qu'ils auraient du acquitter sur l'assiette cadastrale en l'absence de réforme, sous l'hypothèse d'une variation du produit des charges sociales de 1989 à 1995 identique à celle du RNE.

TABLEAU I

1997

	Assiette	Variation de taux	Variation de rendement (en millions)
AVAp plafonné	38 643	+ 0,225 %	+86,95
déplafonné	44 213	+ 0,04 %	+17,69
AVI	51 031	+ 0,1 %	+51,03
Sous-total		+ 0,365 %	+ 155,67
ASSURANCE MALADIE DES	46 734	- 0,105 %	-49,07
EXPLOITANTS	44 539	- 0,26 %	- 115,80
AGRICOLES		- 0,365 %	- 164,87
PFA			- 9,20
Sous-total TOTAL			

1998

	Assiette	Variation de taux	Variation de rendement (en millions)
AVAp plafonné	40 413	+ 0,225 %	+ 90,93
déplafonné	46 432	+ 0,04 %	+ 18,57
AVI	52 278	+ 0,1 %	+ 52,28
Sous-total		+ 0,365 %	+ 161,78
ASSURANCE MALADIE DES	49 066	- 0,105 %	+ 51,52
EXPLOITANTS	46 766	- 0,26 %	+ 121,59
AGRICOLES		- 0,365 %	- 173,11
PFA			- 11,33
Sous-total TOTAL			

II. les évolutions depuis la réforme

A. L'application de la CSG sur les revenus professionnels des non salariés agricoles

L'assiette de la CSG et de la CRDS due par les exploitants agricoles est régie par l'article L.136-4 du code de la sécurité sociale.

Les revenus professionnels non salariés agricoles au sens de l'article 1003-12 du code rural sont assujettis à la CSG et à la CRDS, depuis la loi n° 90-1168 du

29 décembre 1990 et l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996. Pour les non salariés agricoles, les assiettes de la CSG et de la CRDS sont constituées des mêmes revenus professionnels que ceux qui sont retenus pour l'assiette des cotisations sociales mais majorées des cotisations personnelles de sécurité sociale, alors que, pour les salariés la CSG et la CRDS sont calculées sur un salaire brut (hors cotisations patronales). Cette différence, provenant de l'absence de cotisations patronales dans l'assiette de la CSG/CRDS des salariés, les a avantagés lors des deux premières mesures visant la CSG, de 1991 et 1993, les salariés ayant ainsi bénéficié d'un gain comparatif de pouvoir d'achat de 2,4 points. Les hausses ultérieures du taux de la CSG ayant été gagées par une diminution du taux des cotisations, le taux de change entre CSG et cotisations d'assurance maladie a été calculé de façon à assurer la parité entre salariés et non salariés.

L'assiette est constituée par la moyenne des revenus professionnels se rapportant aux trois années antérieures à l'année précédant celle au titre de laquelle la cotisation est due (n-4, n-3, n-2). Contrairement aux règles applicables en matières de cotisations sociales, il n'existe pas d'assiette minimum, et pour le calcul de l'assiette de la CSG et de la CRDS les déficits sont pris en compte pour un montant nul.

Depuis le 1er janvier 1998 le taux de la CSG pour les revenus professionnels et du capital est fixé à 7,5 %, le taux de la CRDS est fixé à 0,5 %. La C.S.G. a été instituée à un taux de 1,1 % en 1991, ce taux est passé à 2,4 % en 1993, puis à 3,4 % en 1997. Enfin la loi de financement de la sécurité sociale a prévu une majoration de 4,1 points du taux de la CSG en contrepartie d'une baisse de 5,5 points des cotisations en AMEXA.

La loi n°98-1194 du 23 décembre 1998 de financement de la sécurité sociale pour 1999 a assujetti à la CSG et à la CRDS les personnes relevant de la cotisation de solidarité de l'article 1003-7-1-VI du code rural.

L'article 7 de cette même loi a introduit une disposition qui assujettit à la CSG et à la CRDS tous les revenus qui entrent dans la catégorie des BA, BIC, BNC et qui n'étaient pas déjà assujettis à la CSG-CRDS au titre des revenus d'activité et de remplacement des articles L.136-1 à L.136-5. Cette disposition élargit donc l'assiette de la CSG et de la CRDS sur les revenus du patrimoine à tous les revenus considérés comme des BA, BIC, BNC qui ne sont pas déjà soumis à un tel prélèvement au titre d'une activité professionnelle.

Cette mesure a pour conséquence d'assujettir, au titre des revenus du patrimoine, à la CSG et à la CRDS, les personnes relevant des cotisations de solidarité des articles 1003-7-1-VI et 1003-7-1-VII du code rural, qui ne payaient pas jusqu'à présent de CSG et de CRDS sur les revenus tirés de leurs activités agricoles.

B. Les abattements, les exonérations et plafonnements en vigueur

1. Les abattements

Les aménagements de l'assiette des exploitants agricoles ont porté sur :

- La prise en compte des déficits pour leur valeur réelle dans l'assiette triennale des cotisations sociales des exploitants soumis à un régime réel ou transitoire d'imposition ;
- L'application d'une nouvelle moyenne triennale pour les exploitants soumis à un régime réel ou transitoire d'imposition qui cotisent désormais sur une assiette centrée « n-2 » qui se substitue à une assiette centrée « n-3 » ;
- La possibilité offerte aux exploitants d'opter pour une assiette annuelle. Les exploitants soumis à un régime d'imposition réel ou transitoire cotisent sur les revenus professionnels de l'année net ceux au forfait sur les revenus professionnels de l'année « n-1 ».

Le coût des différentes mesures réglementaires sont retracés dans le tableau ci-après de 1994 à 1999.

Compte tenu des hausses de revenus successives depuis 93, les revenus professionnels des années de référence s'accroissent et le coût de trésorerie dû au glissement qui s'élevait en 94 à près de 2 milliards d'assiette, se réduit très fortement pour s'inverser en 1995.

Par ailleurs, la loi de modernisation de l'agriculture du 1er février 1995 a permis aux exploitants individuels, qui en font la demande, de déduire de leur revenu professionnel un montant correspondant à la rémunération implicite des terres qu'ils exploitent et dont ils sont propriétaires.

De 1995 à 1996, premières années d'application, la mesure a été appliquée inégalement selon les départements. Après un effort de sensibilisation afin d'élargir le champ des bénéficiaires, les pertes de cotisations consécutives à cette mesure sont, pour 1998, de 220 millions de francs (180 MF en cotisations techniques et 40 MF en cotisations complémentaires). Ce résultat correspond à 45 % de l'application de la mesure à tous les exploitants susceptibles d'en bénéficier, pour un coût estimé à 460 MF (380 MF en techniques, 80 MF en complémentaires).

Pour 1999 et 2000 compte tenu de l'évolution des revenus entre 1997 et 1998 d'une part et 1998 et 1999 d'autre part, une situation proche de celle de 1998 est prévisible.

Les pluriactifs agriculteurs à titre secondaire, soit environ 35 000 personnes, bénéficient d'un abattement de 10 % des cotisations agricoles maladie. Leur assiette maladie représente environ 900 millions de Francs. En 1999, l'abattement représente 6 MF de cotisations.

2. Les exonérations

En 2000, plusieurs exonérations sont maintenues dont le récapitulatif est détaillé ci-après :

a) En matière de cotisations de prestations familiales

L'exonération totale est accordée aux exploitants agricoles et artisans ruraux non employeurs de main-d'oeuvre présents sous les drapeaux.

L'article 1077 du code rural permet aux comités départementaux des prestations sociales agricoles et aux caisses de mutualité sociale agricole d'accorder des remises exceptionnelles de cotisations dans le cas où la situation des assujettis le justifie, notamment en raison de leur âge ou de leur incapacité physique.

b) En matière de cotisations d'assurance maladie

Il existe un certain nombre d'exonérations à caractère pérenne ; elles sont accordées notamment aux exploitants agricoles retraités et titulaires de l'allocation supplémentaire du fonds de solidarité vieillesse (FSV), lorsqu'ils ont cessé toute activité professionnelle ou exploitent moins de trois hectares. En outre, le conjoint participant aux travaux de l'exploitation et les enfants de moins de seize ans sont considérés comme ayants-droit du chef d'exploitation et exemptés de cotisations. Comme les années précédentes, une réduction de 50 % des cotisations d'assurance maladie est accordée aux conjoints succédant à un chef d'exploitation ou d'entreprise agricole à la suite du décès de ce dernier, d'un jugement de divorce ou de séparation de corps, dès lors que certaines conditions sont remplies. Enfin, les préretraités et personnes visées à l'article 9-II de la loi du 31 décembre 1991 sont couverts en AMEXA sans contrepartie de cotisations et bénéficient d'une mesure de "proratisation" pour les cotisations dues au titre de l'année au cours de laquelle ils cessent l'activité agricole pour obtenir la préretraite.

En application de l'article 26 de la loi du 9 juillet 1984 portant diverses dispositions d'ordre social, tous les exploitants, chefs d'entreprises et retraités agricoles qui bénéficient des prestations maladie d'un autre régime que celui des personnes non salariées agricoles, que ce soit en tant qu'actifs ou que retraités, sont redevables des cotisations d'assurance maladie du régime des exploitants agricoles. Ces cotisations font l'objet d'une réduction par rapport à celles dues par les personnes percevant leurs prestations de ce régime.

Conformément à l'article 42-I de la loi n° 95-95 du 1er février 1995 de modernisation de l'agriculture, les pluriactifs dont l'activité relève du régime de protection sociale des personnes non salariées agricoles bénéficient lorsqu'elles sont assujetties à l'assiette minimale d'AMEXA d'une réduction de cette cotisation fixée à 10 %.

c) En matière de cotisations de l'assurance vieillesse individuelle

Dans la branche de l'assurance vieillesse individuelle, ouvrant droit à la retraite forfaitaire, la cotisation visée à l'article 1124 du code rural n'est pas due pour les

membres de la famille âgés de moins de 18 ans et pour les associés d'exploitation atteints d'une incapacité absolue de travail.

Par ailleurs, les chefs d'exploitation (et leur conjoint) titulaires de l'allocation de préretraite et dont la cotisation d'AVI est validée gratuitement peuvent bénéficier d'une proratisation de leur cotisation pour l'année au cours de laquelle est attribuée l'allocation, puis, ensuite, d'une validation gratuite. Il en est de même pour le chef d'exploitation dans la branche de l'AVA (retraite proportionnelle).

d) Toutes branches confondues

L'exonération de cotisation spécifique aux jeunes agriculteurs concerne les trois branches de cotisations (maladie, vieillesse et prestations familiales agricoles).

Depuis 1985, les jeunes agriculteurs bénéficient, lorsqu'ils s'installent, d'une exonération partielle et dégressive des cotisations dont ils sont redevables, sous les conditions fixées par le décret n° 85-570 du 4 juin 1985 modifié par le décret du 16 octobre 1991.

Le montant maximum des exonérations est plafonné à 11 542 F, 9 234 F, 4 618 F pour 1999.

Le coût de l'exonération partielle des cotisations dues par les jeunes agriculteurs instaurée depuis 1985, concerne environ 30 000 personnes en 1998. Elle entraîne une baisse de l'assiette de 500 MF soit 1,2 % de la masse globale revenu professionnel et par une perte de cotisations de près de 180 MF en 1998. En 1999, compte tenu des dernières statistiques disponibles sur les revenus, le coût devrait être sensiblement égal.

A l'initiative du rapporteur, les taux d'exonération ont été portés, par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2000, de 50 % à 65 % la première année, de 40 % à 55 % la seconde année, et de 30 % à 45 % la troisième année.

3. Le plafonnement de l'assiette ou de la cotisation

Les dispositions de plafonnement régissant l'ensemble des régimes vieillesse sont applicables au régime agricole. Ainsi les cotisations d'assurance vieillesse individuelle (AVI) correspondant à la retraite forfaitaire sont calculées en appliquant aux revenus professionnels considérés la limite prévue à l'article L 241-3 du code de la sécurité sociale (plafond de la sécurité sociale).

Il en est de même pour la cotisation d'assurance vieillesse agricole (AVA) instituée à l'article 1123 b) du code rural.

En revanche, comme dans les autres régimes, il existe une cotisation d'assurance vieillesse agricole sur la totalité des revenus professionnels. Son taux est plus faible que le précédent.

Dans la branche de l'assurance maladie, la loi n° 91 –1407 du 31 décembre 1991 a prévu un plafonnement des revenus professionnels du chef d'exploitation.

Ce plafonnement s'effectue à hauteur de 6 fois le plafond de la sécurité sociale et correspond, pour 1999, à 1 041 840 F.

Cette même loi du 31 décembre 1991 dispose également que la cotisation d'AMEXA due au titre des aides familiaux et associés d'exploitation ne peut excéder un plafond fixé par décret. Pour 1999 (décret n° 99-725 du 3 août 1999 précité), ce plafond est de 8 842 F. Il s'entend de la part technique et de la part complémentaire totalisées.

C. La loi d'orientation agricole n° 99-574 du 9 juillet 1999

La création d'un nouveau statut de conjoint collaborateur, ouvrant désormais droit à la retraite proportionnelle, s'accompagne de la création simultanée, aux termes de l'article 29, d'une nouvelle cotisation à la charge du chef d'exploitation assise sur une assiette forfaitaire de 400 SMIC.

Compte tenu de la parution tardive du décret d'application en 2000, une cotisation sera (conformément à la loi de finances pour 2000) prélevée au titre de 1999 et 2000, en 2000 pour ceux des conjoints qui auront optés dans les délais prévus. Cette rétroactivité de la cotisation emporte rétroactivité de l'ouverture des droits liés au nouveau statut.

S'agissant des nouveaux installés, l'article 34 de la loi prévoit que les conjoints ayant participé aux travaux avant de s'installer en qualité de chef d'exploitation avec leur époux verront leurs cotisations assises sur la part correspondant à leur participation aux bénéfices dans les revenus du foyer fiscal, et non sur une assiette forfaitaire. Par ailleurs, pour le conjoint reprenant l'exploitation, l'assiette des cotisations sera constituée par les revenus dégagés antérieurement par le cédant.

Pour les conjoints ayant participé aux travaux, l'assiette des cotisations sera constituée par leur part dans les revenus professionnels dégagés dans le cadre du foyer fiscal. Cette réforme tient compte de la jurisprudence qui estime que les cotisations dues par les conjoints ayant participé aux travaux et qui s'installent doivent être assises sur les revenus dégagés par les chefs d'exploitation car ils ont contribué par leur activité à la formation de ce revenu.

Cette réforme devrait faciliter la gestion prévisionnelle des exploitations et permettre aux conjoints nouveaux installés de mieux anticiper le montant de leurs charges sociales personnelles.

Si le nouvel installé est un conjoint ayant participé aux travaux, la division rétroactive des revenus du chef d'exploitation avec le conjoint, compte tenu de la répartition des bénéfices, pourra conduire à ce que l'assiette de chacun d'eux se trouve être d'un montant extrêmement réduit. Dans ce cas, tous deux verront leurs cotisations calculées sur la base de l'assiette minimale définie par le décret n° 94-690 du 9 août 1994.

De ce fait, le risque d'une diminution du montant des cotisations sociales appelées par rapport au rendement actuel de l'assiette forfaitaire se trouve minoré.

En cas de transfert entre époux de la qualité de chef d'exploitation, la réforme ainsi réalisée par la LOA devrait permettre d'écarter le risque d'évasion d'assiette à laquelle on pouvait assister dans certains cas précisément lorsque le chef d'exploitation avait réalisé des revenus importants au cours des dernières années. En effet, avant cette réforme, le conjoint qui reprenait l'exploitation payait ses cotisations sur une assiette forfaitaire en sa qualité de nouvel installé et les revenus élevés du cédant échappaient ainsi à toute cotisation.

Cette réforme met fin à des situations mal comprises par les intéressés et à avoir un effet de moralisation sur le prélèvement.

L'article 61 modifie l'article 72D du code général des impôts de façon à inclure dans l'assiette de la déduction pour investissement (DPI) les parts de coopératives détenues par les exploitants.

Par ailleurs, en matière de pluriactivité, l'article 53 de la loi susvisée prévoit une mesure de simplification en faveur des pluriactifs qui exercent des activités non salariées (agricoles et non agricoles) et relèvent de deux régimes de protection sociale différents.

Cette mesure a été élaborée à la suite du rapport remis par Dominique BAERT en octobre 1997 et intitulé « simplifications : 55 mesures pour les PME. Pour un nouvel environnement administratif des petites et moyennes entreprises ». Cette disposition s'inscrit dans le cadre des mesures de simplification annoncées par le gouvernement en décembre 1997.

Cette disposition vise à rattacher le pluriactif exerçant une activité non salariée agricole et une activité non salariée non agricole au seul régime de son activité principale sans détermination d'un seuil de revenus pour l'activité secondaire. Ces pluriactifs seront donc soumis aux seules règles du régime de l'activité principale pour l'ensemble de leurs activités non salariées. Elle permettra notamment aux exploitants à titre secondaire qui seront rattachés au régime des non salariés non agricoles de s'ouvrir désormais des droits en matière d'assurance vieillesse au titre des revenus agricoles et d'éviter ainsi d'acquitter une cotisation de solidarité sans droits.

Elle modifie également les règles de détermination de l'activité principale en prenant en compte les revenus professionnels servant de base à l'assiette de la contribution sociale généralisée (C.S.G.) et non plus en ce qui concerne les non salariés agricoles, un revenu théorique calculé forfaitairement par rapport à l'exploitation type. Le critère du temps de travail ajouté au cours des débats parlementaires est également pris en compte pour la détermination de l'activité principale.

Toutefois, la règle de rattachement est optionnelle pour l'ensemble des pluriactifs non salariés au moment de l'entrée en vigueur de la mesure. Ainsi, ce dispositif, optionnel pour certains pluriactifs, permet de préserver les droits acquis.

Cette règle de rattachement est plus ambitieuse que le dispositif de la caisse pivot qui n'a jamais fonctionné compte tenu de sa complexité et dont l'abrogation est prévue dans l'article 53 susvisé.

Cette mesure de rattachement permet d'alléger les formalités administratives des pluriactifs et répond au souci de préserver les situations les plus favorables tout en poursuivant l'objectif de simplification décidé par le Gouvernement.

D. Les taux des cotisations

Les taux des cotisations sociales agricoles des non salariés comportent une partie technique destinée au versement des prestations et une partie complémentaire destinée aux frais de gestion, au contrôle médical et à l'action sanitaire et sociale.

Les taux de cotisations d'assurance maladie, vieillesse et de prestations familiales, au titre de 1999, ont été fixés dans le décret n° 99-725 du 3 août 1999 relatif au financement du régime de protection sociale des personnes non salariées des professions agricoles pour 1999. Ces taux sont identiques à ceux de 1998.

Ainsi, en 1999, les cotisations des trois branches (cotisations techniques et complémentaires) sont :

- en prestations familiales, de 5,4 % dont 4,36 % pour les cotisations techniques et 1,04 % pour les cotisations complémentaires ⁽¹⁾
- de 15,71 % pour l'assurance vieillesse dont pour les cotisations techniques 11,64 % dans la limite du plafond de sécurité sociale et 1,29 % sur la totalité des revenus professionnels et pour les cotisations complémentaires 2,53 % dans la limite du plafond de sécurité sociale et 0,25 % sur la totalité des revenus professionnels.
- et de 10,84 % en assurance maladie, dont 8,13 % pour les cotisations techniques et 2,71 % pour les cotisations complémentaires.

Taux des cotisations de l'année 1999			
	technique	Complémentaire (taux pivot)	total
PFA	4,36%	1,04%	5,40%
AVA plaf	8,44%	2,53%	10,97%
AVA deplaf	1,29%	0,25%	1,540%
AVI	3,20%		3,200%
A.M.E.X.A.	8,13%	2,71%	10,840%
TOTAL cotisations	25,42%	6,53%	31,95%

⁽¹⁾ Aux lieu et place de la cotisation cadastrale unique versée par les exploitants agricoles pour eux-mêmes et les salariés qu'ils emploient éventuellement, les intéressés versent depuis le 1er janvier 1994 deux cotisations :

- l'une due par l'exploitant lui-même et assise sur les seuls revenus professionnels ;
- l'autre due pour les salariés que l'agriculteur emploie éventuellement et calculée sur les rémunérations des salariés.

S'agissant des cotisations complémentaires, le décret relatif au financement du régime de protection sociale des personnes non salariées des professions agricoles pour 1999 prévoit que les cotisations pourront être modulées de plus ou moins 15 % du taux pivot par arrêté préfectoral sur proposition des comités départementaux des prestations sociales agricoles.

Le tableau ci-dessous indique les taux techniques et complémentaires retenus pour la période 1996-1999.

		Techniques	Complémentaires (Taux pivots)	Total
PFA	94	5,04%	0,63%	5,67%
	95	4,57%	1,09%	5,66%
	96	4,36%	1,04%	5,40%
	97	4,36%	1,04%	5,40%
	98	4,36%	1,04%	5,40%
	99	4,36%	1,04%	5,40%
AVA plaf	94	8,36%	2,41%	10,770%
	95	8,27%	2,48%	10,750%
	96	8,445%	2,53%	10,975%
	97	8,445%	2,53%	10,975%
	98	8,445%	2,53%	10,975%
	99	8,44%	2,53%	10,97%
AVA deplaf	94	1,34%	0,16%	1,500%
	95	1,26%	0,24%	1,500%
	96	1,29%	0,25%	1,540%
	97	1,29%	0,25%	1,540%
	98	1,29%	0,25%	1,540%
	99	1,29%	0,25%	1,540%
ss total ASSURANCE VIEILLESSE AGRICOLE	94	9,70%	2,57%	12,270%
	95	9,53%	2,72%	12,250%
	96	9,735%	2,78%	12,515%
	97	9,735%	2,78%	12,515%
	98	9,735%	2,78%	12,515%
	99	9,73%	2,78%	12,51%
AVI	94	3,10%		
	95	3,10%		
	96	3,20%		
	97	3,20%		
	98	3,20%		
	99	3,20%		

		Techniques	Complémentaires (Taux pivots)	Total
AVA + AVI	94	12,80%	2,57%	15,370%
	95	12,63%	2,72%	15,350%
	96	12,935%	2,78%	15,715%
	97	12,935%	2,78%	15,715%
	98	12,935%	2,78%	15,715%
	99	12,93%	2,78%	15,71%
ASSURANCE MALADIE DES EXPLOITANTS AGRICOLLES	94	15,11%	2,66%	17,770%
	95	15,04%	2,705%	17,745%
	96	14,93%	2,71%	17,640%
	97	13,63%	2,71%	16,340%
	98	8,13%	2,71%	10,840%
	99	8,13%	2,71%	10,840%
TOTAL cotisations	94	32,95%	5,86%	38,810%
	95	32,24%	6,515%	38,755%
	96	32,225%	6,53%	38,755%
	97	30,925%	6,53%	37,455%
	98	25,425%	6,53%	31,955%
	99	25,42%	6,53%	31,95%

Chapitre II : Les problématiques

I. La problématique de la cotisation minimale en assurance maladie

Pour les exploitants agricoles dont les revenus déclarés sont inférieurs à 800 SMIC (32.000 F), l'assiette des cotisations sociales en assurance maladie est remontée jusqu'à ce minimum de 800 SMIC.

De plus, cette assiette minimum fait l'objet d'une majoration pour les exploitants agricoles dont la superficie d'exploitation est comprise entre 1,5 et 3,5 surfaces minimum d'installation (SMI), dans une fourchette de 800 SMIC (pour 1,5 SMI) à 40 % du plafond de la sécurité sociale.

L'addition de ce système d'assiettes minimum qui frappent les revenus agricoles les plus modestes, et de l'existence d'un plafond égal à six fois le plafond de la sécurité sociale, fait du système de cotisations agricoles en assurance maladie un dispositif dégressif contraire au principe qui veut que l'on contribue à raison de ses moyens et que les prestations soient servies en fonction de ses besoins.

L'intervention de la loi du 27 juillet 1999 portant création d'une couverture maladie universelle, aux termes de laquelle les personnes non affiliées à un régime à titre professionnel, peuvent bénéficier, sous condition de résidence, des prestations d'assurance maladie, accroît cette iniquité puisque l'assiette minimale de 32 000 F se situe en-dessous du seuil d'admission à la CMU (42 000 F).

La comparaison entre la situation des personnes privées d'emploi qui bénéficie gratuitement de la couverture maladie universelle, et d'un exploitant agricole dégageant un bénéfice inférieur à 3.500 F par mois, mais qui, du fait de son affiliation à titre professionnel au régime agricole, cotise, en assurance maladie, sur une assiette minimale de 2.500 F par mois, suscite en effet et légitime l'incompréhension.

Il convient donc de supprimer ces assiettes minimum de cotisations.

La grande majorité des 218.000 personnes assujetties sur la base de l'assiette minimale à 800 SMIC relèvent du régime du forfait. Si les revenus de cette population étaient appréciés au réel, il semblerait que seules 40 000 personnes demeureraient redevables de l'assiette minimale à 800 SMIC.

La suppression pure et simple de cette assiette minimale, et de sa majoration en fonction de la superficie, générerait une perte, pour le BAPSA, de 430 MF maximum (dont 90 MF de cotisations complémentaires). Il s'agit là d'un coût maximum théorique puisque les exploitants auxquels s'applique actuellement l'assiette minimum cotiseront néanmoins, désormais, sur leurs revenus réels.

Pour lisser la perte résultant de cette évolution pour le BAPSA, il est possible d'imaginer un étalement de cette suppression sur deux ans, la première étape consistant en une suppression de la majoration d'assiette pour des superficies situées entre 1,5 et 3,5 SMI.

La suppression de cette majoration, avec maintien de l'assiette minimale de 800 SMIC, générerait une perte pour le régime de 130 MF (dont 30MF de cotisations complémentaires).

A titre d'illustration, la suppression de l'assiette minimum de 800 SMIC concerne, dans le Lot-et-Garonne, 3.000 exploitants, soit un tiers des adhérents à la MSA, et entraînera une baisse d'assiette de 7%. Dans l'Oise, elle concerne 550 exploitants, soit 12% des adhérents MSA, et entraînera une baisse d'assiette d'1,8 %.

Par ailleurs, l'assiette des cotisations des exploitants agricoles est actuellement la seule de cette branche à demeurer plafonnée (à six fois le plafond de la sécurité sociale). Rien ne justifie plus le maintien de ce plafonnement. Aussi, il conviendrait de supprimer ce plafond en supprimant, dans la dernière phrase de l'article 63 de la loi n° 90-85 du 23 janvier 1990 les mots "dans la limite de six fois le plafond prévu à l'article L 241-3 du code de la sécurité sociale". La recette à attendre de cette mesure est de l'ordre de 20 MF.

II. La simplification et l'harmonisation des assiettes de cotisations sociales et de CSG

A. La réduction du nombre d'assiettes et l'alignement de l'assiette CSG sur les assiettes de cotisations

1. La réduction du nombre d'assiettes de cotisations sociales

Actuellement, les cotisations sont calculées sur quatre assiettes calculées sur la base des revenus professionnels :

- sur la moyenne triennale n-4, n-3, n-2 ou année n-1 pour les adhérents au forfait ;
- sur la moyenne triennale n-3, n-2, n-1 ou l'année n pour les adhérents au réel.

De nombreux arguments plaident en faveur d'une mesure de simplification aboutissant à ne maintenir que deux assiettes, une assiette annuelle, n-1, et une assiette triennale n-1, n-2, n-3 :

- la lourdeur de l'existence de quatre assiettes rend plus difficile la gestion des caisses de mutualité sociale agricole sans pour autant apporter un avantage supplémentaire aux non salariés agricoles ;
- l'assiette triennale des adhérents au forfait prend en compte des revenus annuels, souvent dépassés (n-4), et oblige les adhérents à déclarer les revenus de l'avant-dernière année ;
- l'existence de difficultés à calculer et à contrôler l'année n pour des cotisations calculées sur des revenus nets après déduction des cotisations sociales : les cotisations sont actuellement acquittées sur une base provisionnelle (année n-1) puis régularisées l'année n+1. Le calcul des cotisations sur les revenus de l'année n-1 est actuellement celui retenu pour les non salariés non agricoles ;
- faciliter le passage forfait/réel (ce qui n'entraînerait sur ce point aucun changement de l'assiette sociale) ;
- la variabilité des revenus agricoles justifie le maintien d'un lissage des revenus.

L'impact financier de cette mesure n'existe que pour les exploitants au forfait dont les années de référence passeraient de n-4, n-3, n-2 à n-3, n-2, n-1 : d'ampleur limité, il dépend en tout état de cause de la conjoncture.

Par ailleurs, dans le cadre de la simplification des assiettes de cotisations sociales, il convient également de préciser la période de référence afférente aux revenus professionnels servant d'assiette aux cotisations de solidarité prévues aux VI et VII de l'article 1003-12 du code rural, et de ne retenir pour ces cotisations qu'une seule année, soit n-1.

2. L'alignement de l'assiette de la CSG

L'assiette de la CSG (et de la CRDS) est régie par l'article L 136-4 du code de la sécurité sociale. Cette assiette unique est calculée sur la moyenne des revenus professionnels des années n-4, n-3, n-2. Lors de la création de la CSG en 1991, cette période de référence était identique à celle utilisée pour le calcul des cotisations sociales.

Depuis 1994, les cotisations sociales sont calculées sur quatre assiettes calculées sur la base des revenus professionnels :

- sur la moyenne triennale n-4, n-3, n-2 ou année n-1 pour les adhérents au forfait ;
- sur la moyenne triennale n-3, n-2, n-1 ou l'année n pour les adhérents au réel.

La réforme des cotisations sociales et notamment la possibilité d'opter pour une assiette annuelle a conduit à des différences entre l'assiette de la CSG et celle des cotisations sur la période de référence prise en compte pour leur calcul.

De nombreux arguments plaident en faveur d'une mesure de simplification aboutissant à une harmonisation des périodes de référence prises en compte pour le calcul des cotisations sociales et de la CSG, en l'occurrence une assiette annuelle n-1 et une assiette triennale n-3, n-2, n-1, à l'instar de l'évolution proposée pour l'assiette des cotisations sociales :

- une simplification pour les assurés qui pourraient voir le calcul des cotisations et de la CSG effectué sur une même période de référence.
- une synchronisation entre les deux réglementations, dont les différences se sont accrues avec la réforme des cotisations sociales.
- une simplification de gestion des assurés pour les caisses de MSA.

Ceci suppose deux aménagements de la réglementation de la CSG pour le régime agricole :

- l'ouverture d'un droit d'option (qui serait cependant définitive),
- l'instauration d'une assiette provisoire pour les exploitants assujettis au forfait (les forfaits n'étant connus qu'en n+1) ; cette assiette provisoire, à l'instar de l'assiette des cotisations, serait régularisée en n+1.

L'impact de cet alignement de l'assiette de la CSG sur deux assiettes de cotisations est dépendant des années de référence et peut être aussi bien positif que négatif sans pour autant dépasser la centaine de millions. Il est en tout état de cause conjoncturel puisqu'il est par construction lissé dans le temps.

B. Les aménagements de l'assiette de la CSG

1. L'impossibilité de soustraire les cotisations sociales de l'assiette de la CSG

Soustraire les cotisations sociales de l'assiette de la CSG constitue une des revendications des organisations professionnelles agricoles.

Or il convient de rappeler que cette impossibilité, applicable à tous les indépendants, correspond au fait que l'assiette de la CSG, pour les salariés, est constituée de 95 % de leurs revenus bruts : pour obtenir un traitement équivalent, il convient donc de réintégrer dans l'assiette des cotisations sociales, elle-même nette des dites cotisations, le montant de ces cotisations correspondant à la part sociale pour obtenir l'assiette de la CSG. L'écart de 5 % par rapport à l'assiette brute des salariés correspond à la prise en compte de leurs frais professionnels qui, pour les exploitants, sont pris en compte dans le cadre des diverses déductions pour le foncier ou l'investissement.

2. L'opportunité d'une prise en compte des déficits pour leur valeur réelle dans l'assiette de la cotisation sociale généralisée (CSG)

L'article 136-4 du code de la sécurité sociale qui définit l'assiette de la CSG indique que pour le calcul de la moyenne des revenus, les déficits sont retenus pour un montant nul. Lors de la création de la CSG en 1991, les déficits étaient également retenus pour un montant nul dans le calcul des revenus de l'assiette des cotisations sociales.

La CSG est calculée sur la moyenne des revenus n-4, n-3, n-2. Ces revenus sont majorés du montant des cotisations sociales des années correspondantes. Lorsque les revenus d'une année sont déficitaires, au titre de cette année-là, il n'est retenu dans la moyenne triennale que le montant des cotisations dues pour ladite année.

Depuis la loi du 10 février 1994, les déficits sont pris en compte pour leur valeur réelle dans l'assiette des cotisations sociales.

Si la mesure permettant une harmonisation des périodes de référence prises en compte pour le calcul des cotisations sociales et de la CSG - en l'occurrence une assiette annuelle n-1 et une assiette triennale n-3, n-2, n-1 - était retenue, la prise en compte des déficits pour leur valeur réelle aurait deux types de conséquences :

- pour l'assiette annuelle n-1, l'assiette de la CSG prendrait donc en compte les déficits pour leur valeur réelle comme pour le calcul de la CSG des artisans et commerçants (article L.136-

3 du code de la sécurité sociale). Il faut également rappeler que les artisans et commerçants sont exonérés de CSG, par voie de circulaire, si leurs revenus annuels sont inférieurs à 25 580 F en 1999.

- pour l'assiette triennale n-3, n-2, n-1, la prise en compte des déficits pour leur valeur réelle conduirait à une compensation entre les déficits, les bénéfices et les montants des cotisations sociales pour ces trois années. Selon une première estimation, cette mesure représenterait un coût de 100 MF.

La nécessité de prendre en compte la variabilité des revenus agricoles, l'équité en soi et par rapport aux commerçants, et artisans, et le souci d'harmoniser les assiettes de cotisations et de CSG, commandent d'introduire la déductibilité des déficits dans l'assiette de la CSG. Cette mesure, qui suppose une modification de l'article L.136-4 du code de la sécurité sociale, devrait induire un moindre rendement de la CSG de l'ordre du 100 MF.

III. L'amélioration de la couverture des accidents du travail pour les exploitants agricoles

A. Un bilan négatif

Le bilan de l'actuel système de couverture des exploitants agricoles en accidents du travail qu'ont dressé, en 1999, les inspections générales de l'agriculture et des affaires sociales est négatif.

1. L'historique de la couverture des accidents du travail des exploitants agricoles

Depuis 1969, les non salariés agricoles bénéficient d'une couverture obligatoire contre les risques accidents du travail, maladies professionnelles et accidents de la vie privée. Depuis 1973, ils ont la faculté de souscrire une assurance complémentaire encadrée par le code rural. Pour l'une comme pour l'autre de ces deux garanties, ils peuvent librement faire appel à l'assureur de leur choix.

Le régime obligatoire de base (AAEXA) garantit, en cas d'accident du travail ou de la vie privée ou de maladie professionnelle, la prise en charge des prestations en nature et le versement d'une pension d'invalidité en cas d'incapacité totale ou partielle à l'exercice de la profession agricole.

L'assurance complémentaire, facultative peut garantir en cas d'accident du travail ou de maladie professionnelle, une indemnité journalière en cas d'arrêt de travail, le cas échéant, une rente d'accident du travail et des prestations en cas de décès (frais funéraires et frais de transport du corps, rentes aux ayants droit). Les revalorisations de ces rentes sont financées par le Fonds Commun des Accidents du Travail Agricole (FCATA). Ce fonds est alimenté par des taxes sur les contrats d'assurance obligatoire et sur les contrats d'assurance complémentaire.

L'équilibre du FCATA « exploitants agricoles » n'est plus assuré par le rendement des taxes. Les arrérages n'ont pu être financés, depuis 1995, qu'au moyen de subventions de l'Etat. En 1993, l'Inspection Générale des Finances (I.G.F.) et l'Inspection Générale de l'Agriculture (I.G.A.) avaient procédé à un examen des difficultés du FCATA. Le rapport suggérait l'extinction de l'assurance complémentaire, en raison d'une désaffection croissante des agriculteurs pour ce type de garantie.

L'assemblée générale de la mutualité sociale agricole de 1988, dans son rapport « prévention-santé » évoquait déjà largement les risques du métier d'agriculteur et les besoins insuffisamment couverts. La journée nationale de la MSA, le 3 octobre 1997 à Poitiers avait aussi pour thème central « la santé et la sécurité au travail en agriculture ». La question de la mise en place d'une politique de prévention spécialement destinée aux non salariés agricoles a fait l'objet de projets et d'expériences de terrain dans un certain nombre de caisses de MSA depuis le début des années 90. Lors de son conseil central d'administration d'avril 1998, la MSA a pris une résolution proposant « que le projet de loi d'Orientation Agricole comporte un article d'engagement du Gouvernement à créer un Fonds de Prévention pour les non salariés agricoles, géré sous sa responsabilité par la MSA, et demande au Gouvernement de s'engager à soumettre au Parlement, un rapport d'orientation sur l'assurance accidents des exploitants agricoles. Il estime que, pour l'AAEXA, s'agissant d'une protection à caractère obligatoire, elle relève naturellement de sa compétence ».

La Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles (FNSEA) a choisi pour thème de son congrès 1999 « La protection sociale des agriculteurs », au centre duquel se pose la question des accidents du travail, leur prévention et leur couverture.

En 1997, selon les statistiques fournies par Groupama, sur les 416 173 chefs d'exploitation assurés, 34 586 ont été victimes d'accidents du travail et de la vie privée, soit 8,31 %. Il y en avait eu 44 331 en 1996 sur 413 574 assurés, soit 10,72 %.

Ceci montre que l'activité agricole est une activité à risques d'accidents élevés

2. Une assurance obligatoire qui offre une couverture très limitée

Pris en application de la loi du 22 décembre 1966, le décret n° 69-110 du 1^{er} février 1969, fixe les règles de fonctionnement de l'assurance obligatoire.

Le législateur n'a pas voulu, en 1966, grever trop lourdement le budget des agriculteurs en leur imposant des charges disproportionnées avec leurs revenus ; mais parallèlement, les garanties de l'assurance obligatoire sont limitées, couvrant seulement le besoin le plus immédiat, c'est à dire le remboursement des soins et interventions diverses que nécessite l'accident, et le cas le plus grave, l'incapacité totale ou partielle à l'exercice de la profession agricole.

Cette limitation de la couverture exigée par la loi de 1966, et en particulier l'exclusion de versement de prestations en espèces ou d'une rente proportionnée au taux d'invalidité en cas d'incapacité permanente inférieure à deux tiers, permet aux assureurs de fixer le coût moyen de l'assurance à un niveau très modéré (600 à 800 F par an et par personne protégée). Le financement de l'assurance « accidents » est supporté par les seuls

intéressés (la prime moyenne annuelle étant de l'ordre de 1 500 F), l'Etat n'y participant pas. Une marge moyenne par assuré de 700 F est ainsi dégagée, permettant, pour partie, de provisionner le régime (qui n'est pas encore arrivé au terme de sa maturité qu'il est convenu d'évaluer à 40 ans, c'est-à-dire à l'espérance de vie moyenne d'un accidenté). Le solde de cette affectation aux provisions constitue un bénéfice net une fois les actions de prévention menées et la mutualisation avec les autres risques couverts effectués.

L'assurance obligatoire apporte une couverture accident réduite par rapport à celle dont bénéficient les salariés agricoles. Contrairement à ces derniers, l'accident mortel ou le décès consécutif à l'accident ne sont pas pris en compte dans l'AAEXA, les frais funéraires et frais de transport du corps non plus. Il n'y a pas de rentes décès aux ayants droit, ni d'indemnités journalières (IJ). L'indemnisation avec pension de l'incapacité partielle est mise en œuvre seulement à partir d'une incapacité supérieure aux 2/3 (66,66 %). Au 1^{er} janvier 2000, la pension pour incapacité totale est de 23 820 F/an et pour incapacité partielle de 17 633 F/an. Les salariés agricoles bénéficient d'une indemnisation de l'incapacité permanente (IPP) sous forme d'une indemnité en capital de 2001 F à 20 001 F, lorsque le taux d'IPP est inférieur à 10 %, et d'une rente calculée en fonction du pourcentage de l'IPP, dès que celle-ci dépasse le seuil de 10 %.

Facultative, l'assurance complémentaire peut garantir, en revanche, les frais funéraires et les frais de transport du corps, le versement d'indemnités journalières (IJ), et en cas d'incapacité partielle ou totale au travail agricole, une rente d'accident du travail et des rentes aux ayants droit en cas de décès.

Le montant de l'IJ et de la rente est fonction du gain déclaré par l'assuré. ce gain ne peut être inférieur à un montant déterminé annuellement par arrêté. Jusqu'à présent, le gain annuel minimum a toujours été évalué à un niveau relativement bas, constamment inférieur au montant du SMIC : il a été fixé à 49 551 F au 1^{er} janvier 2000. La plupart des assurés volontaires choisissent le gain déclaré, au plancher.

La rente « accidents du travail » est une rente viagère, revalorisée annuellement. Toutefois, la charge de la revalorisation n'est pas supportée par l'assureur mais par le Fonds Commun des Accidents du Travail Agricole (FCATA) géré par la Caisse des Dépôts et Consignations. La revalorisation des rentes pèse sur le budget de l'Etat, à travers le FCATA « exploitants » qui tire ses ressources en principe de la taxe de 10 % sur l'assurance obligatoire et de la taxe de 65 ou 87 %, selon le cas, sur l'assurance complémentaire. Depuis 1995, l'Etat doit compléter le financement par une subvention du Budget.

Le nombre de contrats d'assurance complémentaire est en forte baisse de 120 000 en 1990, il n'est plus que de l'ordre de 56 000 en 1995, 45 000 en 1996 et 40 000 en 1997. Les assureurs proposent des contrats alternatifs plus attractifs, et qui ne sont pas soumis aux taxes d'équilibre citées ci-dessus. Il est évident que les non salariés agricoles en souscrivent de moins en moins, pour ne pas dire aucun ; d'ailleurs les assureurs semblent dans la pratique, ne plus proposer que des contrats d'assurance globale des personnes, qui amalgament l'assurance obligatoire des accidents du travail et maladies professionnelles des exploitants agricoles (AAEXA) avec diverses autres assurances multi-options des personnes

La cotisation annuelle d'assurance complémentaire est de l'ordre de 4 000 F pour un homme et de 2 000 F pour une femme en cas d'activité agricole à plein temps.

3. L'insuffisance de la prévention

Le rapport des inspections générales des affaires sociales et de l'agriculture de 1999 a démontré que la prévention des accidents du travail pour les non salariés agricoles est à un niveau nettement inférieur de celui dont les salariés bénéficient depuis près de vingt cinq ans. Il manque notamment l'appui direct et le contact entre les chefs d'exploitation avec des techniciens de l'hygiène et de la sécurité. Les non salariés qui emploient de la main-d'œuvre, peuvent encore se tenir informés de ces questions lorsque les techniciens-conseil de prévention de la MSA ou les techniciens régionaux de prévention viennent rencontrer leurs salariés, mais la plupart des exploitants, en particulier dans l'élevage et dans les travaux forestiers, deux secteurs à hauts risques, travaillent seuls ou en famille, et n'ont pas de contacts à ce sujet.

C. La réforme proposée

Comme l'a indiqué le ministre de l'agriculture et de la pêche lors du congrès de la confédération nationale de la mutualité, de la coopération et du crédit agricole (CNMCCA) du 7 mai 1999, les carences du système actuel justifient d'aller dans le sens de la création d'un véritable régime dans lequel les prestations seraient revalorisées et les primes d'assurance, actuellement fixées en fonction de la compagnie et du client, transformées en cotisations sociales uniformes pour tous et ne variant que selon les risques.

1. Le système de financement.

Il paraît opportun de construire le nouveau régime en mettant en place un mode de financement sous forme de cotisations forfaitisées, de préférence à un système de cotisations proportionnelles aux revenus, et limitant ainsi les écarts de contributions. Ceci permettrait en outre, une transition plus facile pour les exploitants agricoles habitués aux primes AAEXA indépendantes du revenu professionnel.

Cette tarification semble pouvoir être, en moyenne, comprise, selon la MSA qui a fourni les éléments d'évaluation, entre 1 500 et 1 700 F (c'est-à-dire au même niveau que la prime moyenne d'assurance de base qu'aujourd'hui). En l'état actuel des choses les éléments manquent pour affirmer que cette cotisation s'avérerait insuffisante ou excessive pour le secteur assuranciel ou mutualiste.

Le nouveau dispositif pourrait prendre la forme de taux pivots autour desquels une modulation, encadrée, pourrait être admise en fonction de l'assureur ou de la nature du risque par secteur d'activité.

2. Le recours à des ressources externes

Selon les simulations du ministère de l'agriculture et de la pêche et de la caisse centrale de la mutualité sociale agricole, il semble que, dans un premier temps, hors prévention et apurement du FCATA (cf infra 6.2.3.) le nouveau système pourrait s'autofinancer sans

recours à la compensation : il suffirait pour cela de provisionner, au fur et à mesure de la reconnaissance d'une incapacité de travail ouvrant droit à une rente, l'ensemble des sommes à verser pendant l'espérance de vie de son titulaire.

A moyen terme, cependant, l'effet cumulé de la montée en charge des maladies professionnelles, qui se déclarent souvent de nombreuses années après le fait générateur, et de la décroissance naturelle du nombre de cotisants, devrait nécessiter une subvention d'équilibre de l'Etat au titre de la compensation du déficit démographique du régime.

3. Le financement de l'Etat

Il est nécessaire que l'Etat intervienne notamment pour abonder un fond de financement de la prévention, qui devrait être créé. Les extrapolations de la MSA par rapport aux expérimentations qu'elle a menée font état d'un besoin annuel global de l'ordre de 120 MF, ce qui correspond à une cotisation de 170 F par an par exploitant agricole et 100 F par an pour un conjoint ou un aide familial. Il est proposé, dans le but de responsabiliser tant les assureurs que les exploitants agricoles à la nécessité d'une prévention efficace, de faire financer la moitié du budget annuel du fond de prévention par ces assureurs et ces agriculteurs selon une répartition à déterminer, l'autre moitié, soit 60 MF, étant pris en charge par l'Etat.

Cette participation de l'Etat permettrait aussi d'éviter de majorer chaque année le taux affecté à la prévention du fait de la baisse régulière des effectifs des actifs non salariés agricoles : il est important, en effet, d'assurer à la prévention un financement stable et durable si l'on veut qu'elle produise des effets favorables sur le niveau des risques professionnels.

Par ailleurs, l'Etat devra participer à l'apurement de la situation du FCATA qui assure, depuis 1973, la revalorisation des rentes d'assurance complémentaire :

- a) il paraît logique, pour l'avenir, de faire financer par le nouveau régime, tant la base que la revalorisation des prestations qu'il versera,
- b) en revanche, il ne paraît pas possible de faire supporter au nouveau régime, que l'on souhaite équilibré, le coût de 130 MF l'an, mais qui ira en décroissant, de la revalorisation des rentes déjà liquidées aujourd'hui supportée par le FCATA, que ce soit sous la forme d'un financement direct, ou d'un financement indirect par le maintien de taxes sur l'assurance de base : il est en effet impossible de maintenir le paradoxe actuel par lequel les exploitants qui n'ont les moyens que de cotiser à l'assurance de base doivent financer, par le biais de ces taxes, l'assurance complémentaire à laquelle d'autres exploitants qui eux le peuvent ont adhéré.

Une solution pourrait être de remettre, comme cela aurait dû être le cas dès l'origine, le financement de cette revalorisation à la charge des assureurs qui versent le principal des rentes concernées.

Si tel ne devait pas être le cas, seul l'Etat pourrait prendre en charge ce passif amené à disparaître au bout de quelques décennies.

4. Des prestations revalorisées

Quatre axes de travail doivent être explorés :

- le champ du nouveau régime,
 - la mise en place d'une action préventive,
 - la forfaitisation des prestations en espèces,
 - l'accroissement des garanties offertes, par rapport à l'actuelle AAEXA.
- a) **Le champ du nouveau régime** : celui-ci ne couvrira que les accidents du travail et les maladies professionnelles ainsi que les accidents de trajet, le risque « vie privée » étant basculé dans l'AMEXA ; pour cela, il conviendra de définir de façon précise les critères de distinction des accidents liés à l'activité professionnelle,
- b) **l'inclusion d'un volet prévention, de type santé-sécurité au travail** : dans le droit fil du rapport présenté à la journée nationale MSA d'octobre 1997, ce volet préventif mettra en œuvre des interventions de techniciens-conseils et de médecins du travail, dans le cadre d'un fonds spécifique représentant un total de 120 millions de francs annuels,
- c) **la forfaitisation des prestations en espèces versées dans le cadre du nouveau système** : il s'agit là de la contrepartie logique du financement de la nouvelle assurance sociale par des cotisations forfaitaires,
- d) **l'accroissement très substantiel des garanties accordées** : l'enjeu principal se situe sur ce plan. Il s'agit de bâtir le nouveau dispositif en proposant des garanties très supérieures à l'actuelle AAEXA avec un niveau de cotisation acceptable, c'est-à-dire en pratique pas trop éloigné de la moyenne actuelle des primes demandées par les gestionnaires de cette assurance. Plusieurs scénarios ont fait l'objet de simulations chiffrées, étant bien précisé qu'actuellement celles-ci ne peuvent être établies qu'en fonction des éléments connus pour les salariés. En synthèse, ces simulations montrent qu'un alignement pur et simple des garanties sur celles accordées aux salariés, se traduirait (en première analyse) pour un doublement de la prime actuelle (2 600 F à 2 700 F par an) acquittée par l'exploitant agricole (nonobstant celle appelée auprès du conjoint et de l'aide familial, qui se situerait à 2/3 de celle de l'exploitant si l'on reprend les proportions observées actuellement dans le cadre de l'AAEXA). Il semble, dans ces conditions, plus réaliste de ne pas viser l'alignement pur et simple sur l'assurance AT - MP des salariés, tout en mettant en place un système de garanties très supérieur à celui de l'actuelle AAEXA. Ainsi, le scénario qui apparaît comme le plus réaliste financièrement, se traduirait par des améliorations très importantes par rapport à l'actuelle AAEXA. Les garanties nouvelles seraient en effet les suivantes :
- attribution d'indemnités journalières jusqu'au jour de la consolidation ; ces indemnités seraient accordées à taux plein à l'exploitant agricole et à un taux réduit pour le conjoint où l'aide familial ; une variante pourrait consister à n'accorder d'IJ pour un accident ou une maladie professionnelle d'un conjoint ou d'un aide familial que dans le cas où il y aurait recours à un service de remplacement ;
 - instauration d'un système de capital et de rente pour les ayants droit, en cas de décès ;

- attribution d'une rente d'incapacité partielle, à partir d'un taux de 50 % ;

- réforme de la définition de l'I.P.P. et de l'incapacité totale, celle-ci n'étant plus définie en fonction de la possibilité de gain dans une activité agricole (définition très restrictive actuellement appliquée en AAEXA) mais selon des critères similaires à ceux appliqués pour les salariés (réduction des capacités fonctionnelles avec majoration éventuelle compte tenu de l'incidence sur le gain professionnel) ;

- calcul des rentes d'I.P.P. et de la rente d'incapacité totale sur une base très supérieure à celle actuellement appliquée en AAEXA : cette base pourrait correspondre au niveau moyen annuel de l'assiette du revenu agricole - soit 75 000 F - à comparer avec les niveaux actuels des garanties apportées par l'AAEXA (23 820 F annuels en cas d'incapacité totale, 17 633 F pour les I.P.P. à partir de 66 %).

En définitive, la seule différence essentielle avec les garanties dont bénéficient les salariés dans le cadre de l'assurance AT - MP qui leur est propre, serait l'absence de rente en cas d'I.P.P. inférieure à 50 %.

En première approche, et sur la base des données recueillies pour les salariés, la cotisation de l'exploitant agricole à titre principal pourrait se situer - hors prévention, financée partiellement par l'Etat - autour de 1 700 F par an.

La réforme du régime de l'AAEXA remanié dans son champ (exclusion du risque « vie privée) et sérieusement améliorée dans ses garanties, correspond à un scénario financièrement très réaliste pour les exploitants agricoles et tous ceux qui exercent une profession agricole sous statut non salarié.

5. La gestion du nouveau régime

La pluralité d'assureurs doit être conservée. Dans le cadre de cette pluralité, la MSA, qui le peut déjà légalement, et qui le souhaite légitimement, doit pouvoir intervenir.

Le bon fonctionnement du régime revalorisé ne pourra cependant être assuré que dans un cadre dans lequel les assureurs privés et la MSA devront mettre en place une coordination permettant d'assurer le respect de l'obligation d'assurance imposée aux exploitants (notamment par le croisement de fichiers) et la gestion du nouveau fonds de prévention.

IV. Les autres mesures

Il paraît opportun de préconiser quatre autres mesures de bon sens qui sont détaillées ci-après.

A. Les entraîneurs de chevaux de course

Au nombre de 1200 environ, les entraîneurs professionnels de chevaux de course connaissent d'importantes difficultés économiques. La raison majeure de ces difficultés semble résider dans l'insuffisante maîtrise des naissances.

Cette situation est néanmoins compliquée par l'incertitude sur leur statut qui débouche sur des dispositions fiscales et sociales peu favorables :

Affiliés, pour leur protection sociale, à la mutualité sociale agricole, ils sont cependant imposés fiscalement sous le régime du bénéfice non commercial, en raison du caractère spéculatif de leurs gains, et non sous celui des bénéfices agricoles. Ceci renvoie aux travaux menés par ailleurs en matière fiscale. Mais, il convient de noter que la conséquence de ce dualisme, en matière sociale, est que les entraîneurs et entraîneurs-éleveurs n'ont pas accès aux dispositions favorables en matière d'assiette fiscale et sociale constituée par les bénéfices agricoles, et notamment à la déduction pour investissement.

Au regard de cette situation, il semblerait justifié, pour les entraîneurs-éleveurs, dont le caractère d'activité agricole n'est pas discutable, de les soumettre à l'imposition sur les bénéfices agricoles à condition qu'ils justifient d'une masse critique d'activité fixée, par exemple, à l'élevage de trois chevaux.

Dans une réponse écrite publiée au Journal Officiel du 24 janvier 2000, le ministère de l'agriculture et de la pêche indique que le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie est favorable à l'aménagement du régime d'imposition applicable aux entraîneurs-éleveurs et a fait des propositions en ce sens aux professionnels. Un projet d'instruction fiscale tenant compte des observations des professionnels est en cours de finalisation.

Ainsi les entraîneurs-éleveurs relèveraient des bénéfices agricoles, pour l'ensemble de leur activités, dès lors que 30 % des chevaux qu'ils mettent à l'entraînement sont issus de leur élevage, ou ont été acquis ou loués par eux avant l'âge de trois ans et n'ont pas encore couru à la date de leur acquisition ou de la prise de location. Les chevaux acquis en copropriété ou en association seraient retenus en totalité pour l'appréciation du pourcentage de 30 % lorsque les droits détenus sont au moins égaux à 50 %. Ils bénéficieraient également de l'exonération de taxe professionnelle.

Il est à noter qu'actuellement les éleveurs-entraîneurs relèvent des BA pour l'activité d'élevage avec sol et pour l'entraînement des chevaux issus de cet élevage; par contre ils relèvent des BNC pour l'activité d'entraînement de chevaux non issus de leur élevage avec sol. Conformément à l'article 75 du CGI, ils ont la possibilité, s'ils relèvent d'un régime réel d'imposition, de prendre en compte les recettes accessoires relevant de la catégorie des BIC ou des BNC pour la détermination du bénéfice agricole, dans la double limite de 30 % du chiffre d'affaires tiré de l'activité agricole et de 200 000 F.

En revanche les entraîneurs non éleveurs (propriétaires ou non des chevaux entraînés) relèveraient des bénéfices non commerciaux de même que les entraîneurs-éleveurs qui ne rempliraient pas la condition des 30 %, sauf évidemment pour leurs activités d'élevage

et d'entraînement des chevaux issus de cet élevage, qui resteraient imposés dans la catégorie des BA.

S'agissant d'une profession « à risques », la méthode générale de fixation du taux de cotisations en accident du travail (qui consiste à rapporter le montant des prestations versées par le régime social à ce titre à la masse salariale) est élevé, de l'ordre de 8 %. Il serait souhaitable de faire de ce taux, un taux « administré » et, ainsi, de le limiter en le baissant d'un ou deux points.

B. Les travailleurs occasionnels

Conformément au 13^{ème} alinéa de l'article 1031 du code rural et au décret n° 703 du 9 mai 1995 modifié par le décret n° 361 du 29 avril 1996. Les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricoles exerçant les activités mentionnées aux 1° et 2° de l'article 1144 du code rural peuvent bénéficier de taux réduits de cotisations en assurances sociales et accidents du travail. De la même manière l'article 1062-2 du code rural leur ouvre droit à l'exonération totale ou partielle des cotisations de prestations familiales.

Les salariés ouvrant droit à ces avantages relèvent de deux catégories. Soit il s'agit de travailleurs occasionnels. Ce sont des salariés qui lors de l'embauche bénéficient d'un régime obligatoire de sécurité sociale et qui sont recrutés pour exercer les activités mentionnées aux 1° et 2° de l'article 1144 (travaillant sur les exploitations) du code rural dans la limite de 110 jours par année civile pour un même employeur. Soit il s'agit de demandeurs d'emploi ayant été inscrits à l'ANPE pendant une durée de 4 mois (1 mois en cas de licenciement), sans limitation de la durée d'emploi.

On dénombre :

- 760 000 contrats de travail occasionnel
- 615 000 salariés (43 % du total)
- 82 000 employeurs
- 10 % du total des heures déclarées
- 6 % de la masse salariale totale, soit 4,8 MdF.

Par ailleurs, on observe une forte concentration puisque 1/3 des départements représentent 3/4 des établissements employant des T.O. et 4/5 des salariés ayant le statut de T.O. On constate ainsi que 30 % des établissements n'emploient qu'un seul T.O., alors que 3/4 en emploient moins de 10 et 2 % plus de 50. La viticulture et les cultures spécialisées ont le plus recours aux contrats de T.O.

70 % des contrats ont une durée inférieure à 20 jours.

Les employeurs de ces salariés peuvent voir leurs charges réduites pendant une durée maximum de 100 jours par année civile.

En assurances sociales et en accidents du travail, la réduction des taux de cotisations patronales est d'une façon générale, de 58 %. En cultures fruitières (y compris de raisin de

table) cultures légumières, cultures florales, culture du tabac et du houblon et apiculture, cette réduction est portée à 75 %.

En allocations familiales, il existe une exonération totale des cotisations pour les rémunérations jusqu'à 1,5 SMIC mensuel, et une exonération de moitié pour les rémunérations supérieures à 1,5 et n'excédant pas 1,6 SMIC mensuel.

Il convient de noter que ces exonérations ne sont pas cumulables avec d'autres mesures de réduction de charges.

Les allègements s'élèvent à 1,1 MdF en 1997, l'État ne remboursant au régime agricole que 50 % de cette somme.

Dès lors, se pose la question de l'articulation de ces taux réduits avec la loi n° 37 du 19 janvier 2000 relative à la réduction négociée du temps de travail.

L'article 19 de la loi prévoit que les entreprises dont la durée collective du travail est fixée au plus à 35 heures hebdomadaires (ou 1600 heures par an) bénéficient de l'allègement des cotisations patronales défini à l'article L 241-13-1 du code de la sécurité sociale (créé par l'article 21 de la loi).

Cet allègement se substitue pour ces entreprises à la réduction des cotisations sur les bas salaires (article L.241-13 C.S.S.) et partiellement à l'aide RTT prévue par la loi du 13 juin 1998 relative à la réduction du temps de travail. Il concerne toutes les entreprises qui ont conclu un accord collectif de 35 heures, y compris celles du secteur agricole, qu'elles emploient plus ou moins de 20 salariés.

Pour les travailleurs occasionnels, les exploitants agricoles ont donc la faculté d'opter :

- soit pour l'allègement dégressif (article L.241-13-1 C.S.S.) s'ils ont conclu un accord de 35 heures incluant les saisonniers,
- soit, en l'absence d'un tel accord, pour les taux de cotisations réduits en AS et AT et l'exonération des cotisations PF pour l'emploi de travailleurs occasionnels.

La comparaison entre l'allègement dégressif d'une part, les taux AS-AT réduits et l'exonération des cotisations PF pour l'emploi de travailleurs occasionnels d'autre part, montre en fait que pour les salariés ouvrant droit aux taux réduits T.O. l'allègement n'est avantageux que pour les rémunérations inférieures:

- à 1,03 SMIC (cas de la réduction T.O. de 75 %)
- ou
- à 1,11 SMIC (cas de la réduction T.O. de 58 %).

La dégressivité de l'allègement RTT rend celui-ci plus désavantageux pour les rémunérations de salariés occasionnels supérieures au SMIC.

Par conséquent, d'une part, il convient de mettre le système des taux réduits T.O. en cohérence avec les fins poursuivies par la seconde loi sur la réduction du temps de travail

et avec les objectifs de lutte contre la précarité tout en tenant compte de la spécificité du mode d'organisation du secteur agricole qui a recours à ce type de salariés.

D'autre part, il convient de veiller à ce que cette évolution ne porte pas atteinte à la compétitivité des secteurs les plus exposés à une forte concurrence par les prix (viticulture, fruits et légumes), sujets à des crises conjoncturelles chroniques, et qui devront de plus supporter la hausse du coût des heures supplémentaires.

C'est pourquoi, dans la perspective de l'utilisation des taux réduits T.O. comme instrument d'une politique d'amélioration de l'emploi en agriculture par la réduction du temps de travail, le décret du 9 mai 1995 pourrait être modifié de façon à :

- limiter le bénéfice de la mesure à une durée de travail hebdomadaire de 48 heures maximum, sauf dérogation autorisée par l'inspection du travail. Une telle limite devrait inciter les employeurs à recourir à des embauches complémentaires ;

- porter à 8 mois la durée d'emploi maximum ouvrant droit à la réduction, actuellement fixée à 110 jours par an (sans pour autant augmenter la durée annuelle de 100 jours d'exonération partielle de charges) ;

- par ailleurs, pour maintenir leur productivité, le secteur des fruits et légumes ainsi que celui de la viticulture, devraient se voir appliquer des taux d'exonération revalorisés, le premier de 75 % à 90 %, le second de 58 % à 75 %, le coût de cette mesure étant de l'ordre de 110 MF pour le régime général.

C. Le traitement des revenus exceptionnels. Certaines organisations professionnelles agricoles plaident pour l'exonération de charges sociales des revenus exceptionnels.

Plusieurs cas sont à distinguer :

- a) il peut s'agir de revenus d'activité qui, sur une période donnée, pour une raison conjoncturelle, prennent une importance inhabituelle par rapport à la moyenne annuelle (ce sera le cas pour certains exploitants dont l'activité va croître de façon inhabituelle à la suite des intempéries de 1999) : c'est cependant pour traiter ce cas que l'assiette triennale a été instituée de façon à lisser les revenus fluctuants en agriculture,
- b) il peut s'agir de revenus n'entrant pas dans le champ de l'activité professionnelle, telles les indemnités pour expropriation ou pour sinistres, et dont le versement peut intervenir de nombreuses années après le fait générateur : dans ce cas, ce type de revenus exceptionnels doivent donc être fiscalement et socialement déductibles dans la limite du plafond de la sécurité sociale,
- c) il peut enfin s'agir d'abandons de créances consentis par les banques, au titre de l'exploitation, dans les cas où la pérennité de celle-ci est mise en danger : tel est le cas des abandons de créances parfois consentis à l'occasion des crises conjoncturelles et sectorielles d'importance.

Il peut paraître difficile de prendre en compte, du point de vue de l'assiette sociale, ce type de situations conjoncturelles par des mesures pérennes et universelles.

Il est néanmoins vrai que l'importance des abandons de créances est d'autant moins grande que les créanciers ont le sentiment que leur effort est en partie annulé par la préemption d'un tiers des sommes concernées par le régime social agricole.

Au demeurant, il convient de rappeler que la dette d'une exploitation n'est pas nécessairement considérée comme professionnelle du seul fait qu'elle est inscrite au passif du bilan : si la contraction de l'emprunt n'est pas liée à l'activité de l'exploitation, il est considéré qu'elle a servi à abonder la trésorerie de l'exploitant, à des fins privées, à hauteur du solde débiteur dudit exploitant. Cette règle trouve déjà son application dans la réintégration au résultat de l'entreprise des frais financiers de dettes considérées comme privées et non comme professionnelles bien qu'inscrites au passif.

Aussi est-il possible, sans avoir à prendre de mesures législatives particulières, de considérer que lorsqu'une exploitation bénéficiant d'un abandon de créances alors qu'elle est en déficit, le montant du déficit correspond à la ponction que l'exploitant a opérée pour assurer un revenu de subsistance au ménage d'exploitants : l'abandon de créances consenti à hauteur de ce déficit s'assimile donc à un abandon de créances consenti à l'exploitant à titre personnel et non plus professionnel.

Il apparaît souhaitable de limiter cette mesure aux seules exploitations en déficit. Il est manifeste, en tout état de cause, que les abandons de créances ne sont très généralement consenties qu'à des exploitations en difficulté.

Aussi convient-il d'exonérer de cotisations sociales les abandons de créances consenties dans la limite du montant du déficit de l'exploitation.

Il est par ailleurs souhaitable que des enveloppes ponctuelles et spécifiques soient débloquées par les pouvoirs publics pour permettre de prendre en charge les cotisations sociales afférentes aux abandons de créances consenties lors de crises sectorielles graves.

De façon plus ponctuelle, et, dans un souci de solidarité nationale à l'égard des exploitants durement frappés par les intempéries de fin 1999, il serait légitime de traiter, à titre exceptionnel, de façon spécifique, les indemnités d'assurance et les abandons de créances par les banques, seuls susceptibles de préserver l'exploitation.

Les dégâts causés, en agriculture, par la tempête de fin 1999 sont en effet considérables et durables : forêts dévastées, serres démolies, bâtiments endommagés. Pour certains, ils viennent s'ajouter à des difficultés économiques liées à la variation des cours.

Les pouvoirs publics ont déjà mis en place, pour l'ensemble de la population, d'importants moyens financiers (aides à l'investissement et à l'emploi notamment). 4 MdF ont d'ores et déjà été débloqués pour le secteur forestier. 6 MdF complémentaires devront être budgétés sur les cinq ans à venir.

En matière de charges sociales en agriculture, il paraît donc nécessaire, en complément des mesures déjà prises, d'inviter les caisses de MSA à consentir des échéanciers sur les cotisations dues sur les abandons de créances portant sur les exploitations (et non à titre privé) par les banques.

Il conviendrait, pour que l'événement exceptionnel que constitue la tempête de 1999 soit pris en compte dans toute sa dimension, d'aller au-delà et d'exonérer, par la loi, à titre exceptionnel, les indemnités d'assurance et les abandons de créances consentis au titre des intempéries de fin 1999.

D. L'installation progressive

Au-delà des mesures existant déjà pour faciliter l'installation en agriculture (notamment les exonérations pour jeunes agriculteurs revalorisées en loi de financement de la sécurité sociale 2000), l'article 20 de la loi d'orientation agricole du 9 juillet 1999 prévoit des mesures réglementaires spécifiques pour faciliter l'installation progressive notamment de personnes non originaires du milieu rural.

Sur le plan économique et en matière de formation, diverses aides ou mesures sont envisagées pour accompagner cette démarche d'installation progressive.

Conformément aux dispositions du décret modifié n° 80-807 du 14 octobre 1980, une personne qui met en valeur une exploitation inférieure à une demi-S.M.I. peut être affiliée, à titre dérogatoire, au régime des non salariés agricoles, par décision du conseil d'administration de la caisse de mutualité sociale agricole concernée, si les trois conditions suivantes sont réunies :

- l'exploitation doit être égale au tiers de la S.M.I. ;
- la personne doit mettre en valeur une exploitation indépendante, gérée distinctement de toute autre et disposant de moyens de production et d'un bâtiment d'exploitation propres ;
- la personne ne doit pas bénéficier en qualité de retraité ou au titre d'une autre activité professionnelle, des prestations d'assurance maladie d'un régime obligatoire de sécurité sociale.

Cette affiliation dérogatoire n'est valable que trois ans, période à l'issue de laquelle l'exploitation doit atteindre la demi-S.M.I. pour éviter la radiation du régime agricole.

• **Les adaptations à apporter par rapport à ce dispositif sont les suivantes :**

- supprimer la condition de non bénéfice des prestations d'assurance maladie d'un régime obligatoire de sécurité sociale ;
- supprimer la condition d'autonomie de l'exploitation ;
- porter la durée d'affiliation à titre dérogatoire à 5 ans maximum au lieu de 3 ans actuellement ;

Par ailleurs, les personnes dont l'exploitation est inférieure à la demi-S.M.I. et qui sont affiliées à titre dérogatoire au régime des non salariés agricoles acquittent des cotisations dans les conditions de droit commun. Ils sont soumis aux cotisations minimum en assurance vieillesse (A.V.A. et A.V.I.) et maladie (A.M.E.X.A.) si le montant des revenus qu'ils dégagent de leur activité agricole est inférieur au montant de l'assiette de ces cotisations minimum.

Afin de mieux adapter les cotisations des personnes qui sont affiliées à titre dérogatoire à leurs capacités contributives tout en évitant de réduire leurs droits en matière d'assurance vieillesse, il convient :

- de supprimer la cotisation minimum d'A.M.E.X.A. comme prévu au 2 du II ;
- de maintenir les cotisations minimum en assurance vieillesse ;
- de maintenir la proportionnalité des cotisations en prestations familiales.

Par ailleurs, s'agissant des activités agricoles relatives aux productions végétales spécialisées et aux productions animales hors-sol, il convient de revoir les coefficients d'équivalence au niveau de la S.M.I. afin de faciliter l'assujettissement en favorisant une production plus extensive valorisée par une activité de diversification.

Ceci nécessite de revoir la S.M.I. dans les schémas directeurs départementaux pour les cultures spécialisées et de revoir l'arrêté du 18 septembre 1985 pour les coefficients d'équivalence concernant les productions hors-sol.

E. La suppression de la cotisation vieillesse de solidarité pesant sur les chefs d'exploitation à titre secondaire et visée à l'article L.622-1 du code de la sécurité sociale. Compte tenu de son faible champ 54.000 personnes) et, partant, de son faible rendement (9 MF), cette cotisation peut être supprimée.

F. L'assujettissement des cotisants solidaires à la CSG et à la CRDS. Depuis le 1^{er} janvier 1999, les cotisations solidaires sont redevables de la CSG et de la CRDS. Ils le sont cependant au titre du patrimoine, ce qui amène, dans la pratique constatée, les services fiscaux à ne pas faire diligence pour recouvrer les sommes concernées.

Si ces revenus entraient dans l'assiette de la C.S.G. et de la C.R.D.S. comme des revenus professionnels ils seraient recouverts par les caisses de mutualité sociale agricole et d'une manière plus efficace. Il conviendrait de modifier à cet fin l'article L 136-4 du code de la sécurité sociale.

V. Le rapprochement avec les autres professions rurales non salariées

Plusieurs mesures préconisées dans ce rapport (déduction des loyers fictifs, déduction des déficits de l'assiette CSG) permettraient d'ores et déjà un rapprochement significatif de la situation, au regard de la protection sociale, des autres non salariés travaillant en milieu rural.

En outre, de nombreux problèmes se posent en termes de frontières et d'assujettissement au régime agricole ou au régime des commerçants et artisans, notamment pour les gîtes ruraux, les tables d'hôte, ou encore les entraîneurs de chevaux. Ces questions ont fait l'objet de longs débats lors de la discussion de la loi d'orientation agricole et il a été choisi de ne pas y revenir.

En revanche, en ce qui concerne la déduction des cotisations sur prestations familiales, il apparaît nécessaire d'harmoniser la situation, d'une part, des exploitants agricoles, et d'autre part, des indépendants autres.

En effet, les industriels et commerçants sont, en application de l'article L.242-11 du code de la sécurité sociale, exonérés de ces charges dès lors que leurs revenus sont inférieurs à l'équivalent de 12 fois la base mensuelle de calcul des allocations familiales (BMAF) soit 25.500 F par an alors que les exploitants sont soumis à ces prélèvements au premier franc. Ceci signifie qu'en cas de déficit l'année n-1, celui-ci s'imputerait sur le montant des cotisations afférentes à cette année-là.

L'extension aux exploitants agricoles de cette franchise devrait permettre de rétablir l'équité vis-à-vis des autres non salariés. Cette mesure comporterait un coût de 100 MF.

LISTE DES MESURES PROPOSEES

1. Supprimer la cotisation minimum d'assurance maladie et la majoration de cette cotisation liée à la superficie
2. Déplafonner l'assiette de cotisations des chefs d'exploitation en assurance maladie
3. Introduire l'obligation, pour les sociétés de toutes catégories, de transmettre leurs statuts aux caisses de MSA
4. Créer une cotisation sanction en cas de non transmission aux caisses de MSA de sa déclaration de revenus par un membre de sociétés
5. Créer une cotisation de solidarité pour les sociétés constituées sous le seuil d'assujettissement au régime agricole
6. Instituer une présomption d'affiliation au régime agricole pour les gérants minoritaires et les conjoints membres de sociétés ne faisant pas la preuve d'une affiliation à titre principal à un autre régime de sécurité sociale
7. Etendre le champ de la cotisation de solidarité applicable aux membres de sociétés ne participant pas aux travaux aux sociétés membres et aux membres de sociétés imposées à l'impôt sur les sociétés
8. Augmenter le taux de la cotisation de solidarité applicables aux membres des sociétés
9. Etendre le champ d'assujettissement au régime agricole, aux sociétés holding et aux sociétés constituées dans le prolongement d'une société affiliée
10. Instituer une réserve spéciale d'autofinancement exonérée de cotisations sociales et imposée au taux des plus values à long terme
11. Supprimer la déductibilité de l'assiette de la CSG des revenus implicites du capital foncier
12. Ramener le nombre d'assiettes de cotisations et CSG de cinq à deux
13. Créer une assiette annuelle pour les cotisations de solidarité
14. Autoriser la déductibilité des déficits, pour leur valeur réelle, de l'assiette de la CSG
15. Revaloriser la couverture des accidents du travail des exploitants agricoles en revalorisant fortement les prestations par rapport à l'existant et créer un fond de prévention partiellement alimenté par l'Etat
16. Faire prendre en charge par l'Etat la revalorisation des rentes d'accidents complémentaires du régime existant d'accidents du travail des exploitants agricoles mis en désuétude

17. Assujettir les entraîneurs-éleveurs de chevaux au bénéfice agricole et baisser le taux de cotisations patronales des accidents du travail des entraîneurs de chevaux de deux points
18. Appliquer la réduction du temps de travail aux travailleurs occasionnels et augmenter les taux d'exonération applicables à l'emploi de ces travailleurs
19. Exonérer de cotisations sociales les revenus exceptionnels non directement tirés de l'activité professionnelle,, les abandons de créances consentis aux exploitants agricoles par les établissements bancaires dans la limite du montant du déficit de l'exploitation, et, ponctuellement, les indemnités d'assurance et les abandons de créances consentis à l'occasion de la tempête de décembre 1999
20. faciliter l'installation progressive en élargissant les conditions d'accès à l'affiliation dérogatoire des exploitations dont la superficie se situe au tiers de la SMI, en supprimant, pour les exploitants concernés, la cotisation minimale en assurance maladie, et en adaptant les coefficients d'équivalence des productions hors sol
21. Supprimer la cotisation de solidarité en assurance vieillesse applicable aux chefs d'exploitation à titre secondaire
22. Assujettir les revenus des cotisants solidaires à la CSG non en tant que revenus du patrimoine mais en tant que revenus professionnels
23. Etendre la franchise de cotisations en prestations familiales applicable aux commerçants et artisans aux adhérents au régime agricole

IMPACT DES MESURES PROPOSEES
PAR RAPPORT AU BAPSA 2001 (y compris cotisations complémentaires)

Mesure proposée	Nombre de personnes concernées	Gain	Perte
Suppression de la cotisation minimum en maladie (800 SMIC et S.M.I.)	218.000		430 MF maximum
Déplafonnement de l'assiette en assurance maladie	350	20 MF	
Elargissement de l'assiette d'assujettissement des Membres des sociétés	20.000	500 MF	
Institution d'une réserve spéciale d'autofinancement Plafonnée à 40 000 F par an			500 MF
Apport de l'Etat au nouveau régime d'accidents du Travail des exploitants	500.000		150 MF
Hausse du taux de la cotisation de solidarité sur les membres de société ne participant pas aux travaux		au moins 100 MF	
Suppression de la cotisation vieillesse de solidarité sur les chefs d'exploitation à titre secondaire	4.000		9 MF
Institution d'une franchise de cotisations sur prestations familiales en dessous de 12 BMAF	165.000		120 MF
SOLDE	- 600 MF		

**IMPACT DES MESURES PROPOSEES
SUR LE REGIME GENERAL**

Mesure proposée	Nombre de personnes concernées	Gain	Perte
Suppression de la déductibilité des revenus implicites du foncier de l'assiette de la C.S.G.	100.000	60 MF	
Déductibilité des déficits de l'assiette C.S.G.	250.000		100 MF
Augmentation des taux d'exonération des travailleurs occasionnels	550.000 (équivalent temps plein)		110 MF
Qualification des revenus des cotisants solidaires de revenus professionnels au regard de la C.S.G. (et non plus de revenus du patrimoine)		10 MF	
SOLDE	- 140 MF		

Chapitre III - LISTE DES PERSONNES RENCONTREES

I. Administrations

A. Entretiens ministériels

- . M. Dominique STRAUSS KAHN
- . M. Jean GLAVANY – Ministre de l’agriculture et de la pêche
- . Mme Marylise LEBRANCHU – Secrétaire d’Etat aux PME, au Commerce et à l’Artisanat
- . Mme Florence PARLY – Secrétaire d’Etat au Budget

B. Cabinet du Premier Ministre

- . M. JOUYET – Directeur adjoint du Cabinet du Premier ministre
- . M. RIGAUDIAT – Conseiller du Premier ministre pour les affaires sociales
- . M. CHEREAU – Conseiller du Premier ministre pour les questions agricoles
- . M. BENSAID, Conseiller technique du Premier ministre pour les questions de fiscalité et de macroéconomie
- . M. CHANTEPY – Conseiller technique du Premier ministre pour les affaires sociales
- M. MAUGUIN – Conseiller technique du Premier ministre pour les questions d’agriculture, alimentation, forêt

C. Ministère de l’Economie, des Finances et de l’Industrie

- . M. AUSTRY, Conseiller technique du Ministre pour les questions de fiscalité

D. Secrétariat d’Etat au Budget

- . M. PIGASSE – Conseiller auprès de la Secrétaire d’Etat au Budget
- . M. FULACHIER – Conseiller technique

E. Ministère de l'emploi et de la solidarité

. M. BRAS – Directeur adjoint de la Ministre de l'emploi et de la solidarité

. M. DESSAINT – Conseiller technique

F. Ministère de l'agriculture et de la pêche

. M. BERGER – Directeur de cabinet du Ministre

. Mme SALIOU – Directrice adjointe du cabinet du Ministre

- Direction des exploitations, de la politique sociale et de l'emploi

. M. DUBREUIL – Directeur

. M. RANCE – Sous-directeur

. M. VASLIN – Chef de bureau

. M. LE NOZAHIC – chef de bureau

. M. GERVAISEAU – chef de bureau

. M. GERONDEAU – Chargé de mission auprès du Préfet de la région Bretagne

G. Institut et Offices d'Intervention

- INRA

. M. HERVIEU – Président

II. Organisations professionnelles agricoles

A. Organisations non spécialisées

- Assemblée Permanente des Chambres d'Agriculture (APCA)

. M. PATRIA – Vice-Président

. M. BOUVIER – Directeur juridique

. M. VARENNES – Juriste-fiscaliste

. M. BAUGIN – Déléguée aux affaires parlementaires

**- Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles (FNSEA) –
commission fiscale**

- . M. GIROUD – Président
- . M. BOISSON – membre du bureau
- . M. FERRE – Prédident de la section nationale des fermiers et métayers
- . M. DEGREGORI – Directeur adjoint
- . M. MIRALLIE – fiscaliste

- Centre National des Jeunes Agriculteurs (CNJA)

- . M. COSTE – Président
- . M. PAQUIN – membre du bureau
- . M. FAURAX – juriste

- Confédération paysanne

- . M. FEUTRAY – Secrétaire national
- . M. BONHOMMEAU - juriste

- Société des Agriculteurs de France (SAF)

- . M. MORIZE – Secrétaire général
- . M. VAN DAMME – membre de la commission juridique et fiscale

- CAR BRETAGNE

- . Mme Huguette LEGRAND
- . M. Jean-Louis KERMOAL

B. Organisations spécialisées

- Gaec et sociétés

- . M. MASTORCHIO – responsable juridique

. Mme DURAND - fiscaliste

- Organisations professionnelles du département du Lot et Garonne

. M. BESSONNET – Président de la chambre d’agriculture du Lot et Garonne

. M. CARLIER – Directeur de la chambre d’agriculture du Lot et Garonne

. M. DELMAS – Président de la FDSEA du Lot et Garonne

. M. SOULIES – Président du CDJA du Lot et Garonne

. Mme TOMBU – Confédération paysanne

. M. GIRARDI – Président ADMR

. M. BOUSQUET-CASSAGNE – Coordination rurale

III. Autres organisations

A. Liées à l’agriculture

- Caisse centrale de la mutualité sociale agricole (CCMSA)

. Mme GROS – Présidente

. M. LENOIR – Directeur général

. M. MEYER – Directeur de la protection sociale

- Mutualité sociale agricole du Lot et Garonne

. Mme MARTINET – Président

. M. HELIES – Directeur

- Confédération Française de la Coopération Agricole (CFCA)

. M. BALLE – Directeur général

. M. GONNARD – Président de la commission juridique

. Mme CHOMEL – Directrice du département législatif et réglementaire

. Mme de BRETEVILLE – Attachée parlementaire

- GROUPAMA

. M. BALLIGAND – Président

. M. DELAS – Directeur général

IV. ELUS

. M. François PATRIAT, Député

. M. Joseph PARRENIN, Député

. M. Christian PAUL, Député

. M. GOUZES, Député

. M. Charles de COURSON, Député

. M. Guy SAINT-MARTIN – Conseiller régional chargé des questions agricoles à la région Aquitaine

ANNEXES

Annexe I : Lettre de mission du Premier Ministre en date du 29 septembre 1999

Madame la Députée,

A la suite de l'adoption le 9 juillet 1999 de la loi d'orientation agricole, le Gouvernement réfléchit aux adaptations qu'il convient d'apporter à la fiscalité des exploitants agricoles et au mode de calcul de leurs cotisations sociales afin notamment de favoriser l'installation de jeunes agriculteurs.

Je souhaite disposer de votre avis et de vos propositions sur ces différents sujets.

C'est pourquoi, sur proposition du ministre de l'agriculture et de la pêche, j'ai décidé de vous confier, dans le cadre des dispositions de l'article LO 144 du code électoral, conjointement avec M. Jérôme CAHUZAC, député du Lot-et-Garonne, une mission d'analyse et de proposition. A cette fin, vous serez placée auprès de M. GLAVANY, ministre de l'agriculture et de la pêche.

En matière fiscale, il conviendra d'examiner les possibilités d'évolution du régime du forfait et de la prise en compte du capital foncier investi et, à partir d'une comparaison des charges fiscales des différentes professions en milieu rural, de proposer des mesures d'harmonisation de la législation.

Dans le domaine des prélèvements sociaux, je souhaite que votre rapport traite notamment :

- de l'incidence de l'évolution du forfait et de l'amélioration de la prise en compte des revenus fonciers ;
- de l'harmonisation des assiettes et des modes de calcul des cotisations sociales et de la CSG ;
- de la création d'une branche accidents du travail dans le régime des non salariés agricoles.

Vous voudrez bien également établir une comparaison entre les charges sociales pesant sur les différentes professions en milieu rural et proposer des mesures d'harmonisation de la législation en la matière.

.../...

Madame Béatrice MARRE
Députée de l'Oise
Assemblée Nationale
126, rue de l'Université
75355 PARIS 07 SP

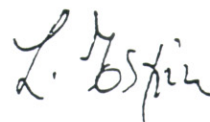
Je souhaite qu'à l'occasion de votre travail conjoint, la concertation la plus large soit menée avec les différentes parties concernées.

Vous pourrez vous appuyer, pour la réalisation de vos travaux, sur les services de l'Etat, et en particulier ceux du ministère de l'agriculture et de la pêche.

Vous voudrez bien me rendre votre rapport au plus tard à la mi-mars 2000.

Je vous prie d'agréer, Madame la Députée, l'expression de ma considération distinguée.

Amitié,

A handwritten signature in dark ink, appearing to read 'L. Jospin', written in a cursive style.

Lionel JOSPIN

Annexe II : Liste des personnes entendues

Auditions effectuées à Paris

I. ADMINISTRATIONS

A. Entretiens ministériels

- M. Christian SAUTTER del'Industrie	Ministre de l'Economie, des Finances et
- M. Jean GLAVANY	Ministre de l'Agriculture et de la Pêche
- Mme Marylise LEBRANCHU	Secrétaire d'Etat aux PME, au Commerce et à l'Artisanat
- Mme Florence PARLY	Secrétaire d'Etat au Budget

B. Cabinet du Premier Ministre

- M. CHEREAU, agricoles	Conseiller du Premier ministre pour les questions
- M. BENSAID, questions de fiscalité et de macroéconomie	Conseiller technique du Premier ministre pour les
- M. MAUGUIN, questions d'agriculture, alimentation, forêt	Conseiller technique du Premier ministre pour les

C. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie

- | | |
|--|---|
| - M. AUSTRY,
questions de fiscalité | Conseiller technique du ministre pour les |
| - Mme ROBINE,
PME, au Commerce et à l'Artisanat | Conseillère technique de la Secrétaire d'Etat aux |
- Direction générale des impôts
 - M. LE FLOCH LOUBOUTIN, Directeur de la législation fiscale
 - M. LIEB, sous-Directeur
 - M. MAZAURIC, Chef de bureau
 - M. SAINT-AMAND, Chef de bureau
 - Mme BIED-CHARRETON, Chef de bureau
 - M. GARDETTE, Chef de bureau
 - Secrétariat d'Etat aux PME, au Commerce et à l'artisanat
 - Mme IMBAULT, Directrice des entreprises commerciales, artisanales et des services

D. Ministère de l'agriculture et de la pêche

- Mme Monique SALIOU, Directrice adjointe du Cabinet du Ministre
- Direction des affaires financières
 - Mme RIOU-CANALS, Directrice des affaires financières
 - M. LE GALL, Directeur-Adjoint des affaires financières
 - M. JACQUOT, Chef du bureau des affaires fiscales
- Direction des exploitations, de la politique sociale et de l'emploi
 - M. DUBREUIL, Directeur
 - M. GERVAISEAU, Chef du bureau des structures agricoles
- Chargé de mission
 - M. GERONDEAU, Chargé de mission auprès du Préfet de la région Bretagne

E. Conseil d'Etat

- M.LAVONDES, Président de la Commission Centrale des Impôts directs

F. Cour des Comptes, conseil des Impôts

- M. RIOUX, Auditeur
- M. ADAM, Auditeur

G. Institut et Offices d'Intervention

- INRA
 - M. HERVIEU, Président
 - M. HEMIDI, Chargé de mission
- ONIC
 - M. DREGE, Directeur
- ONIFLHOR
 - M. LANERET, Directeur
 - M. de LAURENS, Adjoint
- ONILAIT
 - M. GEOFFROY, Directeur
 - M. CHAUVET, Adjoint
- OFIVAL
 - M. FOUILLADE, Directeur

II. ORGANISATIONS PROFESSIONNELLES AGRICOLES

A. Organisations non spécialisées

- Assemblée Permanentes des Chambres d'Agriculture (APCA)
 - M. PATRIA, vice-Président
 - M. BOUVIER, Directeur juridique
 - M. VARENNES, Juriste-fiscaliste
 - Mme. BAUGIN, Déléguée aux affaires parlementaires
- Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles (FNSEA) - Commission fiscale
 - M. GIROUD, Président
 - M. BOISSON, Membre du bureau
 - M. FERRE, Président de la section nationale des fermiers et métayers
 - M. DEGREGORI, Directeur-adjoint
 - M. MIRALLIE, Fiscaliste
- Centre National des Jeunes Agriculteurs (CNJA)
 - M. PAQUIN Membre du bureau
 - M. FAURAX, Juriste
- Confédération paysanne
 - M. FEUTRAY Secrétaire National
 - M. BONHOMMEAU Juriste
- Société des Agriculteurs de France (SAF)
 - M. MORIZE, Secrétaire général
 - M. VAN DAMME, Membre de la commission juridique et fiscale
- Fédération Nationale de l'Agriculture Biologique (FNAB)
 - M. CANIS ,Président
 - Mme LATOUCHE, Déléguée générale
- Fédération Nationale de la Propriété Agricole (FNPA)
 - M. RONSSIN, Directeur
- Fédération Nationale des Syndicats de Propriétaires, forestiers et sylviculteurs (FNSP)
 - M. BARBIER, Directeur
- Confédération Nationale des Appellations d'Origine Contrôlée (CNAOC)
 - M. TROCARD, vice-Président
 - M. LERAT, Directeur
 - M. HEIDT, Syndicat général des vignerons de la Champagne
 - M. TESSON, Juriste
 - M. BOBILLIER-MONNOT Chargé des relations avec le Parlement
- Confédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Familiaux (MODEF)
 - M. CALAMEL, Membre du Bureau

B. Organisations spécialisées

- Conseil National de la Conchyloculture (CNC)
 - M. MONNIER, Secrétaire général
 - M. CADORET, ancien Président du comité de Bretagne
- Fédération Nationale de la Coopération Bétail et viande (FNCB)
 - M. PROST, Directeur
 - Mme ANNEDE Fiscaliste
- Associations Générale des Producteurs de Maïs (AGPM)
 - M. PELLERIN, Président
- « Gaec et Sociétés »
 - M. MASTORCHIO, Responsable juridique
 - Mme DURAND, Fiscaliste
- Organisations professionnelles du département de l'Oise
 - M. PATRIA, Président de la Chambre d'agriculture de l'Oise
 - M. POULAIN, Président de la FDSEA et de l'ADASEA
(association départementale pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles de l'Oise)
 - M. VERBECKE, Président du CDJA de l'Oise
- Association des viticulteurs de la Côte d'Or
 - M. REMORQUET, Président
 - M. MAURICE, vice-Président
 - M. ANDRE, Expert-comptable

III. AUTRES ORGANISATIONS

A. Liées à l'agriculture

- Caisse Centrale de la Mutualité Agricole (CCMSA)
 - Mme GROS Présidente
 - M. MEYER Directeur de la protection sociale
- Confédération Nationale de la Mutualité de la Coopération et du Crédit Agricole (CNMCCA)
 - M. BALLE Président
 - M. COMBIER Directeur Général

- Confédération Française de la Coopération Agricole (CFCA)
 - M. BALLE Directeur Général
 - M. GONNARD Président de la commission juridique
 - Mme CHOMEL Directrice du département législatif et réglementaire
 - Mme de BRETEVILLE Attachée parlementaire
- Fédération Nationale des Sociétés Aménagement Foncier et d'Etablissement Rural (FNSAFER)
 - M. ROBILLIARD Directeur Adjoint
 - M. ARRIGONI Expert Comptable
- Caisse Nationale du Crédit Agricole (CNCA)
 - M. CLAVE Directeur de l'agriculture et des collectivités locales
 - Mme MIGAUD Juriste

B. Autres

- Assemblée permanente des chambres des métiers(APCM)
 - M. VAQUIE, Membre du bureau
 - M. MARTIN, Membre du bureau, chargé du suivi de l'aménagement du territoire
 - M. DECK, Directeur du département des affaires régionales et territoriales
 - Mme MAURICE, Chargée d'étude
 - Mme SERVE, Chargée des relations avec le Parlement
- Union Professionnelle Artisanale (UPA)
 - M. LARDIN, Trésorier
 - M. BURBAN, Secrétaire général
- Association Nationale des Industries Agro-alimentaires (ANIA)
 - M. MANGENOT Directeur
 - M. BUSCSENSCHUTZ Président de la commission environnement
 - M. BRUDIER vice – Président de la commission environnement
 - Mme FAUCHER
- Confédération Générale de l'Alimentation de Détail(CGAD)
 - M. PERROT, Secrétaire général
- Fédération française des centres de gestion et d'économie de l'artisanat (FFCGEA)
 - M. BACHELOT, Directeur
- Comité de liaison des centres de gestion (CLCG)
 - M. RIVOUAL, Président
 - M. BERTRAND, Secrétaire général

IV. EXPERTS

- M. BARTHELEMY, Directeur de recherches à l'INRA
- M. PEIGNOT, Avocat aux Conseils
- M. CLEMENT, Avocat au barreau de Poitiers
- M. CHEMIN, Président de l'union des experts-comptables
agricoles
- M. CLERFEUILLE, Président de la fédération des centres de gestion
agrées agricoles
- M. DAVID, Professeur de droit rural à l'Université de Poitiers
- M. de LANGLADE, Avocat au barreau de Compiègne
- M. MADIGNIER, Avocat au barreau de Paris
- M. ROUET, Avocat au barreau de Lyon
- Commission agricole de l'ordre des experts-comptables
 - Mme BERSON, Présidente
 - M. NONCIAUX, Membre du Conseil des experts-comptables
 - M. BRUNE, Membre du Conseil des experts-comptables
- Confédération des experts agricoles et fonciers
 - M. REY, Président
- Conseil supérieur du notariat
 - M. CORDIER, Président honoraire, Directeur de la section du
droit rural
 - M. RAMON, Directeur du département des affaires rurales et
du développement
 - M. HERAIL, Directeur honoraire du centre de recherches,
d'information et de documentation notariales
 - Mme de CHAVAGNAC, Chargée du département des relations avec les
institutions
- Conseil national des centres d'économie rurale
 - M. REQUILLART, Président
 - M. CARLU, Directeur
- Comité de liaison des centres partenaires
 - M. MARINE, Président
 - M. CHANDELIER
 - Mme PODESTA

V. ELUS

De nombreux échanges avec des élus, parlementaires et maires en particulier, ont eu lieu au cours des six mois qu'a duré la mission, à Paris et en Province.

Sont cités ici les seuls responsables de questions agricoles à l'Assemblée Nationale

- M. Jean-Louis BIANCO, Député des Alpes de Haute Provence, Auteur du Rapport « La Forêt, une chance pour la France »
- M. Jean-François BROTTES, Député de l'Isère responsable du groupe d'étude « Forêt » de l'Assemblée Nationale
- M. Yvon MONTANE, Député du Gers, responsable du groupe d'étude « maïs » de l'Assemblée Nationale
- M. Joseph PARRENIN, Député du Doubs, responsable du groupe de travail « agriculture » de l'Assemblée Nationale
- M. François PATRIAT, Député de la Côte d'Or, rapporteur du projet de Loi d'Orientation Agricole, responsable du groupe d'étude « problèmes viticoles », de l'Assemblée Nationale
- M. Christian PAUL, Député de la Nièvre, responsable du groupe d'étude « élevages bovins en bassin allaitant » de l'Assemblée Nationale

Déplacements en province

Six déplacements en Province ont été effectués.

1. Région Picardie.

Rencontre avec le Directeur Régional des Impôts, le Directeur Régional de l'Agriculture et de la Forêt, et leurs collaborateurs.

2. Quatre départements : Cotes d'Armor, Gard, Gironde, Lozère

Ces départements ont été choisis comme représentatifs à la fois des principales productions françaises et de leurs modes de production : élevage porcin et aviculture (Côtes d'Armor), fruits et légumes (Gard), viticulture et sylviculture (Gironde), élevage bovin et ovin (Lozère). Trois réunions ont été tenues dans chacun de ces départements, deux en Préfecture présidées par MM les Préfets, la troisième dans des Centres Départementaux des Impôts.

a) Réunion des services de l'Etat concernés par le rapport :

- le Préfet
- le Trésorier Payeur Général
- le Directeur des Services Fiscaux,
- le Directeur départemental de l'Agriculture et de la Forêt.
- Le Directeur des Services Vétérinaires
- le Directeur de la Concurrence, de la consommation et de la Répression des Fraudes (Gard, Oise)
- le Directeur Départemental des Douanes (Gard)
- L'Inspecteur des lois sociales en agriculture.

b) Réunion des responsables des Organisations professionnelles

- Chambre d'Agriculture
- Mutualité Sociale Agricole
- FDSEA
- CDJA
- Confédération Paysanne (Côtes d'Armor, Lozère)
- Fédération des caves coopératives (Gard)
- Fédération des caves particulière (Gard)
- Fédération des syndicats des grands vins de Bordeaux (Gironde)
- Groupama (Gard)
- fédération des coopératives fruitières et légumières (Gard)
- Crédit Agricole (Gard)
- Syndicat des Sylviculteurs (Gironde)
- Syndicat de la Propriété Forestière (Lozère)
- Section Régionale conchylicole (Gironde)
- ainsi que des responsables locaux de l'Ordre des Experts-Comptables et des Centres de Gestion agréés agricoles.

Des déjeuners de travail ont réunis, à ces occasions, nombre de ces personnalités, autour des Préfets, auxquels étaient conviés, le plus souvent, les parlementaires.

c) Déplacements dans les Centres Des Impôts de :

- Libourne (Gironde), en présence de M. Gilbert Mitterrand, Député – Maire
- Loudéac (Côtes d’Armor)
- Mende (Lozère)
- Uzès (Gard)

En présence des Directeurs départementaux des services fiscaux, des chefs de centres, ainsi que des agents, responsables et spécialistes traitant directement les dossiers des assujettis aux différents régimes d’imposition des bénéfices agricoles, des services d’assiette et de recouvrement.

3. Une journée de travail dans le département de l’Oise

Le département de l’Oise est représentatif des productions céréalières et betteravières. Deux réunions et un déjeuner de travail ont été organisés par M. Alain GEHIN, Préfet de l’Oise autour de Mme Béatrice MARRE

a) services de l’Etat :

- M. Michel COTTEN, Trésorier Payeur Général
- M. Phillipe VIGNES, Secrétaire Général de la Préfecture
- M. François CLOUD, Directeur départemental de l’agriculture et de la forêt
- M. Michel MOLINIER, Directeur des services fiscaux
- M. Alain MOURONVAL, Directeur départemental de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes
- Mme Nelly RENAUD, Directrice des services vétérinaires
- Mme Dominique MAURICE, Chef du Service Départemental du Travail, de l’Emploi et de la politique sociale agricole

b) organisations professionnelles

- M. Christian PATRIA, Président de la Chambre d’Agriculture
- M. Jacky LEBRUN, Président de la Chambre de commerce et de l’Industrie de l’Oise
- M. Jean-Claude SAINT AUBIN, Président de la Chambre des métiers
- M. Jean-Luc POULAIN, Président de la FDSEA
- M. Didier VERBECKE, Président du centre départemental des jeunes agriculteurs
- M. Phillipe DUPILLE, Président de la Mutualité Sociale Agricole
- M. Bertrand GERNEZ, Président du centre de gestion, de comptabilité et de fiscalité agricole
- M. Christian CAUDRON, Président de l’Ordre des Experts Comptables

Annexe III : Population active et travail agricole

	1970		1979		1988		1997
Quantité	personnes	UTA	personnes	UTA	personnes	UTA	personnes
Chefs d'exploitation	1 588	1 134	1 263	921	1 017	713	680
Coexploitants (1)	3	3	7	7	72	62	88
Conjoints (2)	1 052	445	732	405	520	285	301
Autres actifs familiaux	869	411	453	248	261	119	193
Tous actifs familiaux	3 512	1 993	2 455	1 581	1 870	1 179	1 262
Salariés agricoles permanents	335	280	233	198	156	135	141
Total actifs permanents	3 847	2 273	2 688	1 779	2 026	1 314	1 403
Salariés saisonniers		97		85		81	
Salariés des ETA - CUMA		5		8		6	
UTA totales		2 375		1 872		1 401	
Taux annuel moyen de variation	%						
Chefs d'exploitation			-2,5		-2,4		-4,4
Coexploitants (1)			-3,9		-3,7		-5,9
Conjoints (2)			-7,0		-5,9		-3,3
Autres actifs familiaux			-3,9		-3,0		-4,3
Tous actifs familiaux			-4,0		-4,4		-1,1
Salariés agricoles permanents			-3,9		-3,1		-4,0
Total actifs permanents			-2,5		-3,2		

(1) Y compris conjoints de chef d'exploitation ou de coexploitant.

(2) Conjoints non coexploitants de chef d'exploitation ou de coexploitant.

Source : Ministère de l'Agriculture et de la Pêche. AGRESTE - Recensements agricoles et enquête structure

Annexe IV : Agriculteurs et exploitations agricoles

La définition de la qualité d'agriculteur, en France, est variable selon le point de vue envisagé : économique, social ou fiscal. Les dénombrements en seront donc différents selon qu'il s'agit des statistiques du Ministère de l'Agriculture et de la Pêche, de celles de la Mutualité Sociale Agricole ou de celles du Ministère de l'Economie, du Budget, des Finances et de l'Industrie

Ministère de l'Agriculture et de la Pêche : deux séries statistiques

- la première est celle des **exploitations professionnelles**, au nombre de **410 000**, définies par référence à leur marge brute standard (MBS). La MBS est un indicateur européen de valeur ajoutée qui permet de comparer les exploitations quels que soient les productions et le statut juridique de l'exploitant ; une entreprise agricole est dite **professionnelle** lorsqu'elle **exploite 12 hectares de blé** et emploie l'équivalent **d'une personne à $\frac{3}{4}$ temps**.
- la seconde est celle des **exploitations agricoles à titre principal** : au nombre de **680 000**, elles sont caractérisées par des critères physiques variables selon les productions, (exploitations de plus de 1 hectare, de plus de 20 ares de cultures spécialisées ou de plus de x animaux).

Mutualité Sociale Agricole (MSA)

La Mutualité sociale agricole distingue, parmi ses **750 000** cotisants, (personnes physiques), les personnes qui exploitent au moins la moitié de la surface minimum d'installation, ce sont les **cotisants ordinaires, au nombre de 605 000** dont 422 000 travaillant sur des exploitations individuelles, et 183 000 dans des sociétés. de ceux qui exploitent une surface inférieure, **cotisants solidaires, au nombre de 210 000**

Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie : deux séries statistiques

La DGI construit deux séries statistiques au titre des deux grands impôts que sont la TVA et l'Impôt sur le revenu.

- le recensement au titre de la TVA est le suivant :
 - **485 000** assujettis à la TVA (**RSA**) (mais incluant des assujettis TVA qui ne sont pas agriculteurs, notamment les bailleurs de biens ruraux)
 - **165 000** assujettis au régime du remboursement forfaitaire agricole (**RFA**)
- au regard de l'impôt sur le revenu, **745 000** exploitations sont recensées dans la catégorie des BA dont près de 500 000 sont soumis au régime du forfait collectif.

Le rapprochement de ces diverses sources permet d'établir une présentation de ce dénombrement reprise dans le tableau ci-dessous.

Ministère de l'agriculture		Mutualité Sociale Agricole			Ministère des Finances DGI			
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)				
Exploitations Professionnelles	Exploitations à titre principal	Cotisants ordinaires		Cotisants solidaires	Assujettis à la TVA		Relevant des régimes du Bénéfice agricole	
					(6)	(7)	(8)	(9)
		Exploitants individuels	Exploitants en société		RSA	RFA	Forfait collectif	Régimes réels
410 000	680 000	422 000	183 000	210 000	485 000	165 000	491 000	254 000
		s/total						
		605 000						
		Total Cotisants MSA 715 000			Total Assujettis TVA 650 000		Total Régimes BA 745 000	

On mesure ainsi la difficulté rencontrée pour cerner la réalité de l'unité économique de base de l'agriculture.

Il est possible toutefois de noter que :

- 65 000 personnes sont imposées au régime du forfait collectif sans être des exploitants à titre principal (colonnes 8 + 9 - 2). Ce sont bien souvent des bailleurs de biens ruraux.
- 270 000 exploitations à titre principal sont de petites exploitations (colonnes 2-1), parmi lesquelles, très probablement, près de 100 000 (270 000-165 000 assujettis au RFA : - colonne 7-) ont de très faibles recettes, puisque ne demandant pas de remboursement de TVA.
- 210 000 cotisants "solidaires" à la MSA, sont des exploitants de très petites unités (colonne 5).

En rapprochant ces 3 éléments, dont aucun ne recoupe exactement l'une ou l'autre catégorie recensées par les autres, rappelons-le, on peut toutefois approcher une typologie des exploitants soumis au régime du **forfait collectif**, en trois catégories :

▪ soumis au RFA (colonne 7) :	165 000	65 000 100 000 110 000 115 000	probables non exploitants probables exploitants à très faibles revenus (recettes < 300 000 F/an)
▪ cotisants solidaires (colonne 5) :	210 000		
▪ autres exploitants à titre principal (compris dans la colonne 2)	215 000		
Total forfaitaire (colonne 8)	490 000	490 000	probables exploitants à revenus moyens (recettes comprises entre 300 et 500 000 F/an)

Annexe V : Classement des exploitations selon leur statut juridique

	Nombres	%	% parmi les formes sociétaires
Exploitants individuels	570 632	83,81 %	—
GAEC	42 963		39,34 %
dont pères-fils et assimilés	13 868		
autres	29 095		
EARL	42 303		38,74 %
SCEA	13 857		12,69%
Sociétés de fait ⁸⁵	5 265		4,82 %
Sociétés commerciales ⁸⁶	2 745		2,51 %
Autres ⁸⁷	2 075		1,90 %
Total formes sociétaires	110 203	16,19 %	-
TOTAL	680 835	100	100

Min. Agric. – SCEES 1997

⁸⁵ Souvent bailleurs à métayage

⁸⁶ SA et SARL de famille

⁸⁷ CFA – GF – GFR notamment

Annexe VI : Caractéristiques juridiques et fiscales des trois principales formes sociétaires agricoles.

	Exploitation agricole individuelle	GAEC Groupement agricole d'exploitation en commun	EARL Entreprise agricole à responsabilité limitée	SCEA Société civile d'exploitation agricole
Activité professionnelle	- Agricole à titre principal	Tous les associés sont exploitants	Les associés doivent être exploitants majoritairement	Libre
Spécificité sur la qualité des associés	- Sans objet	Interdit pour des conjoints ou concubins seuls	EARL unipersonnelle possible	
Terres en fermage	- Possible	Mise à disposition de terres en fermage possible	Mise à disposition de terres en fermage possible	Mise à disposition de terres en fermage limitée (L411-37)

Régime IR/IS (Impôt sur le revenu-Impôt sur les sociétés)	IR	IR sauf activité commerciale supérieure à 200 000 Francs ou 30% du chiffre d'affaire annuel	IR sauf activité commerciale supérieure à 200 000 F ou 30% du chiffre d'affaire annuel IS si EARL hors le cadre familial ou l'installation	IR sauf activité commerciale supérieure à 200 000 F ou supérieure à 30% du chiffre d'affaire annuel
Régimes d'imposition possibles au titre des bénéfices agricoles	Tous	- Pour le GAEC Tous sauf régime transitoire Pour les associés : Tout régime	Réel obligatoire pour les sociétés créées à compter du 1 ^{er} janvier 1997	Réel obligatoire pour les sociétés créées à compter du 1 ^{er} janvier 1997
Limite de passage au bénéfice réel (en recettes annuelles calculées sur la moyenne des deux dernières années)	500 000 francs	1 000 000 F pour 2 associés de moins de 60 ans 1 500 000 F pour 3 ou 4 associés 300 000 F x nombre d'associés au-delà	500 000 pour les sociétés créées avant 1997	500 000 pour les sociétés créées avant 1997
TVA seuil d'imposition (en recettes annuelles calculées sur deux années consécutives)	300 000 F	Si moyenne des recettes $\leq$ 900 000 F 300 000 F x nb d'associés Si moyenne des recettes $\geq$ 900 000 F 180 000 F x nb d'associés	300 000 F	300 000 F

Déduction fiscale pour investissement maximum (DPI)	122 500 F	122 500 F par associé exploitant avec une limite globale à 367 500 F pour 3 associés et plus	122 500 F par associé exploitant	122 500 F pour la société
Seuil d'exonération des plus values	Double des limites du passage au forfait (1 000 000 F)	1 000 000 F évalué pour chacun des associés séparément	1 000 000 F pour la société	1 000 000 F pour la société
Abattement de 20 % pour adhésion à un centre de gestion agréé	Pour l'exploitant	Par associé	Par associé	Par associé
Réduction d'impôt pour frais de comptabilité des adhérents un centre de gestion	6 000F pour l'exploitant	6 000 F par associé	6 000 F par société	6 000 F par société
Cession de parts	—	Droit fixe, de 500 F, sauf parts représentatives de biens immeubles	Droit fixe, de 500 F, sauf parts représentatives de biens immeubles	4.80% au delà du délai de 3 ans suivants la création de la SCEA

Annexe VII : Principales options ouvertes au titre des régimes réels d'imposition aux bénéficiaires agricoles et aux agriculteurs.
(source : DGI)

A – LES BENEFICAIRES AGRICOLES

I. Choix du régime d'imposition (options expresses)

		1 - Option pour le forfait (art. 69 B du CGI)	Possible pour les exploitants individuels soumis au régime réel dont la moyenne des recettes descend en dessous de 300 000 F et qui n'ont pas opté pour la moyenne triennale
		2 - Option pour le transitoire (art. 68 F du CGI)	Possible pour les exploitants individuels soumis au forfait.
		3 - Option pour le réel simplifié (art. 38 sexdecies JE, ann. III au CGI)	Possible pour tous les exploitants soumis au forfait.
		4 - Option pour le réel normal (art. 38 sexdecies JE et JF, ann. III au CGI)	Possible pour tous les exploitants soumis au forfait ou au réel simplifié.

II - Choix de la date de clôture (option qui résulte de la rédaction de la déclaration)

		Option pour la date de clôture lors du début d'activité ou lors du passage à un régime réel (art. 73-I du CGI) ;	
		Option réouverte en cas de reconversion d'activité (art. 73-II du CGI).	

III – Immobilisations

		Possibilité d'inscrire la maison de l'exploitant si elle fait partie de l'exploitation et ne présente pas le caractère de maison de maître (option résultant de la déclaration) (art. 38 sexdecies D ann. III au CGI) ;	
		Possibilité de maintenir les terres dans le patrimoine privé. Choix à exercer à l'intérieur d'un délai de trois ans du passage à un régime réel. Option valable par périodes de 15 ans renouvelable tacitement (option expresse) (art. 38 sexdecies D, ann. III au CGI) ;	
		Possibilité de renoncer à cette option pour les terres acquises à titre onéreux depuis le 1 ^{er} janvier 1987. Cette renonciation doit être formulée lors de la première acquisition intervenue depuis cette date. Elle est définitive (option expresse) (art. 38 sexdecies D, ann. III au CGI) ;	
		Possibilité pour les exploitants soumis au régime réel normal d'inscrire en immobilisations les équidés et bovidés utilisés comme animaux de	

		trait ou affectés exclusivement à la reproduction et les chevaux de course mis à l'entraînement (option résultant de la déclaration) (art. 38 sexdecies D, ann. III au CGI) ;	
		Possibilité d'inscrire les améliorations du fonds résultant de pratiques culturelles au bilan d'ouverture du premier exercice réel (option résultant de la déclaration) (art. 38 sexdecies-0 K, ann. III au CGI).	

IV- Stocks

		- Possibilité d'évaluer les produits finis au cours du jour diminué d'une décote correspondant au bénéfice brut susceptible d'être réalisé lors de la vente (38 sexdecies I, ann. III au CGI) (option de fait) ;	
		Possibilité d'évaluer les produits en cours de fabrication par référence à des coûts standards ou autres éléments statistiques (art. 38 sexdecies I, ann. III au CGI) (option de fait)	
		Possibilité d'opter pour le régime des stocks à rotation lente (art. 72 B du CGI) (option expresse renouvelable tacitement) incompatible avec la déduction pour investissement	
		Possibilité d'opter pour le lissage triennal de l'évaluation des stocks à rotation lente (art.72 B bis du CGI) ;	
		En cas d'apport en société dans les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI, possibilité de reporter sur la société l'imposition des stocks à rotation lente apportés (art. 151 octies I.b du CGI)	
		Possibilité d'évaluer les avances aux cultures	selon une méthode transitoire (à partir des achats) en cas de passage du forfait au réel simplifié (3 ans non renouvelables - tolérance administrative) ou selon une méthode forfaitaire (coût standard/ha) (3 ans renouvelables une fois sur demande expresse - tolérance administrative) ;
			selon une méthode mixte (forfait réel) comportant deux variantes (option expresse 10 ans renouvelables - tolérance administrative)

Options propres au réel simplifié			
			selon une méthode réelle forfaitisant certains frais internes (option expresse - tolérance administrative).
		Possibilité de renoncer à la limitation de variation des stocks supérieure à 20 % d'un exercice à l'autre (art. 38 sexdecies JC, ann. III au CGI - option expresse renouvelable tacitement par périodes de cinq ans) ;	
		Possibilité de bloquer la valeur des stocks de vins et spiritueux (art 38 sexdecies JC, ann. III au CGI - option expresse renouvelable tacitement par périodes de cinq ans)	
		Possibilité d'évaluer les stocks de spiritueux au prix de revient et de pratiquer des provisions (art. 74-b du CGI).	

V - Charges

		Possibilité de déduire par anticipation les intérêts de certains emprunts contractés pour l'acquisition de terres (art. 38 sexdecies F, ann. III du CGI) (option résultant de la déclaration) ;	
		Pour les exploitants au réel simplifié, possibilité d'évaluer forfaitairement les frais de carburant (art. 74-c du CGI)	

VI - Régime d'imposition des revenus des activités accessoires

		Les exploitants soumis à un régime réel ou transitoire peuvent choisir l'imposition de leurs activités accessoires commerciales et non commerciales selon les règles des BA si les recettes d'activité accessoires de l'année civile précédente ne dépassent ni 30 % de leurs recettes agricoles, ni 200 000 F (art. 75 du CGI).	
--	--	--	--

VII - Liquidation de l'imposition

		Possibilité de pratiquer une déduction pour investissement (art. 72 D du CGI) (option résultant de la déclaration) incompatible avec l'option pour les stocks à rotation lente ;	
		Possibilité de réintégrer sans attendre cinq ans les déductions pour investissement non utilisées (art. 72 D du CGI)	

		Possibilité de ne pas réintégrer la DPI en cas d'apport en société (art. 72 D-II du CGI) ;	
		Possibilité d'un système de quotient limitant la progressivité de l'impôt en cas de revenu exceptionnel (art. 75 - 0A du CGI) (option expresse) ; option exclusive de la moyenne triennale et de l'étalement de la cession de stocks à rotation lente	
		Possibilité d'un système de moyenne triennale (art. 75-0B du CGI - option expresse valable cinq ans et renouvelable) ; incompatibilité avec le système du quotient et de l'étalement en cas de cession de stocks à rotation lente ;	
		Possibilité d'étalement des bénéfices en cas d'apport en société de stocks à rotation lente (art. 72 B-III du CGI) ;	
		Possibilité d'étalement des bénéfices en cas de cession de stocks à rotation lente (art. 72 B-IV du CGI) (option expresse) incompatible avec le système du quotient, la moyenne triennale et la déduction pour investissement	
B - LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE			
		Option pour le régime simplifié de l'agriculture (RSA) (art. 298 bis-I et III du CGI et art. 260 D à 260 I, AnnexeII au CGI). Il existe deux types d'options : - l'option restreinte qui couvre l'ensemble des activités agricoles de l'exploitation à l'exception des ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie ; - l'option globale qui couvre l'ensemble des activités agricoles	Les exploitants agricoles non soumis de plein droit au RSA sont, en principe, placés sous le régime du remboursement forfaitaire pour leurs opérations agricoles. Ils peuvent cependant opter pour le RSA.
		Option des exploitants agricoles soumis au RSA pour le dépôt de déclarations trimestrielles (art. 1693 bis-I du CGI)	Les exploitants agricoles soumis au RSA acquittent, en principe, la TVA par acomptes trimestriels et souscrivent une déclaration annuelle de régularisation. Ils peuvent cependant, sur option irrévocable de leur part, acquitter la TVA au vu de déclarations trimestrielles

		Imposition à la TVA selon le RSA des recettes accessoires commerciales et non commerciales (art. 298 bis-III bis du CGI)	Les recettes accessoires commerciales et non commerciales perçues par les exploitants agricoles soumis au RSA peuvent être imposées à la TVA selon ce régime lorsque le montant total de ces recettes accessoires TTC n'excède pas, au titre de l'année civile précédente, 200 000 F et 30 % des recettes TTC provenant des activités agricoles (dispositions identiques en matière de BA - cf. article 75 du CGI)
		Les exploitants agricoles dont les recettes accessoires dépassent les seuils mentionnés à l'article 298-bis-III bis du CGI peuvent, sur autorisation du directeur des services fiscaux, regrouper l'ensemble de leurs activités agricoles et non agricoles et les soumettre au régime général de la TVA dès lors qu'elles sont économiquement liées.	

Annexe VIII : Classement des entreprises agricoles, artisanales et commerciales selon leurs statuts juridiques

	Entreprises individuelles		Autres catégories juridiques (sociétés)		Ensemble	
	Nombre	%	Nombre	%	Nombre	%
Artisanat hors artisanat du commerce de détail	397680	68,6%	181608	31,4%	579288	100,0%
Artisanat du commerce de détail	59030	71,3%	23721	28,7%	82751	100,0%
Autres commerce de détail	214802	58,8%	150528	41,2%	365330	100,0%
Total commerce et artisanat	671512	65,4%	355857	34,6%	1027369	100,0%
Agriculture	650000	86,2%	104000	13,8%	754000	100,0%
Exploitations agricoles au réel	165000	67,3%	80000	32,7%	245000	100,0%

Sources: Artisanat et commerce: Direction des entreprises du Secrétariat d'Etat aux PME
Agriculture: évaluations sur la base de données DGI (données 1997)

Annexe IX : Dénombrement des entreprises agricoles, artisanales et commerciales, selon leur régime d'imposition

	Régime du forfait	Micro-BIC et spécial BNC	Total forfait + micro	RSI et régime transitoire	Réal Normal	Total réel	Total
Bénéfices agricoles	511 085		511 085	120 198	122 208	242 406	753 491
%			68%			32%	100%
Bénéfices industriels et commerciaux	142 756	119 311	262 067	933 842	188 184	1 122 026	1 384 093
%			19%			81%	100%
Bénéfices non commerciaux	44 915	40 387	85 302		476 821	476 821	562 123
%			15%			85%	100%

Tableau établi à partir de données fournies par la DGI
(données 1997)

Annexe X : Tableau comparatif des régimes fiscaux des BA et des BIC

	BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX	BENEFICES AGRICOLES
Définition	Activité commerciale, industrielle ou artisanale par nature Activités relevant de la catégorie BIC par détermination de la loi (CGI : art. 34, 2ème alinéa et art. 35) Activités accessoires à une activité BIC	Exploitations de biens ruraux Toutes variétés d'élevage Production forestière Activités accessoires à l'exploitation agricole (définition législative)
Très petites entreprises	Régime des micro-entreprises (sauf exclusions): Entreprises dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 500.000 F HT pour celles dont le commerce principal est la vente de marchandises ou la fourniture de logement ou 175 000 F HT pour celles qui sont prestataires de services. <i>Assiette</i> : Le bénéfice imposable est égal au montant du CA HT diminué d'un abattement de 70% pour les activités de la première catégorie et de 50% pour celles de la seconde. Cet abattement ne peut être inférieur à 2000 F. Régime des micro entreprises: Recettes effectivement perçues Option pour le RSI.	Forfait collectif (sauf exclusions) Si moyenne des recettes TTC sur 2 ans consécutifs n'excède pas 500.000 F <i>Assiette</i> : bénéfice unitaire moyen, selon catégorie de culture ou nature d'exploitation × nombre d'éléments imposables (superficie, quantités). Le bénéfice moyen de la polyculture est déterminé en fonction du revenu cadastral moyen de l'exploitation. Pour les productions spécialisées : barèmes semi-personnalisés (vins). Option possible pour les régimes transitoires, réels (simplifié ou normal). 5 ans. Régime optionnel.
Régime transitoire des petites entreprises	Pas de régime transitoire	Régime transitoire(exploitants individuels) Sur option, si moyenne des recettes TTC sur 2 ans comprise entre 500.000 et 750.000 F, Durée maximum : 5 ans Ensuite, réel simplifié si moyenne des

		recettes sur 2 ans supérieure à 500 000 F
Régime des petites entreprises	Régime simplifié d'imposition (RSI) Entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 500.000 F et 5.000.000 F HT pour les entreprises de vente, 175.000 F et 1.500.000 F HT pour les prestataires de services. Option possible pour le régime du réel normal	Régime simplifié d'imposition(RSI) de droit si la moyenne des recettes TTC sur 2 ans comprise entre 0,5 MF et 1,8 MF, ou sur option, ou après application du régime transitoire au bout de 5 ans si moyenne des recettes des deux dernières années est supérieure à 500.000 F. Option possible pour le réel normal.
Autres entreprises	Régime réel normal (RN) Entreprises dont le chiffre d'affaires HT est supérieur à 5 MF (ventes) ou 1,5 MF (prestataires); ou sur option	Régime réel normal (RN) Si moyenne des recettes TTC sur 2 ans supérieure à 1,8 MF ou sur option.
Durée des exercices	Libre	12 mois , sauf exceptions
Actif du bilan	Liberté d'inscription des immeubles	Bâtiments d'exploitation nécessairement inscrits. Terres inscrites également, sauf option contraire.
Distinction entre stocks et immobilisations	Les biens destinés à être vendus constituent des stocks pour l'entreprise. Ceux destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise constituent des immobilisations amortissables.	Idem Idem Exceptions : Comptabilisation du cheptel : les animaux sont en général comptabilisés en stocks ⁽⁸⁸⁾ . Seuls certains (animaux de reproduction et chevaux de course ou de concours) peuvent être inscrits en immobilisations amortissables en régime réel normal
Valorisation des stocks	Les stocks sont évalués annuellement au prix de revient. Une provision est possible lorsque le cours du jour est inférieur au	Idem Exceptions : Réel simplifié : les produits de l'exploitation et les animaux sont évalués

⁽⁸⁸⁾Sous le régime transitoire, les stocks ne sont pas comptabilisés. En régime réel simplifié, la valeur des stocks bénéficie d'une décote de 20 % ou de 30 % pour les bovins et les produits de la viticulture. En réel normal, la décote est déterminée pour chaque exploitation d'après sa marge bénéficiaire.

	prix de revient à la clôture de l'exercice	en pratiquant une décote de 20 ou 30% sur le cours du jour Stocks à rotation lente : évaluation fixée à la valeur atteinte à la clôture du deuxième exercice jusqu'à la vente (animaux, pépinières, vins et spiritueux). - Avances aux cultures : le prix de revient est calculé à partir de plusieurs méthodes d'évaluation pour tenir compte des différentes étapes du développement des entreprises agricoles.
Rattachement des créances et des dettes	Principe : créances acquises et dépenses engagées	Principe : idem Régime transitoire : recettes encaissées et dépenses payées au cours de l'exercice civil.
Règles d'amortissement des biens	Eléments non amortissables : Immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible (fonds de commerce, terrain). Eléments amortissables : Eléments de l'actif immobilisé qui sont soumis à une dépréciation du fait de l'usage ou du temps. Régime linéaire : Durée déterminée d'après les usages propres à chaque nature de biens et de type d'exploitation. Régime dégressif : Il concerne essentiellement les biens d'équipement, les bâtiments industriels de construction légère, les investissements hôteliers.	Eléments non amortissables : Terres et travaux d'amélioration permanente des terres Eléments amortissables : Idem : concerne notamment les constructions, matériels, plantations de vignes et arbres fruitiers, véhicules et cheptel, lorsqu'il est immobilisé. Régime linéaire : Idem : des normes particulières ont été élaborées pour les plantations de vergers et de vignes, bâtiments poulaillers et porcheries, ... Régime dégressif : Il concerne une partie importante des biens de l'exploitation : matériel, outillage et bâtiments d'exploitations (si constructions légères).
Provisions	La constitution de provision est possible dans le cadre d'un régime réel (RSI, RN).	Régime réel normal : idem sauf provision pour hausse des prix (interdite). Régimes transitoire et réelsimplifié: provisions interdites

Charges sociales personnelles	Déduction de l'ensemble des cotisations et versements obligatoires ou facultatifs au titre de la retraite ou de la prévoyance, y compris assurance de groupe, dans la limite de 19 % de 8 fois le plafond annuel de la sécurité sociale.	Déduction des cotisations obligatoires dans la même limite que les BIC ainsi que des cotisations à un régime complémentaire facultatif d'assurance vieillesse dans la double limite de 7% des revenus professionnels qui servent de base aux cotisations sociales et de 7% de 3 fois le plafond annuel de la sécurité sociale.
Revenus exceptionnels	En principe, les revenus exceptionnels sont compris dans les bénéfices de l'exercice en cours. Toutefois, plusieurs dispositifs permettent d'étaler certains produits exceptionnels, notamment : - les subventions d'équipement accordées par l'Etat, les collectivités publiques ou les groupements professionnels agréés - les indemnités d'assurance destinées à couvrir les dommages subis par divers éléments de l'actif à la suite d'un sinistre ou autre événement préjudiciable à l'entreprise ; - le montant net des plus-values à court terme réalisées par les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu peut être réparti, par parts égales, sur l'année de leur réalisation et sur les deux années suivantes.	Idem BIC:

		Dispositions spécifiques 1 - Système du quotient (75 OA du CGI) Lorsque le bénéfice annuel (RSI et RN) est supérieur à 100.000 F (50.000 F pour l'exploitation relevant du régime transitoire) et excède 1,5 fois la moyenne des bénéfices des 3 années précédentes, la fraction supérieure à 100.000 F (ou 50.000 F), ou cette moyenne si elle est supérieure, peut, sur option, être imposée après division par 5 de son montant. L'impôt en résultant est multiplié par 5. 2 - Système de la moyenne triennale (75 OB du CGI) (non cumulable avec le régime visé en premier) Sur option irrévocable pendant 5 ans pour les exploitants relevant du régime transitoire ou d'un régime réel. Le bénéfice année n est égal à la moyenne de $n + (n-1) + (n-2)$
Plus-values	Principe : Taxation au titre de l'année de leur réalisation. Exceptions : Report d'imposition des plus-values réalisées lors de l'apport de l'exploitation à une société (CGI, art. 151 octies). Exonération des plus-values des entreprises ayant des recettes inférieures au double des limites du régime des micro-entreprises (article 151 septies)	Principe : Idem BIC Exceptions : Idem BIC : le double des limites est alors celui du forfait agricole (article 151 septies)
Déficits	Déficits ordinaires : imputation sur les autres revenus catégoriels sauf s'il s'agit de déficits provenant d'activités non professionnelles. Les déficits non imputables sont déductibles des revenus de même nature des 5 années suivantes Amortissements réputés différés en période déficitaire : ils sont reportables sans aucune limitation de durée.	Déficits ordinaires : imputation sur les autres revenus catégoriels sauf si ces derniers excèdent 200.000 F. Les déficits non imputables sont déductibles des BA des 5 années suivantes. Amortissements réputés différés en période déficitaire : idem

Aides fiscales	Entreprises nouvelles : Exonération totale de l'imposition des BIC pendant 2 ans puis abattement dégressif pendant les 3 années suivantes si : - régime réel d'imposition - création dans certaines zones prioritaires. Abattement pour adhésion à un CGA des entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu et placées sous un régime de bénéfice réel: 20% ou 10% du bénéfice imposable; Réduction d'impôt sur le revenu pour tenue de comptabilité pour adhérents de CGA lorsque le chiffre d'affaires n'excède pas les limites du forfait et que l'entreprise est imposée sur option à un régime réel.	Jeunes agriculteurs : Abattement de 50 % du BA des 60 premiers mois d'activité, si : - régime réel d'imposition (RSI ou RN) - attribution de la dotation d'installation ou des prêts à moyen terme spéciaux. Aides à l'investissement déduction de 15 000 F ou 35% du BA annuel, plafonnée à 52500 F et déduction complémentaire de 20% sur la fraction du bénéfice comprise entre 150 000 F et 500 000 F ⁽⁸⁹⁾ . utilisation de la déduction : financement de nouveaux investissements amortissables, ou stock (si rotation > 1 an) dans les 5 années suivantes, à défaut réintégration; elle s'impute sur la base d'amortissement mais ne modifie pas la valeur des stocks (il n'y a donc aucune réintégration dans ce cas). réservée aux exploitants relevant d'un régime réel. Abattement pour adhésion à un CGA : idem, y compris pour régime transitoire Réduction d'impôt sur le revenu pour tenue de comptabilité pour adhérents de CGA. lorsque le chiffre d'affaires n'excède pas les limites du forfait et que l'entreprise est imposée sur option à un régime réel. L'abattement est maintenu pour la 1ère année d'imposition à un régime réel de plein droit.
-----------------------	--	---

⁽⁸⁹⁾ Le taux de 20% s'applique aux exercices ouverts à compter de 1999. L'aide maximale annuelle est de 122 500 F. Pour les GAEC (groupements agricoles d'exploitation en commun) et EARL (exploitation agricole à responsabilité limitée), le minimum et le maximum sont fixés en fonction du nombre d'associés dans la limite de 3 associés.

Annexe XI : La Déduction fiscale pour investissement art. 72 D du CGI

1. La situation actuelle :

Bénéfice	déduction maximale (exercices ouverts à partir du 1 ^{er} janvier 1998)	déduction maximale (exercices ouverts à partir du 1 ^{er} janvier 1999)
< 15 000 F	égale au bénéfice	Egale au bénéfice
Comprise entre 15 000 F et 42 858 F	15 000 F	15 000 F
Compris entre 32 859 F et 150 000 F	35 % du bénéfice	35 % du bénéfice
Compris entre 150 001 F et 500 000 F	30 000 F + 15 % du bénéfice total	22 500 F + 20 % du bénéfice total
Supérieur à 500 000 F	105 000 F	122 500 F

En 1998, 84 000 exploitants ont fait usage de la déduction fiscale pour investissement
Source DGI

2. Historique de la déduction fiscale pour investissement

Première année d'application	Montant de la déduction	Particularités
1986	10% du bénéfice avec un minimum : 10000 francs un maximum : 20000 francs	Utilisation pour l'acquisition ou la création de stocks à rotation lente ou d'immobilisations amortissables. Réintégration au bout de 5 ans en cas de non-utilisation.
1987		Prise en compte du nombre d'associés dans les GAEC
1989		Prise en compte du nombre d'associés-exploitants dans les EARL
1991		Transfert de l'utilisation possible en cas d'apport d'exploitation individuelle à un GAEC ou une EARL
1992	20% du bénéfice avec un minimum : 10000 francs un maximum : 30000 francs	
1993	20% du bénéfice jusqu'à 150000 et 10% jusqu'à 450000. minimum : 10000 francs maximum : 60000 francs	
1993 (LFR du 22 juin 1993)	30% du bénéfice jusqu'à 150000 et 10% jusqu'à 450000. minimum : 10000 francs maximum : 75000 francs	
1995		Transfert de l'utilisation possible en cas d'apport d'exploitation individuelle étendu à toutes les sociétés civiles agricoles.
1997	35% du bénéfice jusqu'à 150000 et 10% jusqu'à 500000. minimum : 15000 francs maximum : 87500 francs	Réintégration possible en cas de baisse du revenu sans attendre le délai de 5 ans. Modulation possible tant de la déduction que de la réintégration
1998	35% du bénéfice jusqu'à 150000 et 15% jusqu'à 500000. minimum : 15000 francs maximum : 105000 francs	
1999	35% du bénéfice jusqu'à 150000 et 20% jusqu'à 500000. minimum : 15000 francs maximum : 122500 francs	
1999 (loi d'orientation)		Utilisation possible pour la souscription de parts de coopératives

Annexe XII :Rémunération des capitaux propres des entreprises individuelles et artisanales

Les tableaux ci-après est issu du dépouillement, de 88% des déclarations BIC et de 95% des déclarations de bénéfices agricoles déposées au titre de l'année 1997. (DGI)

- à noter que :

les entreprises sont classées par taille de revenus. ; pour chaque tranche de résultat comptable est donné

- le nombre d'entreprises concernées,
- le revenu comptable moyen,
- le montant des capitaux propres moyens de l'entreprise avant intégration du revenu de l'exercice,
- le ratio montant des capitaux propres/revenu comptable,
- le montant de la rémunération des capitaux propres ainsi déterminé au taux de 3%
- la part de la rémunération des capitaux propres dans le revenu comptable.

- à noter aussi que :

- les résultats de l'ensemble sont donnés d'une part pour la totalité des entreprises, d'autre part pour les seules entreprises bénéficiaires.
- les entreprises présentant des capitaux propres négatifs ne sont pas isolées

- enfin, ces tableaux mettent en évidence deux constatations :

- les **exploitations agricoles immobilisent des capitaux beaucoup plus importants que les autres entreprises** (seules les 6 % d'exploitations agricoles et les 0, 03 % d'entreprises ayant un chiffre d'affaires supérieur à 500 000 F ont des niveaux moyens de capitaux propres comparables)
- parmi les exploitants agricoles, les montants de capitaux propres varient de 1 à 2 lorsque les revenus comptables correspondants passent de moins de 0 à 900 000 F . **Autrement dit : plus l'exploitation agricole est petite, plus les capitaux propres pèsent sur son résultat comptable.**

De plus, ce tableau ne prend bien évidemment pas en compte les terres non inscrites au bilan des exploitations agricoles individuelles ; leur inscription obligatoire, préconisée par ce rapport, augmenterait donc encore la part du résultat comptable à affecter à la rémunération des capitaux propres pour ces exploitations (en général petites ou moyennes) car l'endettement foncier relatif aux terres non inscrites au bilan est très probablement faible.

Bénéfices industriels et commerciaux : réel normal et réel simplifié
Exercices clos en 1997

Résultat comptable	Nombre d'entreprises	Revenu moyen	Capitaux propres moyens	Capitaux /Revenu	Rémunération des capitaux	Rémunération des capitaux/ Revenu
<0	213065	-251749	-19394	0,08	-582	0%
0-50	195776	25846	75118	2,91	2254	9%
50-100	205973	74406	59789	0,80	1794	2%
100-200	214444	141601	36818	0,26	1105	1%
200-500	126314	295796	96084	0,32	2883	1%
>500	33157	1989761	933817	0,47	28015	1%
Ensemble	988729	101595	74726	0,74	2242	2%
Entreprises bénéficiaires	775664	198654	100580	0,51	3017	2%

Bénéfices agricoles : réel normal et réel simplifié
Exercices clos en 1997

Résultat comptable	Nombre d'entreprises	Revenu moyen	Capitaux propres moyens	Capitaux /Revenu	Rémunération des capitaux	Rémunération des capitaux/ Revenu
<0	43535	-89001	555528	-6,24	16666	-19%
0-50	28168	25431	488513	19,21	14655	58%
50-100	33310	76070	557798	7,33	16734	22%
100-200	59327	146522	623510	4,26	18705	13%
200-500	52374	301801	772211	2,56	23166	8%
>500	14453	920391	1158583	1,26	34758	4%
Ensemble	231167	160824	651933	4,05	19558	12%
Entreprises bénéficiaires	187632	218789	674301	3,08	20229	9%

Annexe XIII : tableau des quelques dispositions fiscales appliquées à l'agriculture dans l'Union européenne (dans la mesure des comparaisons possibles)

<i>Etats membres</i>	<i>Régime forfaitaire des BA</i>			<i>Forfait TVA agricole sans remboursement</i>	<i>Abattements jeunes agriculteurs</i>	<i>Dispositifs de lissage des Revenus exceptionnels</i>	<i>DPI spécifique agriculteurs</i>	<i>Pluri-actifs distingués par recettes accessoires</i>	<i>Plus-values reportées sous condition de emploi</i>	<i>Régime agricole spécifique de cotisations sociales</i>
	<i>Existant</i>	<i>De type collectif</i>	<i>De type micro-BA</i>							
Allemagne	oui			oui	non	oui		oui	oui	
Autriche	oui				non			non	oui	
Belgique	oui			oui	non		oui	non	oui	non
Danemark	non				non			Sans objet	oui	non
Espagne	oui		oui	oui	oui			non	oui	non
Finlande*	non				non			Sans objet	oui	non
France	oui	oui		oui	oui	oui	oui	oui	non	oui
Grèce	oui	oui	oui		oui				oui	
Irlande				oui	non				oui	
Italie	oui	oui			oui			oui	non	
Luxembourg	non							Sans objet	oui	
Pays-Bas	non			oui	oui	oui		Sans objet	oui	
Portugal				oui					oui	
Royaume Uni	non			oui		oui		Sans objet	oui	
Suède*	non			non	Non			Sans objet	oui	non

* La Suède et la Finlande pratiquent, pour toutes les entreprises, la distinction revenus de capital/revenus du travail

Table des Abréviations

ANDA	Association Nationale pour le Développement Agricole
BA	Bénéfices Agricoles
BIC	Bénéfices Industriels et Commerciaux
BNC	Bénéfices Non Commerciaux
CGI	Code Général des Impôts
CIA	Coopérative d'Insémination Artificielle
CR	Code Rural
CRDS	Contribution Représentative du Remboursement de la Dette Sociale
CSG	Contribution Sociale Généralisée
CTE	Contrat Territorial d'Exploitation
CUMA	Coopérative d'Utilisation du Matériel Agricole
DGI	Direction Générale des Impôts (Ministère de l'Economie et des Finances)
DLF	Direction de la Législation Fiscale (Ministère de l'Economie et des Finances)
EARL	Entreprise Agricole à Responsabilité Limitée
ENIM	Etablissement National des Invalides de la Marine
EURL	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée
GAEC	Groupeement Agricole d'Exploitation en Commun
GF	Groupeement Forestier
GFA	Groupeement Foncier Agricole
GFR	Groupeement Foncier Rural
IR	Impôt sur le Revenu
IS	Impôt sur les Sociétés
ISF	Impôt de Solidarité sur la Fortune
LOA	Loi d'Orientation Agricole du 9 juillet 1999
MBS	Marge Brute Standard
MSA	Mutualité Sociale Agricole
OCM	Organisations Communes de marché
OMC	Organisation Mondiale du Commerce
PAC	Politique Agricole Commune
RFA	Remboursement Forfaitaire Agricole (de TVA)
RSA	Régime Simplifié Agricole (de TVA)
SAFER	Société d'Aménagement Foncier et d'Etablissement Rural
SARL	Société à Responsabilité Limitée
SAU	Surface Agricole Utile
SCEA	Société Civile d'Exploitation Agricole
SCP	Société Civile Professionnelle
SICA	Société d'Intérêt Collectif
TFB	Taxe sur le Foncier Bâti
TFNB	Taxe sur le Foncier Non Bâti
TGAP	Taxe Générale sur les Activités Polluantes
TIPP	Taxe Intérieure sur les Produits Pétroliers
TP	Taxe Professionnelle
TRDP	Territoires Ruraux de Développement Prioritaire
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
UE	Union Européenne
UTA	Unité de Travail par An