

N° 2722

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUATORZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 15 avril 2015.

RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

en application de l'article 145 du Règlement

PAR LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE
BUDGÉTAIRE

*en conclusion des travaux d'une mission d'information
sur la **fiscalité agricole***

ET PRÉSENTÉ PAR

M. FRANÇOIS ANDRÉ, Rapporteur

La mission d'information est composée de : M. Marc Le Fur, *président*, M. François André, *rapporteur*, M. Jean-Marie Beffara, M. Charles de Courson, Mme Marie-Christine Dalloz, M. Alain Fauré, Mme Valérie Rabault, Mme Véronique Louwagie, M. Michel Vergnier.

SOMMAIRE

	Pages
SYNTHÈSE DU RAPPORT	9
INTRODUCTION	11
PREMIÈRE PARTIE : LES SPÉCIFICITÉS DE LA FISCALITÉ AGRICOLE	15
I. PANORAMA DE LA FISCALITÉ AGRICOLE	17
A. L'IMPOSITION DU BÉNÉFICE	17
1. Le forfait collectif	18
2. Le régime réel d'imposition	20
3. Les adaptations de la fiscalité pour les groupements à l'impôt sur le revenu	24
a. Le principe de transparence applicable aux GAEC	24
b. L'EARL ne favorise pas les regroupements	24
B. LA TVA AGRICOLE	25
1. Le régime simplifié de l'agriculture (RSA)	25
2. Régime du remboursement forfaitaire	26
C. LA FISCALITÉ DIRECTE LOCALE	27
II. DES SPÉCIFICITÉS FONDÉES SUR DES RAISONS OBJECTIVES	27
A. L'INTENSITÉ CAPITALISTIQUE DE L'ACTIVITÉ AGRICOLE	28
B. LA VARIABILITÉ DU REVENU AGRICOLE	30
C. LA PLURIACTIVITÉ DU MONDE AGRICOLE	32
D. L'ÉMERGENCE D'UNE AGRICULTURE DE GROUPE	33
III. QUEL DEVENIR POUR LE FORFAIT COLLECTIF ?	34
DEUXIÈME PARTIE : MIEUX PRÉPARER L'AVENIR DU MONDE AGRICOLE	41
I. FACILITER LES INSTALLATIONS ET LES TRANSMISSIONS D'EXPLOITATIONS	41

A. LES AIDES À L'INSTALLATION POUR LES JEUNES AGRICULTEURS...	41
1. Les aides non fiscales aux jeunes agriculteurs.....	42
a. Des aides conditionnées	42
b. Des dispositifs complets	43
i. La dotation d'installation (DJA) prévue aux articles R. 343-9 à R. 343-12 du code rural et de la pêche maritime	43
ii. Les prêts à taux réduits et bonifiés prévus par les articles R. 343-13 à R. 343-16 du code rural et de la pêche maritime.....	44
2. Les aides fiscales et sociales aux jeunes agriculteurs	44
a. L'abattement fiscal pendant cinq ans.....	44
i. Les conditions pour bénéficier de l'abattement	44
ii. Les modalités du dispositif	44
b. Le dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés non bâties	45
c. L'exonération partielle et temporaire des cotisations sociales	45
3. Un système performant qui ne nécessite pas d'évolutions à court terme	45
B. RÉDUIRE LE COÛT DE LA TRANSMISSION AGRICOLE : DES DISPOSITIFS NOMBREUX ET INCITATIFS	46
1. Les mécanismes fiscaux liés à la transmission	46
a. Le pacte Dutreil applicable au secteur agricole pour les transmissions à titre gratuit	46
b. Le régime particulier des ventes d'immeubles ruraux (article 1594 F quinquies D et E du CGI).....	47
c. Le salaire différé	49
2. Les dispositifs fiscaux liés au foncier : les exonérations liées aux baux ruraux à long terme et les groupements fonciers agricoles (GFA).....	49
a. Des outils efficaces pour réduire l'investissement en foncier lors de l'installation.....	50
b. Des outils encouragés par la fiscalité.....	50
c. Un régime satisfaisant en l'état actuel du droit	51
3. Les autres dispositifs permettant d'atténuer le coût de la transmission de l'exploitation agricole (dispositions de droit commun)	51
a. Le démembrement de propriété	51
b. L'étalement du paiement des droits dus lors de la transmission	51
c. La déductibilité des droits	52
II. ACCOMPAGNER L'ÉMERGENCE D'UNE AGRICULTURE DE GROUPE	52
A. RENFORCER LE PRINCIPE DE TRANSPARENCE DU GAEC	52
1. La transparence des GAEC est limitée	52
a. Une transparence souvent imparfaite.....	53

b. L'absence de transparence du GAEC pour le régime de pluriactivité et le crédit d'impôt congé.....	54
2. Étendre le principe de transparence du GAEC jusqu'à quatre associés	57
a. Rehausser le seuil spécifique d'assujettissement au réel pour les GAEC.....	57
b. GAEC et crédits d'impôt	57
B. ÉTUDIER LA PISTE D'UN IS AGRICOLE	58
TROISIÈME PARTIE : MIEUX MAÎTRISER LA GESTION DES RISQUES ET L'IMPACT DE LA VOLATILITÉ DES REVENUS	61
I. LA DÉDUCTION POUR ALEAS (DPA) : UN INSTRUMENT FISCAL PEU INCITATIF.....	63
A. DPA : UN DISPOSITIF ENCADRÉ.....	63
1. Les conditions pour bénéficier de la DPA.....	63
2. Les conditions d'utilisation de la DPA	64
a. Les aléas concernés par l'utilisation de la DPA	64
b. Le délai de réintégration de déductions pratiquées.....	65
c. Les conditions de réintégration de la déduction au résultat imposable :.....	66
3. Les pistes d'évolution du dispositif	68
a. Faciliter les conditions d'entrée dans la DPA	68
b. Assouplir les modalités d'utilisation de la DPA.....	68
c. Assouplir le délai de réintégration des sommes utilisées à compter de la survenance de l'aléa.....	69
B. L'ARTICULATION ENTRE LA DÉDUCTION POUR INVESTISSEMENT ET LA DÉDUCTION POUR ALÉAS.....	70
1. La déduction pour investissement : un dispositif attractif mais potentiellement générateur d'abus	70
a. Les conditions pour bénéficier de la DPI :.....	70
b. Les conditions d'utilisation de la DPI :.....	71
c. Les conditions de réintégration de la déduction au résultat imposable :.....	73
2. Le plafond commun des déductions pour investissement et déduction pour aléas.....	74
a. Un plafond modifié à de nombreuses reprises.....	74
b. Le complément de DPA au plafond forfaitaire :	75
c. L'application du plafond aux GAEC et EARL :	75
d. Le plafond des déductions doit-il encore évoluer ?.....	76
II. ASSOUBLIR LES MÉCANISMES DE LISSAGE DU REVENU À L'IR	77
A. RÉDUIRE LA DURÉE DE L'OPTION POUR LA MOYENNE TRIENNALE .	78
B. ASSOUBLIR LES MODALITÉS D'ÉTALEMENT DU REVENU EXCEPTIONNEL.....	78

III. L'ASSIETTE SOCIALE : UNE ASSIETTE MOINS RÉACTIVE À LA VARIABILITÉ DES REVENUS QUE L'ASSIETTE FISCALE	81
A. UNE ASSIETTE SOCIALE QUI DIFFÈRE DE L'ASSIETTE FISCALE	81
1. Principes généraux	81
a. La détermination de l'assiette sociale	81
b. L'exercice de référence.....	81
c. Assiette fiscale et assiette sociale : quelles différences ?.....	82
2. Situation particulière : les cotisations sociales du jeune agriculteur.....	84
B. QUELLES PERSPECTIVES D'ÉVOLUTION ?	85
1. Calculer les cotisations sociales sur l'année N : un dispositif trop complexe à mettre en œuvre administrativement.....	85
2. Supprimer l'assiette minimale pour la branche maladie de la MSA	87
3. Modifier les modalités de calcul de la « rente du sol » appliquée à l'assiette sociale.....	88
4. Assouplir les modalités d'application du dispositif de l'à-valoir	88
5. L'inclusion des dispositifs d'étalement dans l'assiette sociale.....	89
QUATRIÈME PARTIE : LA FISCALITÉ AGRICOLE FACE À LA DIVERSIFICATION DE L'ACTIVITÉ	91
I. L'INTÉGRATION DES REVENUS ACCESSOIRES : LA PRISE EN COMPTE DANS LA FISCALITÉ AGRICOLE DE LA DIVERSIFICATION DES ACTIVITÉS	91
A. LA DIVERSIFICATION DES ACTIVITÉS PAR LES EXPLOITANTS AGRICOLES : UN PHÉNOMÈNE CROISSANT	91
1. La pluriactivité croissante des exploitations agricoles.....	91
2. L'état du droit en 2015.....	92
a. Définition des revenus accessoires	92
b. Le régime de taxation des revenus accessoires au titre des BA	94
B. QUELLES ÉVOLUTIONS POSSIBLES POUR FAVORISER LA PLURI-ACTIVITÉ SANS DÉSTABILISER LE MAILLAGE ÉCONOMIQUE EN MILIEU RURAL ?	97
1. Les seuils de rattachement des revenus issus des activités accessoires.....	97
a. Un seuil qui a peu évolué depuis sa création.....	97
b. Un seuil adapté à la réalité économique des territoires ruraux.....	97
2. L'application de la transparence	98
a. Les articles 75 et 75 A du code général des impôts et leur interprétation jurisprudentielle.....	98
b. Une transparence qu'il serait souhaitable d'inscrire dans la loi.....	100
II. LES ENJEUX DE LA MÉTHANISATION À LA FERME : VERS UNE FISCALITÉ PLUS INCITATIVE	100

A. LES SPÉCIFICITÉS DE L'ACTIVITÉ DE MÉTHANISATION.....	100
B. LA PRISE EN COMPTE PROGRESSIVE DE LA MÉTHANISATION PAR LA FISCALITÉ AGRICOLE.....	103
1. La loi de finances pour 2008 intègre les activités de méthanisation aux bénéficiaires agricoles des agriculteurs.....	103
2. L'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) : le passage d'une exonération facultative à une exonération de plein droit.....	104
a. La loi de finances pour 2013 : la mise en place d'une exonération facultative.....	104
b. La loi de finances pour 2015 : une exonération plus favorable aux activités méthanisation.....	105
i. Une exonération temporaire qui devient de plein droit.....	105
ii. Une nouvelle exonération temporaire de cotisation foncière des entreprises (CFE) est créée.....	105
C. QUELLES PERSPECTIVES D'ÉVOLUTION POUR LA FISCALITÉ APPLIQUÉE AUX ACTIVITÉS DE MÉTHANISATION ?.....	106
a. La problématique des unités pionnières.....	106
b. Le cas particulier des immeubles affectés au stockage.....	106
c. Le régime fiscal de l'activité de compostage.....	106
CONCLUSION.....	107
EXAMEN EN COMMISSION.....	109
SYNTHÈSE DES RECOMMANDATIONS.....	119
CONTRIBUTIONS.....	121
I. CONTRIBUTION PRÉSENTÉE PAR M. MARC LE FUR, PRÉSIDENT DE LA MISSION D'INFORMATION.....	121
II. CONTRIBUTION DE M. CHARLES DE COURSON, SECRÉTAIRE DE LA COMMISSION DES FINANCES, DÉPUTÉ DU GROUPE UDI ET MEMBRE DE LA MISSION D'INFORMATION SUR LA FISCALITÉ AGRICOLE.....	131
ANNEXE 1 : LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LES RAPPORTEURS.....	135
ANNEXE 2 : PRINCIPALES DÉPENSES FISCALES RÉSERVÉES AUX EXPLOITATIONS AGRICOLES, HORS MESURES DE CARBURANT ET HORS REMBOURSEMENT DE TICPE.....	137
ANNEXE 3 : TABLEAU COMPARATIF DU CHAMP DE L'ASSIETTE FISCALE ET DE L'ASSIETTE SOCIALE.....	139

SYNTHÈSE DU RAPPORT

La mission d'information sur la fiscalité agricole a été créée le 28 octobre 2014 par la commission des Finances. Son objectif était double : étudier les conclusions des « *assises de la fiscalité agricole* », d'une part, et faire le bilan des principales spécificités de la fiscalité agricole pour s'assurer que celles-ci répondent encore aux défis et aux principales difficultés de l'agriculture du XXI^{ème} siècle, d'autre part.

Deux exigences ont guidé la mission d'information dans l'élaboration de ses propositions : l'assouplissement et la simplification. Elle s'est par ailleurs efforcée de respecter, pour la majeure partie de ses recommandations, le principe d'assiette fiscale constante.

Un panorama rapide de la fiscalité agricole fait apparaître de nombreuses particularités.

L'imposition à l'impôt sur le revenu intervient selon des modalités de calcul qui sont propres à la catégorie des bénéficiaires agricoles. Tandis que les plus petites exploitations font l'objet d'une imposition forfaitaire déterminée par l'administration fiscale, les autres exploitations et celles qui décident de renoncer au régime du forfait sont imposées selon un régime réel qui comporte de nombreuses dérogations par rapport aux règles applicables aux bénéficiaires industriels et commerciaux. Le monde agricole connaît également des régimes d'imposition spécifiques à la TVA et bénéficie de plusieurs types d'exonération en matière de taxe foncière.

Ces spécificités sont justifiées par des raisons objectives, telles que l'intensité capitalistique du secteur, le caractère cyclique du revenu, la pluriactivité traditionnelle dans le monde agricole et l'émergence d'une agriculture de groupe.

Néanmoins, l'une des spécificités de la fiscalité agricole apparaît dépassée : le forfait collectif. Son remplacement par un régime « micro », à l'instar de celui qui existe pour les bénéficiaires industriels et commerciaux et les bénéficiaires non commerciaux, fait aujourd'hui consensus, sous réserves de quelques aménagements.

À l'exception notable du forfait collectif, les dispositifs propres à la fiscalité agricole doivent donc être maintenus. Des adaptations sont cependant nécessaires pour les renforcer compte tenu des évolutions récentes du monde agricole.

La fiscalité peut contribuer à mieux préparer l'avenir du monde agricole.

De nombreux outils juridiques et fiscaux, de droit commun ou propres à la fiscalité agricole, permettent d'ores et déjà de faciliter les installations de jeunes agriculteurs et les transmissions d'exploitations. Les avantages fiscaux accordés aux cessions de biens faisant l'objet de baux ruraux à long terme permettent ainsi d'alléger le coût de l'investissement en foncier des jeunes qui s'installent.

L'émergence d'une agriculture de groupe peut également être mieux accompagnée par la fiscalité, notamment en renforçant le principe de transparence des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), principe qui permet à leurs membres, sous réserve de quelques exceptions, d'être traités comme des exploitants individuels.

D'autres pistes méritent aussi d'être étudiées telle que la création d'un impôt sur les sociétés (IS) agricole dont les modalités de calcul de l'assiette seraient assises sur les règles applicables aux bénéficiaires agricoles et non sur celles relatives aux bénéficiaires industriels et commerciaux.

Des adaptations de la législation sociale et fiscale sont encore envisageables pour mieux maîtriser la gestion des risques et l'impact de la volatilité des revenus.

Le régime des déductions pour aléas (DPA), actuellement peu incitatif, devrait ainsi faire l'objet d'aménagements pour l'assouplir et accroître son attractivité. La réforme de la DPA, qui apparaît comme une priorité, doit permettre aux agriculteurs de mener au mieux leurs stratégies de gestion, et notamment de gestion des risques, et les inciter à constituer une épargne de précaution, les bonnes années.

Le régime de déduction des cotisations sociales, ainsi que le mode de calcul de leur assiette, peuvent faire l'objet d'évolutions dans le but d'éviter des décalages entre l'année de perception d'un revenu et l'année de déductibilité et de paiement effectif des prélèvements. Les mécanismes existants de lissage du revenu peuvent, enfin, être assouplis, sans déperdition d'assiette fiscale, afin de limiter les effets de la progressivité de l'impôt sur le revenu.

Ces évolutions de la législation doivent intervenir en veillant à ce que les dispositifs concernés ne soient pas détournés de leur objet par la recherche d'une optimisation excessive.

Enfin, la tendance à la diversification des activités du monde rural, à l'instar de l'activité de méthanisation agricole, doit mieux être prise en compte par la législation fiscale.

Dans le respect d'un principe d'égalité de concurrence, les régimes de pluriactivité peuvent être assouplis, notamment pour les GAEC.

Une fiscalité plus incitative peut également être envisagée pour les activités de méthanisation agricole. Les pionniers de ce secteur devraient enfin bénéficier des mêmes avantages fiscaux que les nouveaux méthaniseurs.

INTRODUCTION

Les difficultés que traverse le secteur agricole ne sont pas nouvelles. Ainsi, en dix ans, le nombre d'exploitations a diminué de près de 25 %. De nombreuses filières connaissent aujourd'hui une situation économique difficile, pour des raisons diverses telles que l'impact de l'embargo russe, le développement de la concurrence internationale, la volatilité des marchés et les mauvaises conditions climatiques.

Dans ce contexte difficile, l'existence d'une fiscalité spécifique apparaît nécessaire et justifiée.

Cette fiscalité agricole souffre cependant d'une mauvaise image. Outre sa complexité, on lui reproche souvent son caractère dérogatoire qui méconnaîtrait le principe d'égalité devant l'impôt.

Ce dernier grief est largement infondé.

L'existence d'une fiscalité adaptée est justifiée par la variabilité du revenu agricole – soumis à des cycles plus prononcés que le reste de l'économie – et son intensité capitalistique – due notamment au poids financier du foncier.

La progressivité de l'impôt sur le revenu pénalise, en effet, les revenus cycliques sans que cela puisse être justifié par l'objectif de redistribution. De même, l'impossibilité d'amortir comptablement la terre et la faible rentabilité des capitaux investis alourdissent proportionnellement la charge fiscale des exploitants agricoles par rapport à celle supportée par les autres acteurs économiques.

L'application du droit commun fiscal aux exploitants agricoles aurait donc pour effet de sur-fiscaliser ces derniers.

La fiscalité agricole ne doit donc pas être perçue comme un privilège octroyé à une catégorie socioprofessionnelle mais comme un instrument permettant de rétablir une équité fiscale entre les contribuables. Pour autant, elle doit être réexaminée au regard des transformations récentes que connaît le monde rural et en particulier le secteur agricole : accroissement de l'exposition au risque, diminution du nombre d'exploitants, tendance au regroupement des exploitations, réorientation de la politique agricole commune (PAC), etc.

La fiscalité agricole – qui s'est construite sur la base d'une fiscalité individuelle – est-elle bien adaptée à l'émergence d'une agriculture de groupe ?

Est-elle suffisamment efficace pour traiter de la plus forte variabilité des revenus causée par la fin des politiques publiques de prix garantis ? Permet-elle, dans des conditions optimales, la constitution d'une épargne de précaution indispensable à la gestion des risques propres à l'agriculture ?

Intègre-t-elle suffisamment les diversifications récentes du monde agricole telles que l'activité de méthanisation ?

Ces questions méritaient d'autant plus d'être posées que la législation fiscale agricole n'a pas fait l'objet d'un réexamen d'ensemble depuis le rapport des députés Béatrice Marre et Jérôme Cahuzac, remis au Premier ministre le 28 mars 2000.

Il a, dès lors, paru important à notre commission des finances d'étudier ce sujet. C'est dans ce contexte que, le 28 octobre 2014, la mission d'information a été créée. L'objectif assigné à cette mission était double. D'une manière immédiate, il s'agissait d'étudier les conclusions des « *assises de la fiscalité agricole* » – auquel le Parlement n'a pas été associé – afin de doter celui-ci d'une capacité d'analyse autonome. Ce faisant, la mission a pu jouer un rôle moteur dans la traduction législative des conclusions de ces assises.

Les assises de la fiscalité agricole

Le ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt a conduit, à partir du 14 mars 2014, des « *assises de la fiscalité agricole* ».

Réalisées en concertation avec les organisations professionnelles agricoles, ces assises ont donné lieu à la réunion de plusieurs groupes de travail. Aucun relevé de conclusions n'a toutefois été rendu public.

Un communiqué de presse a été publié le 23 septembre 2014 annonçant trois séries d'aménagements concernant la déduction pour aléas (DPA), le régime du forfait collectif et la méthanisation agricole.

Ces annonces ont été traduites partiellement à l'occasion de l'examen du projet de loi de finances pour 2015 et du projet de loi de finances rectificative pour 2014.

Ainsi, l'article 60 de la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015 a exonéré, de manière temporaire, de taxe foncière sur les propriétés bâties et de cotisation foncière des entreprises les installations de méthanisation agricole, à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de leur achèvement. L'exonération, initialement prévue pour cinq ans par le projet de loi, a été portée à sept ans à l'initiative de votre Rapporteur.

Le régime de la DPA a par ailleurs été aménagé, à l'initiative de votre Rapporteur, par les articles 68, 69 et 70 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014. Les aménagements adoptés rejoignent les conclusions des assises de la fiscalité agricole. Le taux d'intérêt légal a ainsi été substitué au taux d'intérêt de retard pour le calcul du montant de la réintégration en cas de non-utilisation de la DPA. Le principe de transparence a, en outre, été étendu pour le calcul du plafond annuel et pluriannuel de la DPA applicable aux groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) et aux exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL), dans la limite de quatre associés au lieu de trois auparavant.

En revanche, la simplification du régime du forfait collectif n'a pas encore fait l'objet d'une traduction législative, en dépit du large consensus qui a entouré cette proposition lors des assises.

Dans un second temps, la mission a voulu faire le point sur les spécificités de la fiscalité agricole pour s'assurer que celles-ci répondent encore aux défis et aux principales difficultés de l'agriculture du XXIème siècle.

La mission a concentré ses travaux sur la fiscalité agricole « *générale* », c'est-à-dire sur le socle commun applicable à l'essentiel des exploitants agricoles. Elle n'a donc pas abordé les particularismes de certaines composantes de la fiscalité agricole - tels que le régime forestier par exemple ou encore les régimes territoriaux applicables en Corse et en Outre-mer. Elle n'a pas, non plus, traité des aspects relatifs à la fiscalité environnementale (taxe générale sur les activités polluantes, mesures sur les carburants, etc.) et aux droits d'accises perçus sur certains produits agricoles.

L'annexe n° 2 du présent rapport recense les principales dépenses fiscales spécifiques à l'activité agricole – hors mesures de carburant et hors remboursement de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) – qui ont fait l'objet d'une attention particulière dans le cadre des travaux de la mission d'information.

Les travaux de la mission ont plus particulièrement porté sur quatre sujets : la variabilité du revenu agricole, la pluriactivité d'une partie du monde agricole, la multiplicité des formes d'exploitation, et les enjeux liés à l'installation de nouveaux agriculteurs. D'une manière plus générale, la mission s'est donc interrogée sur la pertinence et l'efficacité de la fiscalité agricole.

Au terme de ses travaux, la mission d'information considère que la fiscalité agricole devrait être simplifiée pour les plus petites exploitations et, pour les plus importantes, accompagner l'émergence d'une agriculture de groupe, mieux armée pour faire face aux évolutions du marché. En d'autres termes, la fiscalité agricole doit s'extraire du modèle de la fiscalité du particulier – à partir duquel elle a été conçue – pour évoluer vers une fiscalité adaptée à l'entreprise agricole du XXI^{ème} siècle ⁽¹⁾.

La mission a ainsi formulé une série de recommandations, en veillant à ce que celles-ci obéissent au principe d'« assiette fiscale constante ». En clair, consciente de la situation des finances publiques, la mission a choisi de ne pas préconiser de nouvelles exonérations. La mission recommande ainsi, sans modifier la base taxable, d'améliorer les possibilités d'utilisation d'outils fiscaux existants. Il est ainsi possible de préserver l'assiette fiscale tout en améliorant les dispositifs de lissage du revenu agricole, le régime de la déduction pour aléas, la mise en œuvre du principe de transparence des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) – tout au plus l'assiette serait-elle décalée dans le temps ou globalisée au sein d'un groupement.

La première partie fait le point des principales spécificités de la fiscalité agricole et s'attache à démontrer leur pertinence, sauf pour l'une d'entre elles - le régime du forfait collectif – dont la simplification est recommandée au profit d'un régime semblable à celui du micro BIC.

La deuxième partie porte sur la manière dont la fiscalité doit contribuer à préparer l'avenir de l'agriculture française à travers les dispositifs fiscaux relatifs à l'installation des jeunes agriculteurs, à la transmission des exploitations et au regroupement des exploitants.

La troisième partie aborde la question des outils fiscaux qui permettent d'appréhender la variabilité du revenu agricole et de gérer les risques. Elle s'intéresse à l'efficacité des incitations en vue de la constitution d'une épargne de précaution ainsi qu'aux différents dispositifs qui autorisent un lissage fiscal du revenu.

Enfin, la quatrième partie s'intéresse à la diversification des activités du monde agricole et examine de quelle manière le droit fiscal pourrait mieux l'accompagner sans créer les conditions d'une concurrence déloyale à l'encontre des professionnels non agriculteurs.

(1) Position défendue notamment par Jean-Marie Séronie dans son ouvrage "L'agriculture française : une diva à réveiller", éditions Quae, août 2014.

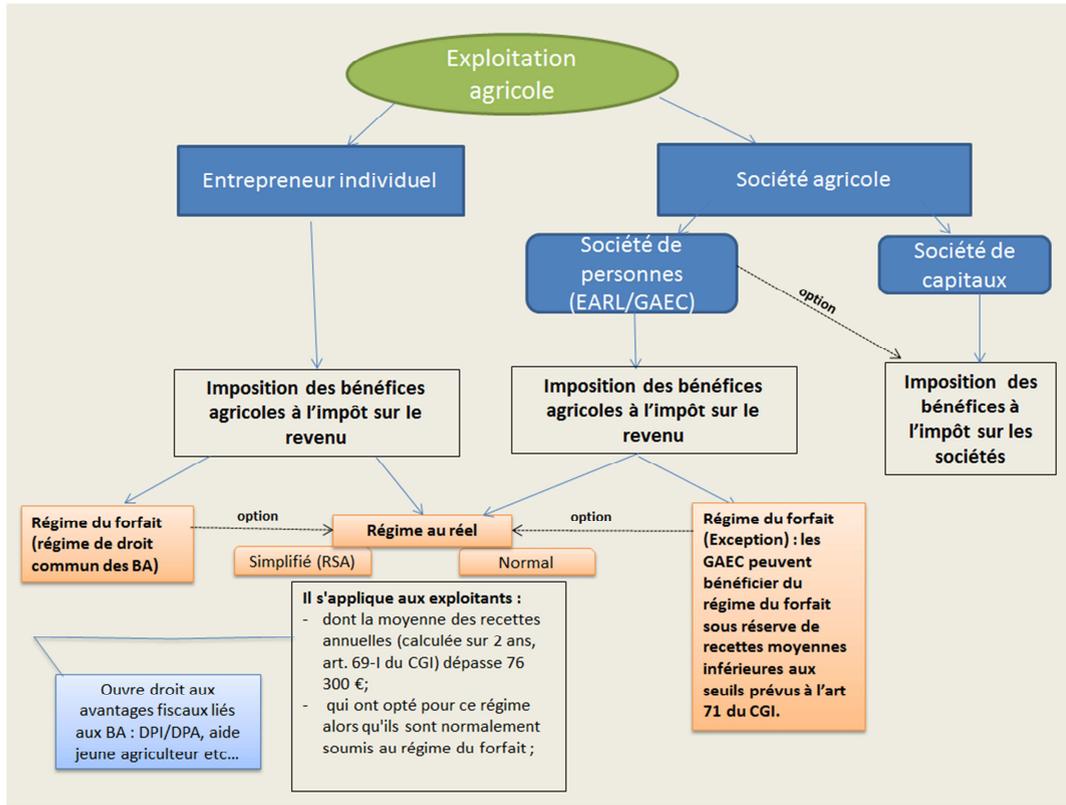
PREMIÈRE PARTIE : LES SPÉCIFICITÉS DE LA FISCALITÉ AGRICOLE

Un panorama rapide de la fiscalité agricole fait apparaître de nombreuses spécificités (I).

À l'examen, la plupart de ces spécificités sont légitimes en ce qu'elles reposent sur des raisons objectives. Elles permettent, en effet, de corriger les injustices que provoquerait l'application mécanique du droit commun fiscal sur les exploitants agricoles (II).

Toutefois, l'une de ces spécificités apparaît dépassée et mérite d'être simplifiée : le forfait collectif (III).

Le schéma suivant résume le régime fiscal complexe applicable aux exploitations agricoles en fonction de la forme juridique de l'exploitation agricole.



Source : commission des Finances.

I. PANORAMA DE LA FISCALITÉ AGRICOLE

La fiscalité agricole présente des spécificités tant pour l'imposition du bénéfice qu'en matière de TVA et de fiscalité directe locale.

A. L'IMPOSITION DU BÉNÉFICE

Comme pour toute activité professionnelle, l'imposition du bénéfice agricole peut intervenir à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

L'impôt sur les sociétés ne présente pas de spécificité propre au monde agricole. De ce fait, il est encore peu répandu dans ce secteur (environ 0,5 % des exploitations selon les données du recensement agricole général de 2010), ce qui suscite des réflexions sur l'opportunité de créer un IS agricole – qui serait calculé selon les règles des bénéficiaires agricoles et non pas selon les règles des bénéfices industriels et commerciaux – afin d'accompagner la tendance au regroupement des exploitants.

L'impôt sur le revenu connaît en revanche des aménagements dans le calcul de l'assiette pour les bénéfices issus d'une exploitation agricole. Celle-ci peut être calculée selon un régime de forfait collectif ou un régime réel d'imposition qui peut être simplifié ou normal.

RÉPARTITION DES CONTRIBUABLES RELEVANT DE LA CATÉGORIE DES BÉNÉFICIAIRES AGRICOLES SELON LA FORME JURIDIQUE ET LE RÉGIME D'IMPOSITION

	Forfait	Réel simplifié	Réel normal
Autre	12 033	3 057	1 941
Exploitant individuel	344 623	96 883	31 134
Exploitation à responsabilité limitée	749	47 818	35 131
GAEC	6 726	18 657	12 042
Société civile	1 224	12 240	13 228
TOTAL	365 339	178 655	93 476

Source : DGFIP, Bureau GF3C.

Le champ d'application de ces différents régimes dépend principalement du montant des recettes de l'exploitation.

SEUIL DES DIFFÉRENTS RÉGIMES POUR UN EXPLOITANT AGRICOLE INDIVIDUEL

Moyenne annuelle des recettes des deux exercices précédents	Régime d'imposition
Inférieur à 76 300 €	Forfait
De 76 300 € à 350 000 €	Réel simplifié
Supérieure à 350 000 €	Réel normal

Un exploitant relevant du forfait peut opter pour un régime réel. Cette option peut s'avérer intéressante pour un exploitant qui réalise un déficit ou qui engage des charges importantes. De même, un exploitant soumis au réel simplifié peut opter pour le régime normal (ce cas de figure est plus rare car cette option ne présente pas d'avantage). Selon les données fournies par l'administration fiscale à votre Rapporteur, environ 5,2 % des contribuables éligibles au régime forfaitaire - soit près de 20 000 exploitants - ont décidé d'opter pour un régime réel d'imposition.

Il n'existe, en revanche, aucune différence de taux d'imposition entre ces différents régimes. Conformément aux règles générales de l'impôt sur le revenu, l'assiette calculée selon le régime forfaitaire, réel simplifié ou réel normal intègre le revenu brut global du foyer fiscal. Celui-ci est soumis - après prise en compte des éventuelles charges déductibles du foyer - au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

1. Le forfait collectif

Selon l'administration fiscale, il n'est pas possible de déterminer l'assiette fiscale globale des exploitants agricoles relevant du régime forfaitaire agricole ⁽¹⁾. Il convient donc de se référer aux données du ministère de l'agriculture au titre de l'assiette sociale pour mesurer l'importance économique de l'activité agricole soumise à un régime forfaitaire d'imposition. Selon ces données sociales, l'assiette soumise au forfait s'est limitée à 781 millions d'euros en 2013 ⁽²⁾.

Dans le régime du forfait collectif, le bénéfice de l'exploitant est déterminé par l'administration sur la base de bénéfices unitaires moyens fixés dans chaque département.

- *Le régime du forfait collectif n'est pas ouvert à tous les agriculteurs*

Un exploitant agricole relève du régime forfaitaire s'il réunit les trois conditions cumulatives suivantes :

- ses recettes, pour l'ensemble de ses exploitations agricoles, ne doivent pas dépasser une moyenne de 76 300 euros mesurée sur deux années consécutives (I de l'article 69 du CGI, *a contrario*) ; il résulte de cette règle qu'un agriculteur qui s'installe relève de plein droit du forfait quel que soit le chiffre d'affaires qu'il réalise, puisqu'il n'a - par hypothèse - pas encore clôturé ses deux premiers exercices. En pratique, il peut être intéressant d'opter dès l'installation, pour un régime réel, afin de bénéficier de l'abattement sur les bénéfices en faveur des jeunes agriculteurs ;

(1) Source : réponses au questionnaire du Rapporteur.

(2) Idem.

– il ne doit pas avoir été soumis précédemment à un régime réel d'imposition, sauf – et uniquement sur option – si ses recettes, mesurées sur la moyenne de deux années consécutives, sont inférieures à 46 000 euros (article 69 B du CGI) ;

– il ne doit pas exercer une autre activité ou l'exercer dans des conditions relevant obligatoirement du régime réel (articles 63, 69 B, 69 C, 69 D et 69 E).

Les contribuables exclus du forfait agricole en application de cette dernière règle sont les conjoints survivants ou les indivisions successorales poursuivant l'exploitation d'un exploitant décédé qui était soumis à un régime réel en raison de ses recettes (article 69 B), les personnes effectuant des opérations commerciales sur les animaux de boucherie et de charcuterie (article 69 C), les sociétés de personnes à activité agricole, à l'exception des GAEC et des groupements forestiers, créés à compter du 1er janvier 1997 (article 69 D), les exploitants dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire (article 69 E), et les exploitants qui exercent les activités suivantes (troisième, quatrième et cinquième alinéas de l'article 63) :

– préparation et entraînement des équidés domestiques, en vue de leur exploitation dans les activités autres que celles du spectacle ;

– vente de biomasse sèche ou humide ;

– mise à disposition de droits au paiement au titre du régime de paiement unique prévu par le droit communautaire dans le cadre de la politique agricole commune.

Par ailleurs, l'administration fiscale dispose dans certains cas de la faculté discrétionnaire de dénoncer l'application du régime du forfait et d'imposer à l'exploitant de se soumettre au régime du réel (article 69 A).

● *Une procédure de fixation de l'assiette lourde et complexe*

L'évaluation des bénéfices forfaitaires agricoles comprend deux phases successives :

– une première phase collective, correspondant à la détermination d'après un barème moyen dans le cadre du département ou de la région agricole, des éléments de calcul du bénéfice forfaitaire pour chaque nature de culture ou d'exploitation ;

– une seconde phase individuelle, relative à la détermination de la base d'imposition propre à chaque exploitant.

Le bénéfice forfaitaire agricole est déterminé, pour chaque catégorie ou nature d'exploitation, d'après la valeur des récoltes levées et autres produits de la ferme réalisés au cours de l'année civile, diminuée des frais et charges de l'année, à l'exception du fermage. La méthode consiste à raisonner sur une exploitation

type fictive, pour chaque catégorie d'exploitation, et à établir pour chacune un compte d'exploitation. Sur cette base, l'administration fiscale établit un bénéfice moyen pour chaque activité : polycultures, élevages et productions spécialisées. Le bénéfice ainsi établi peut, enfin, faire l'objet de réductions, sous certaines conditions, lorsque des calamités naturelles ont entraîné des pertes de récoltes ou de bétail.

Le revenu imposable d'une exploitation relevant du forfait est généralement obtenu en multipliant la superficie cultivée par le montant d'un bénéfice moyen hectare ou « *tous autres éléments appropriés* ». Le barème des bénéfices forfaitaires moyens unitaires est, en principe, fixé à l'hectare, mais il peut être aussi déterminé en fonction d'autres éléments : nombre de ruches, d'animaux vendus, d'hectolitres de vin récoltés, etc.

Après avoir classé les exploitations de polyculture en différentes catégories d'après leur revenu cadastral moyen, l'administration arrête les forfaits individuels en appliquant, soit à la superficie utile de l'exploitation, soit au nombre d'éléments de production, soit aux quantités produites, les bénéfices forfaitaires unitaires retenus par les commissions.

2. Le régime réel d'imposition

L'assiette fiscale globale des bénéfiques agricoles des entreprises relevant d'un régime réel d'imposition s'est élevée à plus de 11,6 milliards d'euros en 2013.

ASSIETTE FISCALE GLOBALE DES BÉNÉFICES AGRICOLES RELEVANT D'UN RÉGIME RÉEL D'IMPOSITION EN MILLIERS D'EUROS EN 2013

Réel simplifié	4 715 353
Réel normal	6 923 277
Total	11 638 630

Source : DGFIP, Bureau GF3C.

Les règles d'assiette sont globalement les mêmes dans le régime simplifié et dans le régime réel, sauf en ce qui concerne certaines évaluations des stocks. Les différences entre les deux régimes portent essentiellement sur les obligations déclaratives et comptables qui sont allégées dans le régime simplifié.

Pour le reste, et sous réserve de quelques spécificités qui tiennent compte des contraintes du monde agricole, le régime réel d'imposition de la catégorie des bénéfiques agricoles, qu'il soit simplifié ou réel, est calculé selon les mêmes modalités que celles applicables aux bénéfiques industriels et commerciaux, c'est-à-dire sur la base d'une comptabilité d'engagement à partir des créances acquises et des dépenses engagées. Contrairement aux titulaires de bénéfices non commerciaux, la comptabilité des exploitants agricoles soumis au réel n'est donc pas une comptabilité de caisse réalisée à partir des encaissements et des décaissements.

Les principales spécificités des bénéficiaires agricoles relevant du régime réel sont examinées ci-après.

● *Abattements sur les bénéficiaires des jeunes agriculteurs (article 73 B du CGI)*

Les exploitants percevant la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs ou un prêt spécial prévu par le code rural bénéficient d'un abattement de 50 % sur les bénéfices des soixante premiers mois d'activité. Ce taux est porté à 100 % au titre de l'exercice de perception de l'aide – qu'il s'agisse du premier exercice ou d'un exercice ultérieur.

Le coût de la mesure est évalué à 61 millions d'euros pour 2013.

● *Déductions pour investissement et pour aléas (articles 72 D, 72 D bis et 72 D ter du CGI)*

Les exploitants peuvent déduire chaque année, dans la limite de leur bénéfice, un montant plafonné à 27 000 euros :

– en vue de l'acquisition de stocks à rotation lente ou de parts de sociétés de coopératives agricoles (déduction pour investissement),

– ou pour anticiper un aléa à condition de placer 50 % de cette déduction dans un compte d'affectation auprès d'un établissement de crédit (déduction pour aléas).

Lorsque le résultat de l'exercice est supérieur d'au moins 20 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents, un complément de déduction pour aléas est possible au-delà du plafond annuel dans la limite de 500 euros par salarié en équivalent temps plein.

Le montant global des déductions est plafonné à la différence positive entre la somme de 150 000 euros et le montant des déductions pratiquées et non encore rapportées au résultat.

Pour 2013, le coût de la déduction pour investissement a été évalué à 260 millions d'euros, et celui de la déduction pour aléas à 16 millions d'euros. Il est à noter que ces montants ne représentent pas une perte définitive pour le budget de l'État, puisque ces deux déductions font l'objet d'une réintégration dans le revenu imposable à l'issue d'un certain délai. Il s'agit donc davantage d'une assiette fiscale différée dans le temps. De surcroît, dans l'hypothèse d'une réintégration à un taux moyen d'imposition plus élevé que celui qui aurait été appliqué l'année de la déduction, ces dispositifs peuvent au contraire représenter un gain pour le budget de l'État. Les gains et pertes réels engendrés par les déductions pour aléas et pour investissement demeurent cependant très difficilement évaluables.

- *Imposition sur une moyenne triennale (article 75-0 B du CGI)*

L'imposition sur une moyenne triennale 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.

L'option pour une moyenne triennale est considérée comme une modalité particulière de calcul de l'impôt et ne fait donc pas l'objet d'un chiffrage au titre des dépenses fiscales.

- *Étalement du revenu exceptionnel (article 75-0 A du CGI)*

Sur option, l'exploitant peut étaler sur sept exercices la fraction de bénéfice qui dépasse 25 000 euros ou une fois et demi la moyenne des résultats des trois exercices précédents. Ce régime est également ouvert à la fraction des indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires qui excède la valeur en stock, ou en compte d'achats, des animaux abattus.

Le coût de la mesure est évalué à 20 millions d'euros pour 2013. La perte de recettes pour l'État est donc limitée et liée à la baisse du taux moyen d'imposition du revenu permis par le lissage.

- *Imputation et report des déficits (article 156 1° du CGI)*

Les règles de report des déficits agricoles sont plus contraignantes que celles afférentes aux déficits des activités industrielles et commerciales.

Contrairement aux déficits issus d'une activité professionnelle relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, les déficits provenant d'exploitations agricoles ne sont pas imputables sur le revenu du foyer fiscal lorsque le total des revenus nets d'autres sources excède 107 075 euros. Ces déficits peuvent cependant être admis en déduction des bénéfices de même nature des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

Cette disposition – connue par les spécialistes sous le nom d'amendement « *Gabin* » en référence au célèbre acteur – a pour objet de dissuader les comportements d'optimisation fiscale excessive consistant à exploiter volontairement et durablement une exploitation déficitaire – dans un but de loisir – et à imputer ces déficits sur des revenus issus d'autres activités.

- *Décote sur les stocks à rotation lente dans le régime simplifié (article 74 du CGI)*

Les stocks sont, en principe, évalués au coût de revient selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux.

Par exception, le prix de revient des produits finis peut être déterminé forfaitairement en appliquant au cours du jour à la clôture de l'exercice une décote

correspondant au bénéfice brut susceptible d'être réalisé lors de la vente. Cette décote est appréciée par l'exploitant, sous le contrôle de l'administration.

De même, sur option, les autres stocks – à l'exception des matières premières achetées et des avances aux cultures – peuvent être évalués forfaitairement à partir du cours du jour à la clôture de l'exercice en appliquant une décote de 20 %. Cette décote est portée à 30 % pour les bovins et les produits de la viticulture. En outre, la variation du prix à retenir entre la date d'ouverture et de clôture d'un même exercice est limitée à 20 %. L'exploitant peut toutefois renoncer à cette limitation.

● *Pluriactivité : le rattachement des activités accessoires non agricoles (articles 75 et 75 A du CGI)*

Les exploitants peuvent rattacher à leurs bénéfices agricoles les bénéfices d'activités non agricoles qu'ils réalisent à condition que ceux-ci n'excèdent, ni 30 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 50 000 euros. Ces seuils sont portés respectivement à 50 % et 100 000 euros pour les produits des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne.

● *Crédit d'impôt en faveur des dépenses de remplacement pour congés (article 200 undecies du CGI)*

Le crédit d'impôt au titre des dépenses de remplacement pour congé des exploitants agricoles a été institué par la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole. Il a été reconduit jusqu'au 31 décembre 2016 par la loi de finances pour 2013.

Ce crédit d'impôt est réservé aux exploitants agricoles exerçant à titre principal une activité nécessitant leur présence journalière tout au long de l'année sur l'exploitation. Il est égal à la moitié des dépenses de personnel dans la limite de 14 jours de remplacement, le coût d'une journée étant plafonné à 42 fois le taux horaire du minimum garanti.

Le coût de la mesure est évalué à 12 millions d'euros pour 2014.

● *Crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique (article 244 quater L du CGI)*

Un crédit d'impôt de 2 500 euros est accordé aux entreprises agricoles dont 40 % des recettes proviennent d'un mode de production biologique.

Le coût de la mesure est évalué à 20 millions d'euros pour 2014.

3. Les adaptations de la fiscalité pour les groupements à l'impôt sur le revenu

Deux types de sociétés de personnes, relevant de l'impôt sur le revenu, ont été créés spécialement pour le monde agricole : le groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC) et l'exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL).

On dénombre aujourd'hui environ 37 000 GAEC pour 85 000 associés, et 78 000 EARL pour 100 000 associés.

a. Le principe de transparence applicable aux GAEC

Une personne morale est, en principe, traitée par la législation fiscale comme une seule exploitation – peu importe le nombre d'associés. Autrement dit, dans une société de personnes agricole, les avantages fiscaux dont bénéficie un exploitant individuel ne peuvent pas être multipliés par le nombre d'associés.

Les GAEC bénéficient toutefois d'un traitement d'exception. Le principe de transparence permet aux associés de GAEC d'être traités comme des exploitants individuels.

Ce principe de transparence est, toutefois, atténué voire neutralisé pour certains dispositifs.

PRINCIPAUX DISPOSITIFS FISCAUX AU TITRE DESQUELS LE PRINCIPE DE TRANSPARENCE EST RESTREINT OU SUPPRIMÉ DANS LES GAEC

Dispositifs fiscaux	Principe de transparence
Seuil d'assujettissement au réel	Atténué à partir du quatrième associé
Seuil d'assujettissement au régime simplifié de l'agriculture (TVA)	
Crédit d'impôt en faveur de l'agriculteur biologique	Limité à trois associés
Calcul du plafond commun DPA/DPI	Limité à quatre associés
Crédit d'impôt en faveur des dépenses de remplacement pour congés	Pas de principe de transparence inscrit dans la loi
Rattachement des activités accessoires agricoles	

Ces dispositifs seront réexaminés en détail dans la deuxième partie du rapport.

b. L'EARL ne favorise pas les regroupements

L'exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL) a été créée en 1985. Elle peut être unipersonnelle et permet, dans ce cas, de dissocier le patrimoine professionnel et le patrimoine personnel de l'exploitant.

Cette forme de société ne peut pas bénéficier du régime du forfait – sauf pour les EARL créées avant le 1^{er} janvier 1997.

Elle ne bénéficie pas du principe de transparence en matière de fiscalité – sauf, mais seulement jusqu'à quatre associés, pour l'application du plafond commun des déductions pour investissement et pour aléas.

L'absence de principe de transparence explique sans doute les raisons pour lesquelles l'EARL est majoritairement unipersonnelle – même si près de la moitié des EARL ont deux associés, cette situation étant due au fait qu'avant la loi de modernisation de l'agriculture et de la pêche du 27 juillet 2010, il n'était pas permis de constituer des GAEC entre époux.

B. LA TVA AGRICOLE

Les activités agricoles sont assujetties à la TVA selon deux régimes : l'un – dit régime simplifié de l'agriculture (RSA) – est un véritable régime d'assujettissement à la TVA même s'il est simplifié, l'autre – dit régime du remboursement forfaitaire de TVA (RFA) – constitue en réalité un mécanisme de subvention pour compenser la charge de TVA ayant grevé les achats des petites exploitations.

RÉPARTITION DES EXPLOITANTS AGRICOLES ENTRE RÉGIME RSA ET RFA DEPUIS 2008

Année	Nombre d'exploitants au remboursement forfaitaire (RFA)	Nombre d'exploitants au régime simplifié agricole (RSA)	Proportion d'exploitants au RFA par rapport aux exploitants au RSI
2008	79 400	449 750	17,7 %
2009	73 275	442 640	16,6 %
2010	67 945	437 820	15,5 %
2011	66 427	433 795	15,3 %
2012	62 931	431 521	14,6 %

Source : Medoc, bureau GF2A-DGFIP.

Comme l'illustre le tableau qui précède, le nombre d'exploitations bénéficiant du remboursement forfaitaire est en baisse depuis 2008, aussi bien en valeur qu'en proportion par rapport au nombre d'exploitants relevant du régime simplifié agricole.

1. Le régime simplifié de l'agriculture (RSA)

Les exploitants agricoles dont la moyenne annuelle des deux années civiles consécutives précédentes dépasse un seuil de 46 000 euros sont obligatoirement soumis à la TVA.

Appréciation du seuil d'assujettissement au RSA pour les GAEC

Lorsque la moyenne des recettes du groupement calculée sur deux années civiles consécutives est inférieure ou égale à 138 000 euros, la limite au-delà de laquelle le GAEC est obligatoirement soumis à la TVA est égale à celle des exploitants individuels (46 000 euros) multipliée par le nombre d'associés.

Lorsque cette même moyenne est supérieure à 138 000 euros, la limite au-delà de laquelle le GAEC est obligatoirement soumis à la TVA est fixée à 60 % de la limite applicable aux exploitants individuels (soit 27 600 euros) multipliée par le nombre d'associés.

La combinaison de ces deux règles aboutit à atténuer le principe de transparence du GAEC à partir du quatrième associé.

Sont également assujettis obligatoirement au RSA, les exploitants agricoles utilisant des méthodes commerciales ou des procédés industriels, ou encore des exploitants agricoles ayant une activité commerciale portant sur des animaux de boucherie ou de charcuterie.

Les autres exploitants agricoles peuvent, sur option, se soumettre au RSA. Selon la Direction de la législation fiscale, la proportion des exploitants relevant normalement du remboursement forfaitaire et ayant opté pour le régime simplifié est de 5,1 % en 2012, et demeure donc marginale.

Contrairement aux règles applicables pour les bénéficiaires industriels et commerciaux, la TVA est exigible lors de l'encaissement du prix et non pas dès que la créance est acquise.

En principe, l'exploitant acquitte en cours d'année la TVA par des acomptes trimestriels au moins égal au cinquième de l'impôt dû au titre de l'année précédente. Le solde éventuel est versé lors du dépôt d'une déclaration annuelle de régularisation. Sur option, pour une période de cinq ans tacitement reconductible, l'exploitant peut s'acquitter de la TVA sur la base de déclarations trimestrielles ou mensuelles.

Sauf s'il bénéficie du régime de la pluriactivité prévue pour l'impôt sur le revenu, l'exploitant agricole qui exerce parallèlement une activité non agricole soumise à la TVA doit s'acquitter de la fraction de taxe exigible à ce titre selon les règles de droit commun. En pratique, cela les contraint à tenir une double comptabilité.

2. Régime du remboursement forfaitaire

Les exploitants agricoles non redevables de la TVA bénéficient d'un régime de remboursement forfaitaire. Ce régime n'est pas un véritable mode d'imposition à la TVA mais une forme de subvention versée aux petits exploitants agricoles et destinée à compenser la charge de TVA ayant grevé leurs achats.

Le montant du remboursement forfaitaire, calculé sur le montant net des encaissements, est égal à :

– 5,59 % pour le lait, les animaux de basse-cour, les œufs, les animaux de boucherie et de charcuterie, les céréales, les graines oléagineuses et les protéagineux ;

– 4,43 % pour les autres produits.

Ce régime de TVA a permis aux agriculteurs de percevoir, en 2012, plus de 34 millions d'euros de remboursements.

C. LA FISCALITÉ DIRECTE LOCALE

Il existe principalement trois exonérations applicables au secteur agricole en matière de fiscalité directe locale, l'une concerne la taxe foncière sur les propriétés bâties, et les deux autres la taxe foncière sur les propriétés non bâties.

En premier lieu, les bâtiments qui servent aux exploitations rurales, de manière permanente et exclusive, sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

En deuxième lieu, les jeunes agriculteurs qui perçoivent la dotation d'installation, de prêts à moyen terme spéciaux (MTS) ou qui ont souscrit un contrat territorial d'exploitation (CTE) voient leur taxe foncière sur les propriétés non bâties réduite de 50 % pendant 5 ans à partir de leur installation. Sur décision des collectivités territoriales, les 50 % restants peuvent également être exonérés.

Le coût de cette mesure est évalué à 10 millions pour l'État et les collectivités locales.

Enfin, les propriétés non bâties agricoles sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés non bâties perçue au profit des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale à concurrence de 20 %.

Le coût de cette mesure est évalué à 170 millions d'euros pour l'État.

II. DES SPÉCIFICITÉS FONDÉES SUR DES RAISONS OBJECTIVES

Il existe plusieurs raisons objectives – et de nature strictement économiques – qui justifient l'existence de spécificités propres à la fiscalité agricole.

De manière inhabituelle, et sans que cela puisse présenter une quelconque valeur normative, le code général des impôts énonce directement certains des motifs économiques qui justifient l'existence d'une fiscalité dérogatoire pour le monde agricole.

Le I de l'article 72 dispose ainsi que le revenu imposable agricole est déterminé selon « *des règles et modalités adaptées aux contraintes et caractéristiques particulières de la production agricole, et de leur incidence sur la gestion, qui sont notamment :*

La faible niveau du chiffre d'affaires par rapport au capital investi, ce qui se traduit par une lente rotation des capitaux ;

La proportion exagérément importante des éléments non amortissables dans le bilan : foncier non bâti, amélioration foncière permanente, parts de coopératives et de SICA ;

L'irrégularité importante des revenus ».

Ces dispositions ont le mérite de mettre l'accent sur deux aspects prononcés de l'activité agricole, l'un et l'autre pénalisant au regard du droit commun fiscal : son intensité capitalistique (A) et la variabilité du revenu qui en est issu (B).

La pluriactivité traditionnelle dans une partie du monde agricole (C) et l'émergence d'une agriculture de groupe (D) justifient également que la fiscalité fasse l'objet d'aménagements.

A. L'INTENSITÉ CAPITALISTIQUE DE L'ACTIVITÉ AGRICOLE

Le revenu agricole est un revenu mixte qui résulte tout autant – voire davantage – du patrimoine (capital investi, terres, matériels) que du travail.

La mixité du revenu agricole n'est pas en elle-même une originalité. Tout travailleur indépendant (commerçant, artisan, libéral) est conduit à investir une part de ses biens pour son activité – c'est d'ailleurs ce qui le distingue du salarié.

L'originalité réside dans l'importance du capital nécessaire pour dégager un revenu agricole. Dans la combinaison des facteurs de production « capital » et « travail », le facteur « capital » tient une place considérable que l'on retrouve uniquement dans les activités industrielles, lesquelles ne peuvent – à l'inverse des activités agricoles - être mises en œuvre par un travailleur individuel. Et contrairement à un industriel, l'agriculteur ne peut pas amortir son outil de production puisque celui-ci est constitué principalement par la terre qu'il exploite. Cet obstacle peut certes être contourné par le biais d'une stratégie de démembrement de propriété, permettant ainsi l'amortissement de l'usufruit *via* une société d'exploitation distincte de l'acquéreur de la nue-propriété. Cependant, bien que l'achat du foncier démembré ne soit pas illégal, ce type d'optimisation ne demeure pas sans risque puisque qu'il peut être considéré par le juge comme un montage frauduleux, notamment s'il est réalisé dans un objectif exclusivement fiscal.

Ainsi, selon l'INSEE, les agriculteurs possèdent les plus gros patrimoines professionnels bruts, avant prise en compte de l'endettement (487 800 euros en moyenne, la médiane se situant à 309 500 euros). On observe aussi qu'au sein du premier décile, les agriculteurs sont la seule catégorie socioprofessionnelle à posséder un patrimoine professionnel significatif (54 100 euros bruts au sommet du premier décile contre un patrimoine nul pour les autres catégories socioprofessionnelles).

**PATRIMOINE PROFESSIONNEL BRUT EN EUROS
PAR CATÉGORIES SOCIOPROFESSIONNELLE**

	Moyen	Médian	D9	D1
Agriculteur	487 800	309 500	1 000 000	54 100
Artisan, commerçant, industriel	264 100	44 100	470 300	0
Profession libérale	181 100	5 600	451 500	0
Cadre	51 400	0	4 000	0
Profession intermédiaire	8 400	0	900	0
Employé	6 200	0	0	0
Ouvrier qualifié	3 800	0	0	0
Ouvrier non qualifié	5 900	0	0	0
Agriculteur retraité	56 700	0	166 500	0
Indépendant retraité	43 100	0	33 400	0
Salarié retraité	7 500	0	0	0
Inactif n'ayant jamais travaillé	2 300	0	0	0

Source : Insee, Enquête patrimoine 2009-2010.

Ce patrimoine est essentiellement constitué par la terre affectée à l'exploitation. En agriculture, le foncier est une nécessité vitale dont il faut assumer le poids financier – et si certaines exploitations échappent à cette règle, le capital investi n'en demeure pas moins considérable.

Par ailleurs, le secteur agricole consomme en proportion davantage de capital que le reste de l'économie. Les données de l'INSEE font ainsi apparaître que 44 % de la valeur ajoutée brute de la branche agricole est consacrée à la consommation de capital fixe contre 19 % pour l'ensemble branches, et 28 % pour l'industrie manufacturière.

CONSOMMATION BRUTE DE CAPITAL FIXE PAR RAPPORT À LA VALEUR AJOUTÉE BRUTE

	Branche agriculture	Branche industrie manufacturière	Ensemble des branches
VA brute en milliard d'€	25,5	262,1	1 896,9
Consommation brute de capital fixe en milliard d'€	11,1	72,3	367,3
Consommation brute de capital fixe/VA brute en %	44 %	28 %	19 %

Source : comptes nationaux de l'INSEE 2013 et comptes nationaux de l'agriculture 2013.

Sans intervention du législateur, la dimension hautement capitalistique du revenu agricole pourrait pénaliser les agriculteurs par rapport à d'autres travailleurs indépendants individuels. On pense naturellement à l'impôt foncier ou encore à la détermination des cotisations sociales qui doivent normalement être assises sur les seuls revenus du travail. Ces deux types de prélèvement pèseraient trop lourdement sur le secteur s'ils ne faisaient pas l'objet d'aménagements destinés à rétablir l'équité entre acteurs économiques.

La transmission de l'entreprise agricole peut aussi être pénalisée à cause des droits d'enregistrement qui pèsent sur le capital. De même, la rentabilité du capital investi est moindre que dans l'industrie du fait de l'impossibilité d'amortir

comptablement la terre affectée à l'exploitation. Cette faible rentabilité est accentuée par le cycle relativement long de production : le cycle biologique s'étend sur une année voire plusieurs selon la nature de la production. Enfin, l'importance du capital en agriculture nécessite un renouvellement plus fréquent des investissements que celui qui est habituellement constaté dans les activités civiles et commerciales.

Pour toutes ces raisons, indépendamment des nouvelles modalités de portage foncier agricole qui semblent se développer peu à peu, des mesures encourageant l'investissement, allégeant le coût du foncier ou encore facilitant l'installation des jeunes agriculteurs sont indispensables. À défaut, le droit commun fiscal pénaliserait excessivement le secteur agricole par rapport aux autres secteurs de l'économie.

**PRINCIPALES SPÉCIFICITÉS DE LA FISCALITÉ AGRICOLE
JUSTIFIÉES PAR L'INTENSITÉ CAPITALISTIQUE DU SECTEUR AGRICOLE**

Finalités	Spécificités de la fiscalité agricole
Encourager l'investissement	Déduction pour investissements (72 D du CGI)
Alléger le poids du foncier	Exonération de taxe foncière des bâtiments ruraux (1382 6° du CGI)
Alléger le poids du stock	Décote pour les stocks à rotation lente dans le régime simplifié (74 du CGI)
Encourager les installations	Abattement sur les bénéfices réalisés par les jeunes agriculteurs (73 B du CGI) Exonération partielle et temporaire de taxe foncière sur le non-bâti en faveur des jeunes agriculteurs (1647-00 bis du CGI)

B. LA VARIABILITÉ DU REVENU AGRICOLE

Plusieurs familles d'aléas expliquent l'extrême variabilité du revenu agricole : les aléas climatiques, les aléas sanitaires et les aléas du marché. Le revenu agricole est ainsi soumis à des cycles plus prononcés et plus imprévisibles que ceux des autres secteurs économiques.

La variabilité des cours mondiaux s'est de surcroît ajoutée à la variabilité climatique et sanitaire. L'activité agricole est soumise à davantage de risques que le reste de l'économie, d'autant plus que l'intervention publique directe décroît sous l'effet des accords agricoles internationaux qui limitent les possibilités de stabilisation des prix. Cette variabilité est plus importante en agriculture du fait de la rigidité de la demande (« mur des estomacs »). Un léger excédent peut provoquer un effondrement des cours, surtout pour les denrées très périssables (fruits d'été).

Les comptes nationaux publiés par l'INSEE **démontrent l'extrême variabilité du revenu net de la branche agricole**. Celui-ci s'élevait par exemple à 15,3 milliards d'euros en 2007, avant de s'effondrer à 7,2 milliards d'euros en 2009, pour remonter à 15 milliards en 2011, avant – à nouveau – de chuter à 9,6 milliards en 2013. L'amplitude des résultats est encore plus forte si l'on porte son regard sur certaines productions. Lors des auditions, les représentants du secteur du blé ont indiqué aux membres de la mission que leur revenu pouvait varier de 1 à 10 d'une année à l'autre.

LES COMPTES DE LA BRANCHE AGRICOLE DE 2006 À 2013 EN RÉSUMÉ

(en millions d'euros)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
(+) Production au prix de base	61 414,3	67 363,5	69 226,5	64 024,7	68 393,97	73 344,4	77 103,4	73 919,2
(-) Consommations intermédiaires	35 560,7	38 139,6	42 596,2	41 780,8	40 531,6	44 241,4	46 967,3	48 408,2
<i>dont : Sifim</i>	669,7	531,5	313,6	881,8	1 043,6	788,8	809,3	954,4
(=) Valeur ajoutée brute	25 853,6	29 223,9	26 360,3	22 243,9	27 862,3	29 103	30 136,1	25 511,0
(-) Consommation de capital fixe	9 508,9	9 718,2	10 521,1	10 263,4	10 270,0	10 623,2	10 976,0	11 169,5
(=) Valeur ajoutée nette	16 344,7	19 505,7	16 109,2	11 980,5	17 592,3	18 479,8	19 160,1	14 341,5
(+) Subventions d'exploitations	7 442,7	7 246,6	7 269,7	7 150,2	8 545,2	8 677,2	8 388,0	8 067,9
<i>dont bonifications d'intérêts</i>	177,1	225,1	163,2	98,3	79,5	46,5	108,9	29,9
(-) Autres impôts sur la production	1 320,9	1 357,7	1 439,4	1 453,4	1 468,1	1 432,8	1 574,2	1 607,1
<i>Impôts fonciers</i>	832,5	861,5	897,7	926,9	948,1	875,4	985,5	996,7
<i>Autres impôts sur la production</i>	488,4	496,2	541,7	526,5	520,0	557,4	588,7	610,4
(=) Revenu des facteurs BA	22 466,5	25 394,6	21 939,5	17 677,3	24 669,4	25 724,2	25 973,9	20 802,3
(-) Rémunération des salariés	6 417,6	6 498,9	6 746,1	6 986,5	6 957,6	7 331,5	7 621,6	7 834,3
<i>Salaires</i>	5 129,1	5 250,9	5 478,3	5 657,7	5 722,1	6 034,2	6 236,2	6 410,2
<i>Cotisations sociales</i>	1 288,4	1 248,0	1 267,8	1 328,8	1 235,5	1 297,3	1 385,4	1 424,1
(=) Revenu mixte net (= ENE)	16 049,0	18 895,7	15 193,5	10 690,8	17 711,8	18 392,7	18 352,3	12 968,0
(-) Intérêts	1 259,3	1 470,3	1 710,5	1 174,4	925,8	1 076,9	1 003,5	882,1
<i>(rappel : intérêts dus)</i>	1 751,9	1 780,3	1 860,8	1 957,8	1 889,9	1 822,3	1 849,0	1 815,1
(-) Charges locatives nettes	2 034,1	2 079,8	2 199,9	2 295,4	2 247,7	2 314,1	2 439,2	2 534,7
(=) Revenu net de la branche agricole	12 755,5	15 345,6	11 283,0	7 221,0	14 538,2	15 001,7	14 909,6	9 551,2

Source : Insee.

Sans intervention du législateur pour corriger les effets du droit commun fiscal, les agriculteurs seraient pénalisés par rapport aux autres acteurs économiques notamment par la progressivité et l'annualité du barème de l'impôt sur le revenu. Fortement imposés les années de « vaches grasses », les agriculteurs paieraient sur un cycle complet un impôt nettement supérieur à celui d'un autre agent économique ayant perçu le même revenu, sur la même période, mais de façon lissée.

Exemple relatif à l'impact fiscal de la variabilité des revenus agricoles en l'absence de correctifs

Hypothèses

Sur un cycle de sept ans, un commerçant et un agriculteur réalisent chacun un bénéfice global de 263 200 euros. Le bénéfice du commerçant est réparti en sept résultats égaux de 37 600 euros. Celui de l'agriculteur varie de la façon suivante : quatre années de cycle haut (60 800), une année déficitaire (- 20 000), et deux années de cycle bas (20 000).

Résultats (sur la base du barème de l'impôt sur le revenu 2014 pour une part)

Le commerçant sera imposé sur la base d'un taux moyen d'imposition de 15 %, soit 5 640 euros par an, ou encore 39 480 euros sur 7 ans.

L'agriculteur sera imposé sur la base d'un taux moyen de 19,7 %, soit 7 406 euros par an, ou encore 51 847 euros sur 7 ans. Dans le détail, il paiera un impôt de 12 601 euros les quatre premières années, puis un impôt nul les deux années suivantes (compte tenu du déficit et de son report), et enfin un impôt de 1 443 euros la dernière année.

Dans cet exemple et pour un même revenu, l'agriculteur paie un impôt supérieur de près d'un tiers à celui du commerçant.

Aucun principe fiscal ou économique ne justifie qu'un revenu cyclique ne soit imposé plus fortement qu'un revenu stable. Des mécanismes de lissage et d'étalement du revenu propres à l'agriculture sont dès lors nécessaires.

De même, la législation fiscale ne doit pas décourager la constitution d'une épargne de précaution, qui apparaît impérative dans le monde agricole. Or, là encore, le droit commun de l'impôt sur le revenu pénalise l'auto-assurance en agriculture en taxant de la même manière le revenu distribué et le revenu épargné en phase haute du cycle.

Pour rétablir une équité entre les différents secteurs de l'économie, il est dès lors légitime de calculer différemment l'impôt agricole lorsque l'exploitant constitue une épargne préalable pour anticiper un investissement ou un aléa.

**PRINCIPALES SPÉCIFICITÉS DE LA FISCALITÉ AGRICOLE JUSTIFIÉES
PAR LA VARIABILITÉ DU REVENU AGRICOLE**

Finalités	Spécificités de la fiscalité agricole
Encourager l'épargne de précaution	Déduction pour aléas (72 D bis du CGI)
Atténuer la progressivité de l'impôt	Étalement du revenu exceptionnel (75-0 A du CGI) Lissage selon la moyenne triennale (75-0 B du CGI)

C. LA PLURIACTIVITÉ DU MONDE AGRICOLE

La pluriactivité est également très répandue dans le monde agricole car elle permet à un exploitant d'amortir une éventuelle baisse de son revenu.

Pour occuper la « morte saison » – notamment dans les productions végétales –, un agriculteur peut, par exemple, exercer une activité de déneigement au profit d'une collectivité territoriale - d'autant qu'il possède généralement le matériel pour le faire. Pour attirer de la clientèle et vendre sa production en circuit court, un agriculteur peut compléter sa gamme avec des produits qui ne sont pas issus de son exploitation, et opérer ainsi des opérations commerciales d'achat-revente. Un agriculteur peut encore proposer un hébergement touristique à la ferme pour satisfaire les besoins d'authenticité et d'évasion d'une population citadine.

Dans ces différents cas de figure, le revenu dégagé n'est pas agricole et devrait, en application du droit commun, être taxé dans une autre catégorie de bénéfice. Cependant, ce revenu accessoire est généralement assez faible et est permis indirectement par l'existence d'une exploitation. Il s'agit donc d'un revenu complémentaire et dépendant de l'exploitation agricole dont la fiscalisation systématique selon les règles du droit commun (bénéfices industriels et commerciaux ou bénéfices non commerciaux) serait source d'une complexité excessive.

Phénomène ancien souvent mal considéré en ce qu'elle entraverait le développement d'une agriculture professionnelle, la pluriactivité est aussi un moyen d'assurer la viabilité des plus petites exploitations et de faire face à la variabilité du revenu.

La législation fiscale doit alors trouver le point d'équilibre qui permet tout à la fois de ne pas alourdir la tâche de l'agriculteur qui complète son revenu et de ne pas encourager une concurrence déloyale à l'encontre des autres professionnels.

**PRINCIPALES SPÉCIFICITÉS DE LA FISCALITÉ AGRICOLE JUSTIFIÉES
PAR LA PLURIACTIVITÉ DU MONDE AGRICOLE**

Finalité	Spécificités de la fiscalité agricole
Alléger la charge administrative des pluriactifs	Rattachement des revenus accessoires à la catégorie des bénéfices agricoles (75 et 75 A du CGI)

D. L'ÉMERGENCE D'UNE AGRICULTURE DE GROUPE

Certes, le monde agricole est encore dominé par le modèle de l'exploitation individuelle. L'agriculteur est, très majoritairement, un entrepreneur individuel. On comprend donc aisément pour quelles raisons les spécificités de la fiscalité agricole se sont historiquement construites sur la base de la fiscalité des particuliers.

Mais cette réalité est appelée à évoluer.

La mondialisation des échanges, le retrait de l'État de la gestion des marchés agricoles, l'instabilité du prix des matières premières, l'accroissement des exigences environnementales, l'augmentation de la demande mondiale, l'évolution des mentalités concourent à la transformation du monde agricole - traditionnellement centré sur l'exploitation familiale - vers un modèle où l'agriculture de groupe sera prépondérante. L'agriculture de groupe apparaît à bien des égards mieux armée pour faire face aux exigences qualitatives et quantitatives du marché et de la réglementation.

Ainsi, depuis 40 ans en France, le nombre d'exploitations agricoles individuelles ne cesse de baisser tandis que les formes sociétaires sont en constante progression. Les formes sociétaires concernent désormais 30 % des exploitations (environ 150 000) et les deux tiers du potentiel de production français, alors qu'elles étaient quasi-inexistantes en 1970.

Entre 1979 et 2010, le nombre d'exploitations agricoles est passé d'environ 1,2 million à 490 000 ; il avait déjà été divisé par deux entre 1955 et 1979. Plus grandes, plus spécialisées, plus modernes et productives, dirigées par des exploitants de plus en plus diplômés, les exploitations agricoles ressemblent de moins en moins aux exploitations familiales de l'après-guerre ⁽¹⁾.

(1) *De l'exploitation familiale à l'entreprise agricole*, Pascale Pollet, Dossier INSEE 2014.

NOMBRE D'EXPLOITATIONS AGRICOLES SELON LEUR FORME JURIDIQUE EN 1988 ET 2010

	1988 (arrondi à la centaine)	2010
Exploitations individuelles	946 100	339 872
Ensemble des formes sociétaires	65 500	146 616
dont GAEC	37 700	37 205
dont EARL	1 600	78 610
<i>dont EARL unipersonnelle</i>		42 758
<i>dont EARL pluripersonnel</i>		35 852
Autres sociétés	26 200	30 801
Autres statuts	5 200	3 489
TOTAL	1 067 000	489 977

Source : Agreste – Recensement agricole 1988 et 2010.

La fiscalité agricole – qui a longtemps ignoré l’agriculture de groupe – ne doit pas freiner cette évolution. Elle doit évoluer pour passer d’une fiscalité du particulier à une fiscalité de l’entreprise, sans perdre les spécificités qui sont inhérentes à ce secteur.

Pour ne pas ralentir cette évolution, il est opportun que la loi fiscale autorise – sous certaines conditions – aux exploitants de conserver, lorsqu’ils se regroupent, les avantages liés à une fiscalité individuelle. À défaut, la tendance au regroupement serait freinée et pénaliserait l’agriculture française dans la compétition internationale.

PRINCIPALES SPÉCIFICITÉS DE LA FISCALITÉ AGRICOLE JUSTIFIÉES PAR L’ACCOMPAGNEMENT DU DÉVELOPPEMENT D’UNE AGRICULTURE DE GROUPE

Finalité	Spécificités de la fiscalité agricole
Inciter au regroupement des exploitants	Éligibilité des GAEC au forfait (69 D et 71 du CGI) Principe de transparence des GAEC, parfois limité ou atténué pour certains dispositifs (71 et 72 D ter du CGI)

La mission d’information a donc considéré que l’essentiel des spécificités de la fiscalité agricole est justifié et mérite d’être conservé, à l’exception notable du régime du forfait collectif.

III. QUEL DEVENIR POUR LE FORFAIT COLLECTIF ?

Parmi toutes les spécificités de la fiscalité agricole, le régime du forfait collectif apparaît désormais comme la moins justifiable.

a. Un régime d'imposition réputé avantageux mais archaïque

L'imposition forfaitaire est souvent perçue comme une forme rudimentaire de la fiscalité, adaptée à des périodes où les moyens de contrôle de l'administration fiscale sont faibles. Cette forme d'imposition est en effet utile pour remédier à l'impossibilité de déterminer le niveau de vie réel d'un contribuable puisqu'elle consiste à s'appuyer sur des signes extérieurs facilement identifiables.

L'impôt sur les portes et fenêtres en est l'exemple historique le plus fameux. Créé sous le Directoire, il présentait l'avantage de pouvoir être établi depuis la rue par les agents du fisc sans contestation possible. Les bâtiments agricoles – déjà – en étaient exonérés.

Il est unanimement admis que cette méthode de fixation de l'impôt est dépassée. Pourtant, le forfait collectif agricole, dont les fondements datent de 1949, a survécu à la modernisation de la fiscalité.

- *Le régime du forfait agricole est réputé avantageux*

Selon certains auteurs, le bénéficiaire forfaitaire agricole serait « *le bénéficiaire maximal que l'agriculteur le moins habile, disposant des équipements les plus médiocres et travaillant la terre la moins fertile, aurait réalisé dans les conditions météorologiques les plus défavorables... de notoriété publique, le régime forfaitaire n'est pas présenté comme spécialement désavantageux. On peut en voir la trace dans les contentieux abondants qui, portant sur la question du franchissement de seuil d'application du régime forfaitaire, en font ressortir la sensibilité* » (Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault *in Droit fiscal général*, Lexisnexis, 2^{ème} édition, § 1374, p. 819).

Dans son rapport présenté le 20 mars 2008, le Conseil des prélèvements obligatoires observait dans le même sens que « *les professions agricoles semblent attachées à ce régime qui leur ménage une marge de négociation avec l'administration* », même si « *elles sont désormais les seules à bénéficier d'un régime forfaitaire d'imposition, toutes les autres professions indépendantes ayant basculé sur des régimes dits micro pour les revenus les plus faibles* ». Il rappelait en outre que le ministère de l'Agriculture avait estimé en 2000 « *que le forfait conduisait à une sous-imposition de 30 % par rapport à une imposition au réel* ».

Le rapport Cahuzac-Marre relevait également que « *le forfait collectif agricole français représente globalement, de par son mode de calcul, une sous-évaluation des bénéficiaires agricoles* ».

- *Des frais de collecte déraisonnables*

Le forfait collectif agricole est lourd à gérer pour l'administration fiscale qui mobilise à cet effet 143 ETPT. Sur la base du coût moyen des agents de catégorie B de la DGFIP – estimé à 42 228 euros dans le projet annuel de

performances annexé au projet de loi finances pour 2015, les frais de collecte peuvent être évalués à plus de 6 millions d'euros rien qu'en frais de personnel.

Ces frais de collecte doivent être mis en rapport avec le faible rendement en impôt du forfait collectif.

Rendement du forfait collectif

Il n'existe pas de données officielles qui indiquent le rendement du forfait collectif. Celui-ci est d'ailleurs difficile à calculer car il supposerait de connaître les taux moyens d'imposition des foyers fiscaux percevant un revenu calculé selon ce régime.

Il est toutefois possible de reconstituer un rendement théorique à l'aide d'autres types de données.

Ainsi, selon les données de la MSA, le nombre de contribuables relevant du forfait s'élevait à 212 931 pour une assiette globale de 781 millions d'euros. Le taux moyen d'imposition des contribuables en France étant de l'ordre de 6,5 %, on peut chiffrer le rendement de l'impôt sur le revenu lié au forfait collectif agricole à une cinquantaine de millions d'euros. Ce chiffre est à mettre en rapport avec le rendement global de l'impôt sur le revenu (69,2 milliards d'euros en 2014).

Sans prendre de risque excessif, il est possible d'affirmer que le forfait collectif agricole représente un peu moins de 0,1 % du rendement global de l'impôt sur le revenu.

Le taux de collecte de l'impôt selon le régime forfaitaire agricole est ainsi devenu déraisonnable – de l'ordre de 10 à 15 % selon les informations recueillies par la mission, ce qui corrobore l'estimation faite de son rendement dans l'encadré ci-dessus.

b. Remplacer le forfait collectif par un régime micro-BA simple et largement ouvert

• *La nécessité de conserver un régime plus simple que le réel pour les plus petits exploitants*

Un régime d'imposition distinct du régime réel, et réservé aux contribuables réalisant un faible chiffre d'affaires, existe pour toutes les catégories de bénéficiaire professionnel relevant de l'impôt sur le revenu. Le non-assujettissement au régime réel – qui concerne un peu plus de 200 000 agriculteur - n'est donc pas un avantage réservé aux agriculteurs. Il est toujours apparu nécessaire d'alléger les obligations déclaratives et comptables des indépendants réalisant un chiffre d'affaires peu important. Le but est de simplifier les contraintes administratives des plus petites structures et d'alléger les opérations de contrôle fiscal.

La catégorie des bénéficiaires agricoles se singularise toutefois par l'absence de régime micro. À l'inverse de ce qui existe dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux et de bénéficiaires non commerciaux, le bénéficiaire agricole des plus petits exploitants n'est pas évalué par application d'un abattement forfaitaire sur les recettes.

Les abattements en vigueur dans le régime micro BIC ou BNC

Le bénéfice imposable est déterminé par l'administration fiscale qui applique au chiffre d'affaires déclaré un abattement forfaitaire pour frais professionnels de :

- 71 % du chiffre d'affaires pour les activités d'achat/revente, et les activités de fourniture de logement,
- 50 % du chiffre d'affaires pour les autres activités relevant des BIC,
- 34 % du chiffre d'affaires pour les BNC, avec un minimum d'abattement de 305 euros.

Un large consensus s'est dégagé lors des assises de la fiscalité agricole pour remplacer le système complexe du forfait collectif par un régime micro-BA à l'instar de celui qui existe pour les BIC et les BNC.

La mission d'information souscrit à ce projet tout en appelant l'attention sur la nécessité de procéder aux aménagements techniques nécessaires pour accompagner la mise en œuvre de cette réforme attendue.

- *Rehausser le seuil d'assujettissement au réel*

En premier lieu, et par souci d'équité avec les autres professionnels, il conviendrait de rehausser le seuil d'application du régime réel pour le porter de 76 300 euros à 82 200 euros comme pour le régime micro-BIC afférent aux ventes. Rappelons en effet que le seuil d'assujettissement au réel des bénéfices agricoles n'a pas été réévalué depuis 1972. Il serait souhaitable, par ailleurs, que ce seuil soit désormais indexé sur le taux d'évolution de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt.

- *Prévoir un taux d'abattement sur le chiffre d'affaires de 87 %*

Le périlleux équilibre auquel doit tendre la réforme du régime d'imposition forfaitaire des bénéficiaires agricoles consiste à simplifier les démarches des plus petits exploitants agricoles tout en veillant à ne pas créer une rupture caractérisée de l'égalité devant l'impôt.

Fruit d'une réflexion commune de tous les acteurs, le remplacement du forfait agricole par un régime micro est de nature à permettre la réalisation de cet équilibre, à condition de fixer un taux d'abattement réaliste sur le plan économique.

Le rapport Cahuzac-Marre avait proposé un taux d'abattement situé entre 80 et 85 % dans la mesure où le bénéfice forfaitaire pouvait être estimé – à l'époque – à environ 16 % du montant des recettes. L'inconvénient de ce chiffre est qu'il reposait sur une moyenne et qu'il était admis qu'une fraction des exploitants – certes faible – serait perdante.

Lors des assises de la fiscalité agricole, un consensus s'est dégagé pour retenir un taux un peu plus élevé, soit 87 %. Retenir un tel taux présenterait l'avantage – sans porter atteinte de manière grossière au principe d'égalité devant l'impôt – de limiter le nombre d'agriculteurs pénalisés par la réforme.

Lors des auditions, certains intervenants ont pointé le fait que le régime du micro-BA pouvait, à la marge, être source d'injustices. Par exemple, deux viticulteurs qui ont la même production et le même prix de vente peuvent avoir des charges radicalement différentes selon que la vendange est mécanisée ou faite à la main.

Il a ainsi été proposé de créer – à la place du régime micro-BA – un régime hyper-simplifié qui tiendrait compte des charges salariales réelles et du coût intrants, les autres charges étant évaluées forfaitairement selon un taux à déterminer.

Ce régime - quoique plus juste – introduirait une complexité qui n'existe pas dans les autres dispositifs micros – BIC et BNC. Il n'est donc pas proposé par la mission d'information.

Avec un abattement de 87 %, on peut estimer que le montant maximal de l'impôt sur le revenu d'un exploitant relevant du régime du micro serait de l'ordre de 1 000 euros au titre de son activité agricole pour un taux moyen d'imposition de 9 %. Il serait inférieur à 700 euros pour un taux moyen d'imposition de 6,5 %. ⁽¹⁾.

- *Ouvrir plus largement le régime micro-BA*

Toujours par souci d'équité fiscale, il conviendrait de supprimer les dispositions qui soumettent obligatoirement certaines activités à un régime réel d'imposition, indépendamment du chiffre d'affaires réalisé. Là encore, ces dispositions – qui pouvaient se concevoir dans le cadre d'un forfait collectif – sont difficilement justifiables en cas d'instauration d'un régime micro-BA.

En outre, la mission recommande l'abrogation de l'article 69 A du CGI qui porte sur le droit de dénonciation discrétionnaire du forfait offert à l'administration. Cette disposition n'existe pas pour le régime micro BIC et BNC et est probablement inconstitutionnelle. On peut, en effet, s'interroger sur sa conformité avec la jurisprudence récente du Conseil constitutionnel en matière d'incompétence négative.

De même, il conviendrait d'abroger l'article 69 B du CGI qui instaure un effet cliquet difficilement justifiable en cas de franchissement à la hausse du seuil d'assujettissement au régime réel.

(1) En retenant un taux moyen d'imposition de 9 % ou de 6,5 %, étant précisé que 91 % des foyers fiscaux ont un taux moyen d'imposition compris entre 0 et 9 % (Dominique Lefebvre, François Auvigne, rapport sur la fiscalité des ménages, mars 2014), et que le taux moyen d'imposition en France a été de 6,5 % en 2013 (Conseil des prélèvements obligatoires, février 2015).

Supprimer l'effet cliquet de l'article 69 B du code général des impôts

L'article 69 B du code général des impôts produit un effet cliquet en ce qu'il prévoit que l'accès au régime réel au titre d'une année peut empêcher l'exploitant agricole de revenir au forfait au titre des années ultérieures.

Cet effet joue lorsque l'exploitant agricole est imposé au régime réel en raison de ses recettes. *A contrario*, il ne joue pas lorsque l'assujettissement au réel résulte d'une option ou de l'exercice d'une activité non éligible au forfait.

Autrement dit, lorsque la moyenne biennale des recettes d'un exploitant agricole dépasse le seuil d'assujettissement au régime réel, ce dernier ne peut plus bénéficier du forfait au titre des années ultérieures quand bien même la moyenne biennale de ses recettes viendrait de nouveau à s'abaisser en dessous du seuil d'assujettissement au régime réel.

Cet effet cliquet joue également lorsque l'exploitation est transmise par voie successorale. Le conjoint survivant ou l'indivision successorale ne sont pas considérés comme de nouveaux exploitants et ne peuvent donc pas bénéficier du forfait lors des deux premières années d'activité. Les successeurs sont dès la première année d'activité soumis au régime réel dès lors que le défunt était lui-même soumis au réel en raison de ses recettes.

Une mesure de tempérament à cet effet cliquet est toutefois prévue par le deuxième alinéa de l'article 69 B. Le retour au forfait est possible, et uniquement sur option, lorsque la moyenne biennale de l'exploitant s'abaisse en dessous de 46 000 euros.

L'effet cliquet de l'accès au régime réel est spécifique à la catégorie des bénéfices agricoles. Il n'existe pas pour l'accès au régime réel de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices non commerciaux.

Dans ces conditions, il conviendrait d'examiner l'opportunité de supprimer purement et simplement l'article 69 B du code général des impôts, d'autant que l'effet cliquet qu'il institue constitue potentiellement une rupture d'égalité devant l'impôt puisque deux exploitants dans la même situation sont soumis à deux régimes d'imposition différents.

DEUXIÈME PARTIE : MIEUX PRÉPARER L'AVENIR DU MONDE AGRICOLE

Pour préparer l'avenir de l'agriculture, la législation fiscale doit faciliter les installations et les transmissions d'exploitations (I), mais aussi accompagner l'émergence d'une agriculture de groupe (II).

I. FACILITER LES INSTALLATIONS ET LES TRANSMISSIONS D'EXPLOITATIONS

L'installation de jeunes agriculteurs et la transmission des exploitations sont deux enjeux étroitement liés pour la pérennité de l'activité agricole.

Les aides à l'installation pour les jeunes agriculteurs se révèlent indispensables dans le contexte de renouvellement générationnel des exploitations que connaît le monde rural. C'est l'une des raisons qui a motivé la tenue des Assises de l'installation en 2013.

Une préparation anticipée de la succession favorise aussi la transmission d'exploitations dans de bonnes conditions. Il existe, en effet, de nombreux outils de droit commun facilitant la transmission, dont peuvent bénéficier les exploitations agricoles transmises dans le cadre familial ou hors cadre familial. Les dispositifs spécifiques, propres au secteur agricole, demeurent marginaux, tel que la réduction des droits d'enregistrement, ou en déclin, à l'image du salaire différé qui n'est presque plus utilisé.

A. LES AIDES À L'INSTALLATION POUR LES JEUNES AGRICULTEURS

Les aides à l'installation dont bénéficient les jeunes agriculteurs (18-39 ans) sont à la fois fiscales et non fiscales. Elles sont justifiées par la nécessité de limiter la baisse inexorable du nombre d'exploitants. La France compte à ce jour 515 000 exploitations agricoles, contre 2,3 millions en 1955.

Leur nombre a baissé de plus de la moitié en 20 ans et de 26 % en 10 ans. Les petites et moyennes structures sont les plus touchées alors que le nombre de grandes exploitations reste supérieur à celui de 1988. Selon les données de l'INSEE, les secteurs laitiers, de la polyculture et du poly-élevage subissent les plus fortes baisses. Les exploitations spécialisées en grandes cultures (une exploitation sur quatre) sont celles qui résistent le mieux. Parallèlement, les petites exploitations demeurent les plus nombreuses mais leur part s'est réduite de 10 points en 20 ans.

Données statistiques relatives aux jeunes agriculteurs issues du recensement agricole 2010

En 2010, on comptabilise près de 117 000 jeunes agriculteurs soit 19 % des exploitants en France métropolitaine, alors que les jeunes ne représentent que 14 % des exploitants dans l'Union européenne. Ils travaillent sur près de 104 000 exploitations, soit 21 % de l'ensemble des exploitations françaises. Les jeunes agriculteurs sont davantage présents sur les grandes exploitations, ces dernières rassemblant 56 % des jeunes agriculteurs, et sont moins présents sur les petites exploitations (16 % des jeunes agriculteurs).

Source : Agreste Primeur, Numéro 293- novembre 2012.

Ces aides sont donc nécessaires afin d'assurer le renouvellement des générations d'agriculteurs et afin de valoriser les potentialités des zones dites « défavorisées » et des « zones de montagne ». C'est pourquoi se sont tenues des Assises de l'installation de novembre 2012 à février 2013 afin de proposer un certain nombre d'évolutions qui se sont concrétisées dans la loi d'Avenir pour l'agriculture, l'alimentation et la forêt.

1. Les aides non fiscales aux jeunes agriculteurs

a. Des aides conditionnées

Elles sont financées à la fois par l'État et l'Union européenne *via* le FEADER et sont conditionnées par un certain nombre d'obligations ⁽¹⁾ :

– des conditions personnelles (âge de 18 à 39 ans, nationalité française, condition de diplôme...);

– des conditions liées au projet, visant à démontrer la solidité économique de celui-ci (réaliser un plan de développement de l'exploitation « PDE » sur cinq ans faisant apparaître les capacités techniques et économiques de l'exploitation nouvelle, l'évolution de ses activités et le plan de financement des investissements ; établir un projet dégageant un revenu prévisionnel suffisant au terme des cinq premières années qui suivent l'installation...);

– le jeune agriculteur doit également s'engager sur une durée minimum de cinq ans où il est tenu de rester agriculteur (rester agriculteur à titre principal s'il a obtenu la dotation jeune agriculteur à taux plein, ou à titre secondaire s'il a obtenu la DJA à ce titre). Il est également obligé de tenir une comptabilité de gestion.

Le jeune agriculteur demeure par ailleurs libre de la forme de son exploitation, qui peut être individuelle ou sociétaire, son activité pouvant être réalisé à titre principal ou secondaire.

Les deux aides non fiscales à l'installation doivent respecter le plafond communautaire de 70 000 euros.

(1) Arrêté du 17 décembre 2008 relatif aux conditions d'octroi de la dotation aux jeunes agriculteurs.

b. Des dispositifs complets

- i. La dotation d'installation (DJA) prévue aux articles R. 343-9 à R. 343-12 du code rural et de la pêche maritime

Elle est variable en fonction de la zone et de la nature de l'activité, et du caractère principal ou secondaire de l'activité agricole :

	Zone de plaine	Zone défavorisée	Zone de montagne
À titre principal	de 8 000 à 17 300 euros	de 10 300 à 22 400 euros	de 16 500 à 35 900 euros
À titre secondaire	de 4000 à 8650 euros	de 5 150 à 11 200 euros	de 8 250 à 17 950 euros

Le montant est modulé par le préfet en fonction de la difficulté du projet d'installation (zone géographique, type de production, spéculation développée, installation hors cadre familial, conditions et niveau de reprise...). À ce montant peuvent s'ajouter 500 euros lorsque le préfet prescrit au bénéficiaire des aides un suivi technico-économique de son projet à réaliser dans les trois premières années de son installation.

La dotation à l'installation est déductible de l'assiette des cotisations sociales depuis le 1^{er} janvier 2004. Bien que n'étant pas déductible techniquement parlant de l'assiette fiscale, elle n'est cependant pas imposée puisque le jeune agriculteur bénéficie de 100 % sur son bénéfice réel imposable l'année où la DJA est inscrite au bilan.

**ÉVOLUTION DEPUIS 2006 DU NOMBRE DE BÉNÉFICIAIRES DE LA DJA
ET COÛT DE LA MESURE**

	2006	2009	2012	2014
Nombre de dossiers DJA	5 754	5 175	5 261	4 936
Montant engagé par l'État	55 017 407	40 035 722	40 998 926	19 031 447
Montant engagé par le FEADER	47 644 398	38 965 934	38 229 487	63 139 086
Total	102 661 805	79 001 656	79 228 413	82 170 533

Depuis 2006, le nombre de bénéficiaires a diminué de 14 % pour un coût inférieur de 20 % en 2014. Dans le cadre de l'enveloppe 2014-2020 du fonds agricole pour le développement rural, la DJA est désormais financée à près de 80 % par l'Union européenne, contre 47 % en 2006.

- ii. Les prêts à taux réduits et bonifiés prévus par les articles R. 343-13 à R. 343-16 du code rural et de la pêche maritime

À l'occasion de leur installation, les jeunes agriculteurs peuvent bénéficier de prêts à moyen terme spéciaux (Prêts MTS-JA). Ces prêts sont destinés à financer les dépenses afférentes à la première installation et affectées aux activités agricoles (besoin en fond de roulement la première année, acquisition de fonds de terre et de part sociale, financement de la reprise d'un capital d'exploitation préexistant...)

Le taux des prêts est de 2,5 % en zone de plaine et de 1 % en zone défavorisée et de montagne. La prise en charge du différentiel de taux par rapport au taux du marché est assurée par l'État, hors coûts bancaires et actualisation, pour chaque jeune répondant aux critères d'attribution des prêts MTS-JA dans la limite maximale de 11 800 euros en zone de plaine et 22 000 euros pour les zones défavorisées et de montagne.

Ces prêts peuvent être mobilisés sur des investissements prévus dans le Plan de développement de l'exploitation (PDE) présenté au moment de l'installation dans un délai de cinq ans.

2. Les aides fiscales et sociales aux jeunes agriculteurs

a. L'abattement fiscal pendant cinq ans

- i. Les conditions pour bénéficier de l'abattement

Pour en bénéficier, le jeune agriculteur doit remplir deux conditions cumulatives :

– il doit percevoir l'une des deux aides non fiscales détaillées précédemment (DJA ou prêts à taux réduits) ;

– et il doit relever de plein droit ou sur option du régime réel d'imposition, normal ou simplifié.

- ii. Les modalités du dispositif

L'abattement s'élève à 50 % du montant des bénéfices imposables et s'applique pour une durée maximale de 60 mois. Dans le cas des exploitants qui perçoivent la DJA, l'abattement de 50 % est porté à 100 % au titre de l'exercice en cours à la date d'inscription de cette dotation en comptabilité.

Le nombre de bénéficiaires était évalué en 2013 à 17 590 exploitants, pour un coût budgétaire total de 61 millions d'euros.

b. Le dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés non bâties

Les parcelles exploitées par les jeunes agriculteurs peuvent faire l'objet d'un dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés non bâties en deux fois :

– un dégrèvement de 50 % du montant de la taxe à la charge de l'État. Il concerne 62 221 bénéficiaires pour un coût budgétaire annuel de 7,1 millions d'euros en 2013 ;

– un dégrèvement de la fraction restante, soit 50 %, qui peut être accordé par les collectivités locales, à leur charge. Cette prise en charge n'est pas systématique et relève du choix de la commune ou du groupement.

Sur l'ensemble des dégrèvements accordés, seuls 30 281 (48,6 %) ont fait l'objet d'une prise en charge intégrale. La part relevant des collectivités locales représente un coût annuel de 2,9 millions d'euros, 5 125 communes ayant appliqué le dispositif complémentaire en 2013. Pris dans sa globalité, cette exonération représente donc une dépense fiscale de 10 millions d'euros financée à 70 % par l'État.

Dans tous les cas, le dégrèvement est accordé aux jeunes agriculteurs bénéficiaires de la dotation d'installation pour une période ne pouvant excéder cinq ans à compter de l'année suivant celle de l'installation.

c. L'exonération partielle et temporaire des cotisations sociales

L'agriculteur qui s'installe peut également bénéficier, en dehors de toute autre condition et donc même s'il n'est pas éligible aux aides à l'installation, d'une exonération partielle de cotisations sociales sur cinq ans. Cette exonération est dégressive.

Ce point sera plus amplement abordé ultérieurement à l'occasion de l'étude de l'assiette sociale des agriculteurs dans la troisième partie du rapport.

3. Un système performant qui ne nécessite pas d'évolutions à court terme

Lors des auditions menées par la mission d'information, deux propositions ont été évoquées afin de faire évoluer les dispositifs existants en faveur de l'installation pour les jeunes agriculteurs.

Les jeunes agriculteurs bénéficient aujourd'hui d'un dégrèvement de taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB) pris en charge à 50 % par l'État, les 50 % restants pouvant être pris en charge par les collectivités territoriales, après délibération de celles-ci. Les représentants des jeunes agriculteurs souhaiteraient que le dégrèvement soit entièrement pris en charge par l'État, afin de ne pas créer de distorsion de concurrence entre les exploitations.

Les aides étant d'ores et déjà nombreuses et dirigées vers les besoins stratégiques d'un agriculteur qui s'installe, il n'apparaît pas pertinent pour le moment d'envisager une mesure coûteuse qui impliquerait *a minima* une perte de recettes supplémentaire d'environ 12 millions d'euros⁽¹⁾, à hauteur de la part actuellement prise en charge par l'État.

Les jeunes agriculteurs ont également évoqué la possibilité de créer une « déduction pour transmission et installation » (DPTI) qui fonctionnerait sur le même modèle que la déduction pour aléas. Le cédant d'une exploitation pourrait ainsi épargner sur un compte quelques années avant la transmission. Au moment de l'installation du jeune, une partie de l'épargne reviendrait au cédant sans fiscalité, l'autre partie revenant au JA pour l'aider à s'installer. Celui-ci devrait ensuite rembourser cette somme au cédant sur 10 ans sans fiscalité et sans intérêts.

Comme cela sera développé dans le paragraphe suivant, des dispositifs fiscaux en faveur de la transmission existent déjà, qui semblent en grande partie remplir leur rôle simplificateur et incitatif.

D'autre part, un dispositif impliquant la constitution d'une épargne forcée comme c'est le cas dans la déduction pour aléas ne semble pas adapté au mode de fonctionnement de nombreuses exploitations. C'est en effet l'une des raisons évoquées par les agriculteurs pour justifier le peu de succès de la DPA. De plus, il s'agirait, en cas de non-imposition des sommes au moment de la réintégration de l'épargne dans le bénéfice imposable, d'une mesure plus coûteuse pour les finances publiques, que la DPI ou la DPA qui demeurent des dispositifs de déduction temporaire.

B. RÉDUIRE LE COÛT DE LA TRANSMISSION AGRICOLE : DES DISPOSITIFS NOMBREUX ET INCITATIFS

La fiscalité appliquée aux transmissions des exploitations relève pour une grande part du droit commun. Seront donc développés dans cette partie les dispositifs spécifiques aux exploitations agricoles, ainsi que ceux issus du droit commun trouvant le plus à s'appliquer aux exploitations agricoles.

1. Les mécanismes fiscaux liés à la transmission

a. Le pacte Dutreil applicable au secteur agricole pour les transmissions à titre gratuit

Le pacte « Dutreil » permet, sous certaines conditions, de faire bénéficier la transmission d'une entreprise familiale d'une exonération de droits de mutation à titre gratuit à concurrence des trois-quarts de sa valeur. Il suffit pour cela que les

(1) La dépense fiscale à hauteur de 10 millions d'euros permet de financer intégralement les dégrèvements de 48 % de jeunes agriculteurs. La prise en charge intégrale de l'ensemble des dégrèvements accordés, à nombre constant, impliquerait donc pour l'État une perte supplémentaire de recettes de 10 millions d'euros, auxquels s'ajouteraient les 2 millions d'euros actuellement portés par les collectivités territoriales.

associés aient signé un engagement collectif de conservation de leurs parts de deux ans au moins, portant sur au moins 34 % des droits sociaux. L'un des signataires doit aussi exercer son activité principale dans la société pour la durée de l'engagement collectif et pendant les trois ans qui suivent la transmission. Un dispositif similaire existe en cas d'exploitation individuelle.

Il permet par ailleurs une exonération d'impôt sur la fortune à concurrence des trois quarts de la valeur des parts de sociétés faisant l'objet du « pacte ». Au-delà de deux ans à la suite de l'engagement, l'exonération partielle est subordonnée au respect d'une obligation individuelle de conservation des titres.

Cet avantage peut se cumuler avec une réduction des droits de donation de 50 % lorsque la donation est consentie en pleine propriété à condition que le donateur ait moins de 70 ans au jour de la donation. Il peut aussi être cumulé avec une donation avec réserve d'usufruit : l'exonération s'applique alors à la valeur de la nue-propriété des titres transmis (mais la réduction de 50 % ne s'applique pas).

Le pacte Dutreil constitue donc un instrument utile aux transmissions d'exploitations agricoles dans le cadre familial.

b. Le régime particulier des ventes d'immeubles ruraux (article 1594 F quinquies D et E du CGI)

Pour que le régime s'applique, il doit s'agir d'immeubles ruraux, c'est-à-dire d'immeubles principalement affectés à la production agricole au jour du transfert de propriété. Il ne bénéficie aux bâtiments servant à l'habitation de l'exploitant et de son personnel que dans la mesure où ils constituent véritablement l'accessoire de l'exploitation agricole.

Les acquisitions d'immeubles ruraux par les agriculteurs bénéficient d'une taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement au taux réduit de 0,715 % au lieu de 5,09 % à deux conditions :

– qu'au jour de l'acquisition, les immeubles soient exploités depuis au moins deux ans en vertu d'un bail consenti à l'acquéreur ;

– que l'acquéreur prenne l'engagement, pour lui et ses héritiers, de mettre personnellement en valeur les biens pendant au moins cinq ans.

Dans le cas des acquisitions d'immeubles ruraux dans les zones de revitalisation rurale, le droit de vente au taux réduit de 0,715 % s'applique sur la fraction du prix n'excédant pas 99 000 euros :

– en cas d'acquisition par un jeune agriculteur bénéficiant des aides à l'installation ;

– en cas d'acquisition d'un immeuble pour le donner à bail à long terme ou à bail cessible hors cadre familial à un jeune agriculteur bénéficiant des aides à l'installation.

Les exploitations agricoles bénéficient des dispositifs généraux appliqués aux transmissions d'exploitations en matière de plus-values :

Il existe plusieurs dispositifs de droit commun permettant l'exonération des plus-values en cas de cession à titre gratuit ou à titre onéreux :

– **article 41 du CGI** : les bénéficiaires d'une transmission à titre gratuit d'exploitation individuelle peuvent, en cas de poursuite de l'activité, opter pour un régime de report d'imposition des plus-values d'actif constatées au jour de la transmission. Si l'activité est poursuivie au-delà de cinq ans par l'un des bénéficiaires de la transmission, l'exonération est définitive. Une exonération similaire est possible en cas de transmission à titre gratuit de parts de sociétés de personnes détenues par des associés exerçant leur activité professionnelle au sein de la société.

– **article 151 septies du CGI** : cet article concerne l'exonération des plus-values de cession (à titre gratuit ou onéreux) réalisées dans le cadre de leur activité professionnelle par les petites exploitations. Les exploitants agricoles dont les recettes n'excèdent pas un certain montant sont exonérés en tout ou partie, selon le montant des recettes, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans. L'exonération est totale si la moyenne des recettes est inférieure à 250 000 euros. Elle est partielle et dégressive lorsque la moyenne des recettes est comprise entre 250 000 euros et 350 000 euros.

Ce dispositif peut avoir comme effet pervers d'inciter les exploitants agricoles à faire chuter artificiellement leur chiffre d'affaires lors des années précédant la transmission afin de bénéficier de cette mesure d'exonération.

Une exonération au fonctionnement identique est également possible en fonction de la valeur des éléments cédés. L'exonération est totale lorsque la valeur des éléments transmis est inférieure à 300 000 euros et ensuite partielle et dégressive entre 300 000 et 500 000 euros (article 238 *quindecies* du CGI).

– **article 151 septies A du CGI** : les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux d'une exploitation individuelle de type PME et relevant de l'impôt sur le revenu, pour cause de départ à la retraite, sont exonérées à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans.

– **article 151 septies B du CGI** : les plus-values immobilières à long terme réalisées dans le cadre d'une activité agricole (mais également commerciale, industrielle, artisanale, libérale) sont imposées après application d'un abattement de 10 % à l'impôt sur le revenu pour chaque année de détention échue au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value au-delà de cinq ans.

Selon la Direction de la législation fiscale, « *le coût des exonérations dont bénéficient les seules entreprises agricoles ne peut être estimé avec précision. Néanmoins, [...] le coût des exonérations prévues aux articles 151 septies et 151 septies B du CGI est estimé à 35 millions d'euros au titre des exercices clos en 2012 sur chacun des dispositifs* »⁽¹⁾.

(1) Réponse au questionnaire de la mission d'information.

c. Le salaire différé

L'article L. 321-13 du Code rural prévoit un mécanisme spécifique de salaire différé. Les descendants majeurs d'un exploitant agricole en individuel ou exploité en GAEC, qui participent de manière effective à l'exploitation de ses parents sans recevoir de salaire en argent et sans être associés aux bénéficiaires ni aux pertes de l'entreprise familiale, peuvent bénéficier d'une créance de salaire différé contre la succession de l'exploitant. Le règlement peut se faire dans les cinq ans suivant la succession en cas de décès ou du vivant du cédant s'il le souhaite à l'occasion de l'installation ou la transmission de l'exploitation.

Le salaire différé est égal à deux tiers de 2 080 fois le montant du SMIC en vigueur, seules les années où le bénéficiaire était âgé de plus de 18 ans ou plus étant prises en compte et sur une période de 10 ans maximum. En 2014, le montant du salaire différé s'élevait pour chaque année de participation à 13 326 euros.

La fiscalité associée au dispositif du salaire différé comporte des particularités :

– le versement de la créance intervient sans droit de mutation à titre gratuit (droits de donation ou droit de succession) ;

– jusqu'en 2013, le salaire différé versé au bénéficiaire était exonéré d'impôt sur le revenu et de CSG et CRDS. La loi de finances pour 2014 a supprimé cette disposition à compter du 1^{er} juillet 2014, le salaire différé étant désormais imposé selon les règles de droit commun.

Ce dispositif est cependant de moins en moins utilisé dans le cadre des exploitations familiales, les descendants étant davantage associés financièrement à l'exploitation en amont, selon les constats rapportés lors des auditions de la mission d'information. Le statut d'aide familial tend donc à devenir plus marginal. Cette suppression apparaît ainsi peu dommageable et indique la volonté des pouvoirs publics de ne pas encourager une pratique qui peut ne pas se révéler avantageuse pour le descendant.

2. Les dispositifs fiscaux liés au foncier : les exonérations liées aux baux ruraux à long terme et les groupements fonciers agricoles (GFA)

La question de la transmission des exploitations et de l'installation de nouveaux agriculteurs ne peut être traitée sous un angle exclusivement fiscal. Pour autant, la fiscalité doit encourager la diffusion des dispositifs juridiques qui favorisent les transmissions.

Cela est particulièrement vrai pour les dispositifs qui allègent le poids financier de l'investissement en foncier lors de l'installation. Ces dispositifs sont codifiés aux articles 793, 793 bis, 885 heures et 885 q du CGI.

a. Des outils efficaces pour réduire l'investissement en foncier lors de l'installation

Divers instruments juridiques ont été mis en place pour traiter le problème du coût de l'investissement en foncier lors de l'installation d'un nouvel exploitant agricole. Leur objet est de permettre à l'agriculteur qui s'installe de louer la terre qu'il entend exploiter plutôt que de l'acquérir. Ce dernier peut ainsi consacrer ses disponibilités à des investissements productifs.

Le législateur a ainsi encouragé le développement des baux ruraux à long terme, d'une durée minimale de dix-huit ans, afin de décharger l'exploitant du poids de l'investissement foncier, tout en lui permettant de bénéficier d'une stabilité qui s'apparente à celle que procure la propriété du sol. L'inconvénient de ce type de bail est que sa cessibilité est limitée, notamment en dehors du cercle familial.

Une nouvelle catégorie de bail a donc été créée par la loi d'orientation agricole du 5 janvier 2006 : le « *bail rural cessible* ». Ce bail offre la possibilité de transmettre une exploitation par location, en dehors du cadre familial, et non plus seulement au conjoint ou à l'un de ses descendants. La durée minimale du bail est de 18 ans. La cession ne nécessite pas l'autorisation du bailleur mais une simple notification par lettre recommandée avec accusé de réception.

Enfin, les groupements fonciers agricoles (GFA) sont des sociétés ayant pour objet de créer ou de conserver une ou plusieurs exploitations agricoles et, le cas échéant, d'en confier la gestion à un locataire.

b. Des outils encouragés par la fiscalité

Plusieurs avantages fiscaux – qui compensent les contraintes liées à l'indisponibilité du bien que le propriétaire subit – visent à encourager le recours à ces dispositifs.

Les biens ruraux donnés à bail à long terme ou à bail cessible hors du cadre familial sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit à concurrence des trois quarts de leur valeur jusqu'à 101 897 euros, et de la moitié de leur valeur pour le surplus. L'exonération est subordonnée à la condition que le bénéficiaire reste propriétaire des biens pendant cinq ans. Pour les donations intervenues au profit du preneur ou d'un de ses proches parents, l'exonération ne s'applique que si le bail a été consenti depuis deux ans au moins à la date de la donation. Les parts de GFA bénéficient de cette exonération sous des conditions similaires.

Ce régime s'applique aussi en cas de transmission de la seule nue-propriété (Cass.com. 13 mai 1997, pourvoi n° 95-16320).

Les biens ruraux donnés à bail à long terme ou à bail cessible hors du cadre familial, ainsi que les parts de GFA, sont également considérés comme des biens professionnels et ne sont donc pas pris en compte pour la détermination de

l'assiette de l'ISF lorsque le bien est loué dans un cadre familial (conjoint, frères et sœurs, ascendants ou descendants, ou conjoint de l'un de leurs ascendants ou descendants) et que le preneur utilise le bien dans l'exercice de sa profession principale.

Les baux ruraux à long terme et les parts de GFA qui ne remplissent pas les conditions particulières pour bénéficier de l'exonération totale – et qui ne prive pas le preneur de la faculté de céder le bail à ses descendants – bénéficient d'une exonération partielle sur les trois quarts la valeur totale des biens loués jusqu'à 101 897 euros, et sur la moitié de cette valeur au-delà de cette limite.

c. Un régime satisfaisant en l'état actuel du droit

Lors des auditions menées par la mission, les représentants des jeunes agriculteurs ont suggéré d'étendre le bénéfice de l'exonération totale aux biens ruraux donnés à bail hors cadre familial. Une telle mesure favoriserait en effet les transmissions en dehors du cercle familial.

La mission n'a pas repris à son compte cette recommandation dans la mesure où elle s'est astreinte à ce que ses propositions soient formulées à assiette fiscale constante.

3. Les autres dispositifs permettant d'atténuer le coût de la transmission de l'exploitation agricole (dispositions de droit commun)

a. Le démembrement de propriété

Le démembrement permet de conserver l'usufruit, c'est-à-dire les revenus du bien, au donateur ou au conjoint de l'époux décédés.

C'est également un moyen de réduire les droits de succession puisque l'assiette est constituée en règle générale par la valeur de la nue-propriété transmise et non par la valeur totale du bien

b. L'étalement du paiement des droits dus lors de la transmission

Ces mécanismes permettent de faciliter le paiement des coûts liés à la transmission. Il en existe trois types :

– le paiement fractionné pour les successions (versements égaux par six mois par rapport à la part des droits et la part des actifs non liquides dans la succession)

– le paiement différé, uniquement destiné aux successions de biens en nue-propriété (jusqu'à six mois à compter de la réunion de l'usufruit à la nue-propriété)

– le paiement différé pendant cinq ans puis fractionné sur dix ans pour les successions ou donations d'entreprises individuelles ou d'au moins 5 % de droits sociaux de sociétés à activité professionnelle

c. La déductibilité des droits

Les droits dus à raison de la transmission par donation ou succession d'une entreprise relevant de l'impôt sur le revenu sont déductibles des bénéfices qu'elle génère, même en cas de paiement étalé.

En cas de société de personnes, la déductibilité ne profite qu'à l'associé qui exerce son activité professionnelle dans la société.

II. ACCOMPAGNER L'ÉMERGENCE D'UNE AGRICULTURE DE GROUPE

A. RENFORCER LE PRINCIPE DE TRANSPARENCE DU GAEC

1. La transparence des GAEC est limitée

Créé spécialement pour les agriculteurs par la loi du 8 août 1962, le groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC) est la première société agricole introduite en droit français. Il s'inscrit dans une politique de maintien de l'exploitation familiale et a pour but, selon l'exposé des motifs, de permettre « *la réalisation d'un travail en commun dans des conditions comparables à celles existant dans les exploitations de caractère familial* ».

Le principe de transparence permet aux associés de GAEC d'être traités comme des exploitants individuels.

Il est codifié à l'article L. 323-13 du code rural : « *la participation à un groupement agricole d'exploitation en commun ne doit pas avoir pour effet de mettre ceux des associés qui sont considérés comme chefs d'exploitation et leur famille, pour tout ce qui touche leur statut professionnel, et notamment économique, social et fiscal, dans une situation inférieure à celle des autres chefs d'exploitation agricole, et à celle des autres familles de chefs d'exploitation agricole* ».

Ce principe est fondamental en ce qu'il lève un éventuel frein au regroupement. Il a été confirmé à l'échelon européen par le règlement 1307/2013 du 17 décembre 2013 qui permet désormais, sous deux conditions, d'apprécier les seuils et plafonds de la PAC au niveau des associés d'une société. D'une part, les membres individuels doivent assumer des droits et obligations comparables à ceux des agriculteurs individuels qui ont le statut de chef d'exploitation, en particulier en ce qui concerne leurs statuts économique, social et fiscal. D'autre part, en se mettant en société, ces membres doivent avoir contribué à renforcer la structure du groupement.

Cette consolidation au niveau communautaire garantit une plus grande sécurité juridique. Cette spécificité de la transparence n'est applicable qu'aux formes sociétaires qui répondront aux conditions précitées. Seule la forme de GAEC y répond pleinement, dans le cadre de la procédure d'agrément et de contrôle dont font l'objet ces groupements. De ce point de vue, un GAEC est différent de toute autre forme sociétaire.

Le principe de transparence est ainsi traduit assez largement en fiscalité. Il en est ainsi notamment pour le régime d'exonération des plus-values professionnelles de l'article 151 *septies*, lequel constitue avec le crédit d'impôt formation l'exemple le plus abouti de la mise en pratique de la transparence. Ce dispositif permet en effet d'exonérer les plus-values constatées par chacun des associés de GAEC en appréciant individuellement le respect des conditions d'application du dispositif, au niveau de chaque associé.

Le principe de transparence comporte cependant des exceptions.

a. Une transparence souvent imparfaite

Fiscalement, le principe de transparence est souvent atténué selon le nombre d'associés et le niveau de chiffre d'affaires du GAEC. Tel est le cas pour l'éligibilité au régime du forfait, pour le calcul du plafond commun à la DPA et la DPI, et pour le crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique.

- *GAEC et régime du forfait*

L'éligibilité au régime du forfait constitue l'un des principaux avantages du GAEC. Les autres sociétés – et en particulier les EARL – sont obligatoirement soumises à un régime réel d'imposition – sauf si elles ont été créées avant le 1^{er} janvier 1997.

La limite d'application du forfait pour les GAEC est multipliée par le nombre d'associés participant à l'exploitation. Ceci permet de ne pas décourager les regroupements d'agriculteurs réalisant un chiffre d'affaires inférieur au seuil d'assujettissement au réel.

Cependant, au-delà de 230 000 euros de chiffre d'affaires, la limite d'application du forfait devient dégressive puisqu'elle est égale à 60 % de la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés. Cette restriction concerne un peu plus de la moitié des GAEC selon les données fournies par le ministère de l'agriculture (soit environ 19 500 GAEC).

	Limite du forfait
moyenne des recettes inférieures ou égales à 230 000 €.	Nombre d'associés* multiplié par 76 300 €
moyenne des recettes supérieure à 230 000 €.	Nombre d'associés* X 45.780 €

**associés participant effectivement et régulièrement à l'activité du groupement par leur travail personnel et à l'exception des associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite*

Le seuil de 230 000 euros a été choisi pour permettre aux GAEC ayant au maximum trois associés de bénéficier de l'intégralité des avantages de la fiscalité individuelle. La combinaison de ces règles aboutit, en effet, à retenir les limites suivantes pour l'application du forfait aux GAEC :

Nombre d'associés (n)	2	3	4	n (>4)
Limite du forfait	152 600 €	228 900 €	230 000 €	76 300 € x 60 % x n

Le Conseil d'État a cependant limité la portée de ce principe dans la situation où un exploitant a déjà été imposé selon un régime réel en raison du montant de ses propres recettes (CE, 9 février 2000, n° 185589-185599). Cette solution a pour effet qu'un agriculteur, imposé selon les modalités du réel, qui fait l'apport de la totalité de son exploitation à un GAEC relevant du forfait, reste soumis au régime réel pour l'imposition de sa quote-part dans le bénéfice du groupement en application des dispositions de l'article 69 B du CGI.

- *GAEC et plafond de DPA/DPI*

Le plafond commun de DPA/DPI est multiplié par le nombre d'exploitants dans la limite de quatre depuis la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014. Auparavant, la multiplication du plafond commun était limitée à trois associés.

- *GAEC et crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique*

Le crédit d'impôt pour l'agriculture biologique est limité à trois associés dans les GAEC.

b. L'absence de transparence du GAEC pour le régime de pluriactivité et le crédit d'impôt congé

- *Crédit d'impôt en faveur des dépenses de remplacement pour congés*

Dans les GAEC, la limite maximum du crédit d'impôt n'est pas multipliée par le nombre d'associés. Cette exception au principe de transparence est justifiée par le fait que, dans ce type de structure, les associés ont l'obligation de participer effectivement et à temps complet aux travaux du groupement (sauf dérogations encadrées et limitées), de partager leurs moyens de production, leurs activités et leurs pouvoirs de décision. Par conséquent, il est plus facile, pour un agriculteur, de se faire remplacer lorsqu'il est associé d'un GAEC.

Lors des auditions menées par la mission, les représentants des organisations professionnelles qui représentent les GAEC ont critiqué cette exception au principe de transparence. Ils ont notamment fait valoir que leurs groupements font appel à des salariés extérieurs en période de congés. Par analogie avec ce qui existe pour d'autres dispositifs, ils ont proposé de limiter le crédit calculé au niveau de chaque groupement au nombre de jours retenus pour les exploitants individuels dans la limite de trois associés.

- *Pluriactivité*

Les associés du GAEC doivent consacrer leur activité professionnelle exclusivement et à temps complet aux travaux du groupement. Même s'il existe des dérogations à ce principe, elles sont limitatives et contrôlées par le comité départemental d'agrément des GAEC.

Cette règle explique que la législation fiscale ne prévoit pas l'application du principe de transparence au calcul du plafond du rattachement à la catégorie des bénéficiaires agricoles du produit des activités non agricoles. L'application jurisprudentielle ce principe au seuil de rattachement des activités accessoires, consacrée par le Conseil d'État, fait l'objet d'un développement dans la quatrième partie du rapport.

**TABLEAU RÉCAPITULATIF DE L'APPLICATION DU PRINCIPE DE TRANSPARENCE
AUX DISPOSITIF FISCAUX AGRICOLES**

DISPOSITIFS	MONTANT	NOMBRE D'ASSOCIÉS PRIS EN COMPTE
Seuil du passage du forfait au réel	– la moyenne des recettes du groupement excède 230 000 euros : la limite est égale à 60 % de la limite prévue pour les exploitants individuels soit 45 780 euros – la moyenne des recettes est égale ou inférieure à 230 000 euros : la limite est égale à la limite prévue pour les exploitants individuels soit 76 300 euros	La limite est multipliée par le nombre d'associés sans plafond. Cependant, du fait des seuils, le principe de transparence est atténué et dégressif à partir de 4 associés.
Seuil d'assujettissement TVA : conditions d'assujettissement remboursement forfaitaire	– la moyenne des recettes du groupement excède 138 000 euros : la limite est égale à 60 % de la limite prévue pour les exploitants individuels soit 27 600 euros – la moyenne des recettes est égale ou inférieure à 138 000 euros : la limite est égale à la limite prévue pour les exploitants individuels soit 46 000 euros	Au-delà de trois associés le groupement réalisant au plus 138 000 € de recettes n'est pas un assujetti. obligatoire. En cas de recettes supérieures à 138 000 euros, la limite est multipliée par le nombre d'associés sans plafond.
Plafond DPI/DPA	– 27 000 euros sur 12 mois – 150 000 euros de plafond pluriannuel cumulé	27 000 euros / 150 000 euros multiplié par le nombre d'associés dans la limite de 4 suite à un amendement du Rapporteur de la mission d'information dans le projet de loi de finances rectificative pour 2014 (3 associés auparavant)
Seuils de rattachement des revenus d'activité accessoires aux BA	la moyenne annuelle des recettes accessoires liées aux activités agricoles des trois dernières années n'excède pas 50 000 euros et 30 % de la moyenne annuelle des recettes provenant des activités agricoles, au titre des dites années (CGI, art. 298 bis III bis).	Pas de transparence prévue par la loi (application jurisprudentielle par le Conseil d'État)
Crédit d'impôt congé	Le crédit d'impôt est égal à 50 % des dépenses éligibles effectivement supportées, dans la limite de quatorze jours de congé de remplacement pour congé par an (article 200 <i>undecies</i> , II du CGI).	Pas de transparence
Crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique	Le montant accordé est de 2 500 € au titre de chacune des années 2011 à 2014 au cours desquelles au moins 40 % des recettes proviennent d'activités agricoles relevant du mode de production biologique <i>Prorogation jusqu'en 2017</i>	Limité à 3 associés
Abattement JA	50 % d'abattement sur les bénéfices réalisés pendant les cinq premiers exercices suivant l'installation, taux relevé à 100 % la première année en cas de versement de la DJA.	Peut être attribué à chacun des associés qui s'installent au sein de la même société si : – la société dispose d'une assise foncière suffisante, – le PDE ⁽¹⁾ porte sur une activité de la société et individualise la situation financière ainsi que les responsabilités, – le PDE conclut à la viabilité de la société.

(1) Plan de développement de l'exploitation.

2. Étendre le principe de transparence du GAEC jusqu'à quatre associés

À l'instar de ce qui a été décidé pour la déduction pour aléas dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances rectificative pour 2014, la mission recommande d'étendre jusqu'à quatre associés – au lieu de trois aujourd'hui – l'application du principe de transparence intégrale pour les GAEC aux dispositifs qui n'en bénéficient pas encore.

a. Rehausser le seuil spécifique d'assujettissement au réel pour les GAEC

La mission a recommandé en première partie de ce rapport un relèvement du seuil individuel d'assujettissement au réel à 82 200 euros dans le cadre de la suppression du forfait collectif et son remplacement par un régime « micro BA ».

Il est important de conserver un seuil spécifique pour les GAEC. La limite de chiffre d'affaires pour l'application du régime micro proposé doit toujours être déterminée sur la base d'une multiplication du seuil individuel par le nombre d'associé – et au-delà d'un certain seuil de chiffre d'affaires, en retenant un coefficient de 60 %.

Pendant, le seuil de dégressivité devrait être revu à la hausse pour tenir compte, d'une part du relèvement du seuil d'assujettissement au réel, et d'autre part du relèvement à quatre du nombre d'associés en GAEC pouvant bénéficier de l'intégralité des avantages de la fiscalité individuelle.

La mission recommande donc que le seuil de dégressivité soit rehaussé de 230 000 euros à 328 800 euros (soit $82\,200 \times 4$).

Compte tenu de la limitation à 10 du nombre d'associés dans un GAEC, le régime micro-BA pourrait s'appliquer jusqu'à une limite de chiffre d'affaires de 493 200 euros ($82\,200 \times 10 \times 60\%$).

b. GAEC et crédits d'impôt

Tous les crédits d'impôt bénéficiant à un exploitant individuel devraient pouvoir bénéficier aux membres d'un GAEC, dans les mêmes conditions, dans la limite de quatre associés. Tel serait le cas pour le crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique, bénéficiant actuellement d'une transparence jusqu'à trois associés, et le crédit d'impôt en faveur des dépenses de remplacement pour congés qui ne fait l'objet d'aucune transparence dans le cadre des GAEC.

Votre Rapporteur propose une transparence intégrale jusqu'à quatre associés afin de simplifier et d'uniformiser l'application de ce principe, sur le modèle de la réforme du plafond commun de la DPI et DPA voté en loi de finances rectificative pour 2014 à l'initiative de votre Rapporteur.

Il ne soutient pas les propositions prônant l'application d'une transparence intégrale et déplafonnée jusqu'à dix associés. En effet, dans le cas de certains dispositifs, cette mesure impliquerait un niveau de seuil peu compatible avec une maîtrise rigoureuse des finances publiques et un respect de l'équilibre concurrentiel au sein de l'économie rurale.

B. ÉTUDIER LA PISTE D'UN IS AGRICOLE

L'impôt sur les sociétés (IS) est peu répandu dans le monde agricole : entre deux et trois mille exploitations ont opté pour ce régime fiscal, soit environ une sur deux cents. Pourtant, l'IS présente indéniablement plusieurs avantages dont pourraient se saisir les exploitants agricoles qui font le choix d'exercer leur activité en groupe.

En premier lieu, l'IS est mieux adapté pour gérer fiscalement la volatilité des revenus. Son taux est proportionnel, à la différence de celui de l'impôt sur le revenu qui est progressif. Un revenu cyclique ne subit donc pas de sur-imposition à l'IS. Par ailleurs, les règles de report des déficits sont plus favorables qu'à l'impôt sur le revenu : le report en avant des déficits n'est limité ni dans le temps, ni dans son quantum, du moins jusqu'à un million d'euros. L'IS connaît également un régime de report en arrière en déficit (« *carry back* ») qui est particulièrement efficient et pertinent dans le monde agricole. Le « *carry back* » permet, en effet, à l'exploitant de percevoir un remboursement d'impôt les années déficitaires.

En deuxième lieu, l'IS est bien adapté à la pluriactivité. À condition que l'objet statutaire de la société le prévoie, l'exploitation peut se diversifier dans des activités non agricoles sans que cela n'ait incidence sur son régime fiscal et sur ses obligations déclaratives. Or, aujourd'hui, des exploitants agricoles, imposés à l'impôt sur le revenu, freinent le développement de leur activité de peur de sortir du régime des bénéficiaires agricoles, en raison de son adaptation aux aléas rencontrés en agriculture (aléas climatiques et sanitaires, volatilité des prix...).

En troisième lieu, l'IS favorise la constitution de fonds propres puisque les bénéficiaires non distribués ne sont pas imposés du chef des exploitants.

Comment expliquer, dans ces conditions, que l'IS ne soit pas plus fréquent dans le monde agricole ?

Il semble tout d'abord que le taux d'imposition de l'IS – 15 % jusqu'à 38 120 euros de bénéfice puis 33,33 % – y apparaisse trop élevé. Les taux moyens d'imposition des agriculteurs imposés à l'impôt sur le revenu sont généralement plus faibles.

Ensuite, le fait que l'assiette de l'IS soit établie sur les règles applicables aux BIC n'incite pas les agriculteurs à choisir ce régime d'imposition. Choisir l'IS revient à se priver de la possibilité de pratiquer les déductions pour investissement (DPI) et déductions pour aléas (DPA) permises par la catégorie d'imposition des bénéficiaires agricoles. De même, les décotes sur les stocks de rotation lente autorisées dans le régime réel simplifié des bénéficiaires agricoles ne sont pas possibles en matière d'IS.

Enfin, le monde agricole est encore dominé par le modèle de l'exploitation individuelle alors que l'IS est plutôt adapté à des groupements.

En pratique, il semble donc que l'IS soit adopté par des exploitations de tailles importantes et pluriactives.

Face à ce constat, plusieurs organisations professionnelles agricoles ont proposé, dans le cadre des travaux de la mission d'information, de créer un IS adapté aux entreprises agricoles. Cet IS serait calculé selon les règles des bénéfices agricoles, et non pas selon celles des bénéfices industriels et commerciaux. Son taux, idéalement, serait abaissé en deçà de 15 % pour les plus petites exploitations.

Sans que la mission d'information ne reprenne à son compte la proposition, elle recommande toutefois que cette piste soit étudiée par le Gouvernement afin que son impact soit mieux mesuré et que sa comptabilité avec le droit européen soit vérifiée.

TROISIÈME PARTIE : MIEUX MAÎTRISER LA GESTION DES RISQUES ET L'IMPACT DE LA VOLATILITÉ DES REVENUS

Le revenu agricole est, du fait de la nature même de la production dont il est issu, soumis à une forte volatilité. En effet, les exploitations agricoles doivent faire face aux risques liés à des aléas naturels qui affectent les cultures (aléas climatiques ou sanitaires) ainsi qu'à une forte instabilité des marchés avec des évolutions de prix de forte ampleur. Il suffit de consulter les bilans annuels présentés par le ministère de l'Agriculture depuis 2007 pour appréhender la variation constante de la conjoncture agricole et son caractère hétérogène selon les secteurs. Ce phénomène a été fortement accentué par la disparition progressive des mesures de marché menées par l'Union européenne dans le cadre de la politique agricole commune (PAC).

À titre d'exemple, les résultats de 2014 se sont dégradés pour les productions végétales, à l'exception de la viticulture, et pour la viande des grands secteurs d'élevage (- 17 %). Dans le secteur céréalier, le revenu a subi une baisse de 38,9 %. À l'inverse, la conjoncture a été favorable dans le lait et les œufs.

Depuis le milieu des années 2000, les résultats moyens des exploitations agricoles connaissent une forte variabilité, principalement due au contexte d'instabilité des prix des céréales et oléoprotéagineux (COP). Après trois années historiquement élevées, le résultat courant avant impôt des moyennes et grandes exploitations est en baisse de près de 30 % en 2013 et de 8 % par rapport à la moyenne de longue période (2000-2012).

En 2014, le résultat moyen est inférieur à 2013 d'environ 5 %, et s'établit à 24 400 euros par actif non salarié selon les prévisions, contre 25 500 euros en 2013.

La législation fiscale appliquée aux exploitants agricoles doit donc jouer un rôle de correcteur afin de ne pas pénaliser l'équilibre économique de l'exploitation. Bien qu'un éventail de dispositif existe d'ores et déjà, il ressort que l'enjeu fondamental de la variabilité est encore insuffisamment pris en compte dans le cadre des dispositifs existants, ou se traduit par des mesures fiscales peu incitatives.

Les pistes d'amélioration doivent s'orienter à la fois vers la possibilité pour les agriculteurs, de constituer sans préjudice une épargne de précaution (I) et vers la consolidation des instruments de lissage du revenu (II).

La disparition des prix garantis dans le cadre de la politique agricole commune européenne (PAC) : une variabilité accrue des revenus agricoles

Créée par le traité de Rome en 1957, la PAC a été mise en place en 1962. Ses objectifs sont alors :

- d’accroître la productivité de l’agriculture ;
- d’assurer un niveau de vie équitable à la population agricole ;
- de stabiliser les marchés ;
- de garantir la sécurité des approvisionnements ;
- d’assurer des prix raisonnables aux consommateurs.

Cette politique se traduit par une part importante d’aide directe en faveur des « prix garantis », qui assurent aux agriculteurs un prix minimum pour leur production en comblant la différence entre prix réel du marché et prix garanti. Le Fonds européen agricole de garantie (FEAGA) est en charge de la gestion de cette politique.

Ces dispositifs ont constitué pendant de nombreuses années un rempart contre la variabilité des revenus agricoles. Cependant, face au coût budgétaire croissant de cette politique et l’émergence de nouveaux besoins du fait de l’élargissement de l’Union européenne, les prix garantis ont baissé régulièrement depuis 1992. À cette date, les aides sous forme de paiements directs aux producteurs, proportionnels à la taille des exploitations, commencèrent à remplacer les aides de marché.

Une nouvelle réforme a eu lieu en 1999 dans le cadre de l’Agenda 2000 en tenant compte des conséquences de l’élargissement à l’Est. Les prix garantis subissent une nouvelle baisse pour se rapprocher des cours mondiaux et diminuer ainsi le montant des restitutions aux exportations.

Cette tendance est parachevée par la réforme du 26 juin 2003, qui a consacré le principe d’agriculture durable. Elle est marquée par le découplage entre productions et niveaux d’aide (naissance des « droit à paiement unique »-DPU), la conditionnalité des aides et la baisse continue des prix garantis comme le lait, le beurre (– 25 %) et le riz (– 50 %). L’agriculteur est donc incité à s’adapter au marché, et non aux décisions de production de la Communauté.

Le « bilan de santé » de 2008 poursuit la logique à l’œuvre, en compensant la nouvelle baisse des prix garantis par des aides directes découplées et en renforçant les mesures environnementales et territoriales.

La réforme de 2013 a constitué l’étape ultime de ce processus d’adaptation aux exigences de marché, traduite dans la définition des grandes lignes de la PAC sur la période 2014-2020. L’organisation commune des marchés agricoles, c’est-à-dire le cadre juridique mis en place au niveau européen pour certains secteurs agricoles, est désormais considérée comme un outil de sécurisation qui n’intervient qu’en cas de crise des prix et de perturbation des marchés.

Cette évolution à la baisse des mesures en faveur de la stabilité des marchés engendre un contexte économique où l’exploitant agricole ne peut maîtriser la volatilité des marchés. Les aides européennes se limitant désormais à assurer des correctifs minimaux sous la forme de « filets de sécurité », la fiscalité agricole mise en place au niveau national doit permettre aux agriculteurs d’avoir une capacité de gestion sur la variabilité inévitable de ses revenus.

I. LA DÉDUCTION POUR ALEAS (DPA) : UN INSTRUMENT FISCAL PEU INCITATIF

A. DPA : UN DISPOSITIF ENCADRÉ

La DPA est une dépense fiscale instituée par la loi de finances pour 2002 afin d'inciter les exploitants agricoles à constituer une épargne de précaution comme outil de gestion des risques, afin d'atténuer les effets de la volatilité des revenus agricoles et de faire face aux aléas pouvant atteindre l'exploitation. Elle est codifiée à l'article 72 D bis du code général des impôts.

Elle permet, sur option, de déduire du bénéfice imposable une somme pour faire face à un aléa économique, climatique ou sanitaire, dans la limite d'un plafond qui est le même que celui de la déduction pour investissement (DPI), et du bénéfice fiscal réalisé.

Les modalités de la DPA ont été modifiées à plusieurs reprises depuis sa création, le législateur souhaitant en améliorer l'attractivité tout en conservant un encadrement de son utilisation afin qu'elle ne soit pas détournée de son objectif principal. Ces changements fréquents participent à augmenter l'opacité du dispositif et découragent de nombreux exploitants qui la perçoivent comme un instrument instable et contraignant.

C'est l'une des raisons pour lesquelles le dispositif ne rencontre pas à ce jour le succès escompté (la dépense fiscale a été évaluée à seulement 6 millions d'euros pour 2012), et ce malgré sa refonte par la troisième loi de finances rectificative pour 2012 visant à assouplir ses conditions d'utilisation.

En 2013, la déduction pour aléas a été utilisée par 5 800 entreprises, pour un coût total de 16 millions d'euros selon le ministère de l'Agriculture. À titre comparatif, la déduction pour investissement était utilisée la même année par 114 000 bénéficiaires, pour un total de 260 millions d'euros. Comme précisé dans la première partie du rapport, il ne s'agit pas d'une perte définitive pour l'État mais d'un simple décalage d'assiette dont le véritable manque à gagner est difficilement évaluable.

S'il semble donc nécessaire de réfléchir à une évolution du fonctionnement de la DPA, il est également impératif que cette réforme s'inscrive sur le temps long afin de sécuriser le droit appliqué et de favoriser la clarté des dispositions en vigueur.

1. Les conditions pour bénéficier de la DPA

La DPA s'applique aux exploitants individuels et aux sociétés ou groupements agricoles qui sont soumis à un régime réel d'imposition, normal ou simplifié. Elle connaît quelques exceptions puisque par exemple, elle n'est pas applicable aux exploitants forestiers.

La loi de finances rectificative pour 2012 en a fortement assoupli les conditions d'utilisation :

– jusqu'en 2012, il était nécessaire de souscrire à une assurance pour bénéficier de la DPA. Cette condition n'existe plus depuis 2013 ⁽¹⁾ ;

– la déduction est désormais régulière si, dans les six mois de la clôture de l'exercice ou dans la limite de la date de dépôt de la déclaration de résultat, l'exploitant a déposé sur un compte bancaire spécifique dans un établissement de crédit une somme équivalente à 50 % du montant de la déduction. Ce montant s'élevait auparavant à 100 % de la somme déduite. L'épargne professionnelle est inscrite à l'actif du bilan. L'épargne « libre », c'est-à-dire les 50 % restants, doit être placée sur un autre compte ;

– dans un objectif d'assouplissement, il n'est également plus exigé que cette somme provienne des recettes d'exploitation de l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée ;

– il est désormais possible d'épargner sous forme d'accroissement du stock de fourrage pour les éleveurs : cet accroissement est calculé en fin d'exercice par rapport à la valeur moyenne du stock sur les trois exercices précédents.

2. Les conditions d'utilisation de la DPA

a. Les aléas concernés par l'utilisation de la DPA

Le champ d'utilisation de la DPA recouvre quatre volets énumérés à l'article 72 D *bis* du code général des impôts :

– « *l'acquisition de fourrages destinés à être consommés par les animaux de l'exploitation dans les six mois qui précèdent ou qui suivent la reconnaissance du caractère de calamité agricole sur le canton de l'exploitation ou les cantons limitrophes* », ajouté par la loi de finances rectificatives de 2012 ;

– le règlement au cours de l'exercice de primes et cotisations d'assurance, en l'absence d'aléas ;

– le règlement de dépenses, dans la limite des franchises, liées à des dommages (incendie ou perte de bétail), ou encore lié à un aléa non assuré d'origine climatique, naturel ou sanitaire dont la liste est fixée par décret ⁽²⁾.

– en cas d'aléa économique, tel que défini par le code : « *lorsque la différence positive entre la moyenne des valeurs ajoutées des trois exercices précédents et la valeur ajoutée de l'exercice, réalisée dans des conditions*

(1) Décret n°2014-1610 du 24 décembre 2014.

(2) Article 38 sexdecies J de l'annexe du code général des impôts.

comparables, excède 10 % de cette moyenne, dans la limite de cette différence.[...] La valeur ajoutée s'entend de la différence entre d'une part, la somme hors taxes, des ventes, des variations d'inventaire, de la production immobilisée et autoconsommée et des indemnités et subventions d'exploitation et, d'autre part, la somme hors taxes et sous déduction des transferts de charges d'exploitation affectés, du coût d'achat des marchandises vendues et de la consommation de l'exercice en provenance de tiers. »

Cette notion d'aléa économique a été ajoutée par la loi de finances initiale pour 2010. Les critères d'application de la déduction dans ce dernier cas n'ont pas été modifiés depuis sa création, malgré les nombreuses critiques dont ils font l'objet. En effet, outre un trop calcul complexe afin d'identifier l'aléa économique, la F.N.S.E.A souligne que la baisse de la valeur ajoutée par rapport à la moyenne des valeurs ajoutées des trois exercices précédents ne constitue pas un critère suffisant à même d'identifier une situation de risque économique pour l'exploitation.

b. Le délai de réintégration de déductions pratiquées

La déduction doit être utilisée dans les sept exercices qui suivent celui au cours duquel elle a été pratiquée. Cette durée a été modifiée à plusieurs reprises depuis la création de la DPA :

- la durée maximale de réintégration a été fixée à l'origine aux cinq exercices qui suivent celui au titre duquel la déduction a été pratiquée ;

- en 2004, elle a été allongée pour atteindre sept exercices ;

- la loi de finances rectificative pour 2008 a porté ce délai à dix exercices ;

- la loi de finances rectificative pour 2012, qui a pourtant permis un assouplissement substantiel de la DPA, a raccourci ce délai pour le ramener à sept exercices en contrepartie des autres modifications. Il s'agit du délai applicable à ce jour.

Cet historique met en exergue la difficulté pour le législateur à saisir les besoins des exploitations agricoles conciliables avec un encadrement suffisant du dispositif. Il ressort cependant des travaux de la mission que cette limite d'utilisation à sept exercices n'est pas adaptée à une bonne gestion à long terme de l'entreprise agricole et constitue l'un des freins à l'attractivité de la DPA. Par ailleurs, l'instabilité chronique de ce délai de réintégration participe au manque global de lisibilité du dispositif. Si celui doit être amené à évoluer, cette modification doit s'inscrire également dans une perspective de temps long.

Un autre débat concerne le délai de prélèvement sur l'épargne professionnelle déposée sur le compte au moment de l'entrée dans la DPA. À compter de la survenance de l'aléa, assuré ou non, ce prélèvement sur l'épargne professionnelle doit s'effectuer au titre de l'exercice de cette survenance et au plus

tard un an après. Par exception, ce délai est de 6 mois à compter de la reconnaissance du caractère de calamité agricole pour l'acquisition de fourrages.

Ces modalités de prélèvement ne sont pas prévues dans le corps de l'article 72 D *bis* du code général des impôts, qui ne mentionne qu'un prélèvement possible au titre de l'exercice. L'extension de ce délai à un an date à date après l'intervention de l'aléa relève à ce jour d'une pratique admise par l'administration.

c. Les conditions de réintégration de la déduction au résultat imposable :

Au titre de l'article 72 D *bis*, les sommes déduites et les intérêts capitalisés utilisés conformément à l'objet de la DPA sont réintégrés au résultat imposable de l'exercice au cours duquel leur utilisation est intervenue, ou, s'ils sont différents, de celui de constatation effective de la charge.

Jusqu'en 2014, dans les deux cas suivants, la déduction réintégrée était majorée par le taux d'intérêt de retard de 4,8 % par an (0,40 % par mois) prévu à l'article 1727 du code général des impôts :

– lorsque les sommes et les intérêts ne sont pas utilisés au cours des sept exercices qui suivent l'application de la déduction ;

– si ces sommes et intérêts sont prélevés pour une utilisation non conforme.

À l'initiative de votre Rapporteur, un amendement a été déposé en loi de finance rectificative pour 2014 afin que soit appliqué le taux d'intérêt légal et non plus le taux d'intérêt de retard dans le cas des sommes non utilisées. Cette modification permet de ne pas pénaliser les agriculteurs qui n'ont pas subi d'aléas, paramètre qui échappe à leur gestion. L'application du taux de retard pouvait donc apparaître comme injustifiée et de ce fait peu incitative à recourir au dispositif.

Le taux d'intérêt de retard est cependant toujours appliqué dans le cas des utilisations non conformes. Ce maintien se justifie par la volonté de ne pas favoriser une utilisation détournée de la déduction, qui, si elle ne fait plus l'objet d'une pénalité, reviendrait à rendre caduque la notion même de conditionnalité du dispositif. Celle-ci deviendrait alors une simple réserve de précaution pouvant être, en pratique, utilisée librement par l'agriculteur en dehors des cas d'aléas explicitement prévus par la loi.

Il est à noter que la DPA n'est pas réintégrée en cas de transmission à titre gratuit de l'exploitation afin de favoriser les transmissions, notamment dans le cadre familial.

Exemples chiffrés d'une déduction pour aléas

- Un exploitant agricole procède à une DPA de 27 000 euros au cours de l'exercice N. Il place 50 % du montant de la DPA, soit 13 500 euros, sur un compte d'affectation spéciale.

Incidence fiscale : le bénéfice agricole de l'exploitant est minoré de 27 000 euros au cours de l'exercice N.

- Au cours des exercices N + 1 à N + 7, la somme placée sur le compte d'affectation spéciale rapporte 2 % par an. Les intérêts produits sur la période s'élèvent à 2 007 euros et sont capitalisés. À la fin N + 4, l'épargne constituée est donc de 15 507 euros.

Incidence fiscale : les intérêts capitalisés à hauteur de 2 007 euros ne sont pas soumis à l'impôt.

Hypothèse 1 : Utilisation conforme de la DPA

- Au cours des sept exercices, l'agriculteur utilise les sommes déduites au titre de la DPA ainsi que les intérêts acquis sur le compte d'affectation spéciale selon l'un des cas prévus par le 2 du I de l'article 72 D *bis* du CGI.

Incidence fiscale : les sommes déduites (27 000 euros) et les intérêts (2 007 euros) ainsi utilisés sont rapportés au résultat de l'exercice. Le bénéfice agricole est majoré de 29 007 euros au titre de l'exercice où les sommes sont utilisées.

Hypothèse 2 : Non utilisation de la DPA

- Au terme du septième exercice, l'agriculteur n'a pas utilisé les sommes déduites au titre de la DPA ainsi que les intérêts.

Incidence fiscale : les sommes déduites (27 000 €) et les intérêts (2 007 €) sont rapportés au résultat de l'exercice et majorés du taux d'intérêt légal. Le bénéfice agricole est majoré de 29 007 € – plus l'intérêt légal – au titre du septième exercice à compter de la réalisation de la DPA.

Hypothèse 3 : Utilisation non conforme de la DPA

- Au terme du septième exercice, l'agriculteur n'a pas fait une utilisation conforme des sommes déduites au titre de la DPA ainsi que les intérêts.

Incidence fiscale : les sommes déduites (27 000 €) et les intérêts (2 007 €) sont rapportés au résultat de l'exercice et majorés du taux d'intérêt de retard. Le bénéfice agricole est majoré de 29 007 € – plus l'intérêt de retard – au titre du septième exercice à compter de la réalisation de la DPA.

3. Les pistes d'évolution du dispositif

Comme cela a été dit, la DPA a fait l'objet d'évolutions substantielles à l'occasion de la loi de finances rectificative pour 2012, les nouvelles modalités étant effectives depuis 2013. Il est donc prématuré d'effectuer à ce jour un bilan de cette réforme dont les effets, notamment sur l'attractivité du dispositif, risquent de ne pas être perçus à courte échéance.

Par ailleurs, comme dit précédemment, l'instabilité du dispositif engendré par les nombreuses réformes modifiant son fonctionnement a participé à rendre la DPA opaque et peu sécurisante pour les agriculteurs. La simplification du dispositif implique en tout état de cause d'assurer sa stabilité et sa pérennité sur le temps long.

Les postulats qui suivent doivent donc être considérés comme des pistes de réflexion inspirées par les remarques et propositions des représentants des agriculteurs et des experts rencontrés dans le cadre des auditions de la mission. L'objectif est d'ériger **la DPA en véritable outil de gestion au service des exploitants agricoles, en les responsabilisant, en simplifiant les procédures et en assouplissant le dispositif** afin de couvrir au mieux la diversité des productions et des situations qui caractérise le monde agricole.

Votre Rapporteur considère la réforme de la DPA comme l'action prioritaire à mener en matière de fiscalité agricole.

a. Faciliter les conditions d'entrée dans la DPA

Les conditions d'entrée dans la déduction pour aléas ont été assouplies par la loi de finances rectificative pour 2012.

Malgré l'abaissement des sommes bloquées (de 100 % à 50 %), il semble que le principe même de l'épargne forcée, de surcroît à hauteur de 50 % de la déduction, reste désincitatif pour un certain nombre d'agriculteurs. Il prive en effet l'exploitation d'une trésorerie qui peut se révéler indispensable à l'entreprise en dehors même des cas limitativement énumérés de réintégration de la DPA sans pénalité. Le blocage des sommes a pu ainsi entraîner des situations d'endettement bancaire, faute de pouvoir disposer à court terme de l'épargne immobilisée.

Dans une démarche de responsabilisation du chef d'exploitation, il peut être envisagé que la gestion de l'épargne déductible demeure aux mains de l'exploitant agricole, qui en détermine alors la part immobilisée, inférieure ou supérieure à 50 %, et les modalités de placement.

b. Assouplir les modalités d'utilisation de la DPA

Les modalités d'utilisation de la DPA n'ont quant à elle pas évolué lors de la dernière réforme. Plusieurs mesures d'assouplissement pourraient être cependant envisagées afin d'encourager les agriculteurs à entrer dans le dispositif.

Il serait tout d'abord possible de simplifier et d'assouplir les conditions d'utilisation de la DPA, qui semble aujourd'hui d'une grande complexité d'appréhension en fonction des aléas. Ainsi en matière d'aléa climatique ou sanitaire, le texte et la doctrine administrative limitent la réintégration aux dépenses résultant de l'aléa⁽¹⁾. De même, en matière d'aléa économique, la réintégration se limite à la baisse de valeur ajoutée par rapport à la moyenne des valeurs ajoutées des trois exercices précédents.

Le montant de la réintégration pour aléa pourrait être laissé à l'arbitrage de l'exploitant qui déterminerait sans contrainte le quantum d'utilisation de l'épargne adaptée à ses besoins, en prenant en compte ses impératifs de trésorerie et la situation économique de son exploitation. La DPA pourrait alors apparaître comme un véritable outil de gestion des risques aux mains de l'exploitant agricole.

Ces modifications d'interprétation, qui n'impliquent pas une révision globale des modalités d'utilisation, iraient dans le même sens que la suppression de la condition d'épargne bloquée : un assouplissement des procédures favorable à la responsabilisation de l'agriculteur et à la simplification des procédures d'application.

c. Assouplir le délai de réintégration des sommes utilisées à compter de la survenance de l'aléa

Le délai de réintégration au résultat imposable des sommes utilisées suite à la survenance d'un aléa, à ne pas confondre avec le délai maximal d'utilisation de sept exercices, peut s'avérer également préjudiciable pour certains secteurs agricoles.

Les dispositions actuelles énoncent pour les aléas climatiques, sanitaires et économiques que les sommes doivent être réintégrées « *au titre de l'exercice de survenance* ». Par instruction fiscale, la pratique administrative a permis que celle-ci ait lieu dans la limite d'un an date à date.

Les auditions menées dans le cadre de la mission ont révélé que ce délai d'une année s'avère trop court dans le cas de certaines cultures, notamment viticoles. En effet, l'impact d'un aléa peut se manifester plus tardivement pour l'exploitation. Porter le délai de réintégration à deux ans permettrait d'adapter davantage la DPA à la diversité des exploitations agricoles.

Par ailleurs, afin de renforcer la stabilité du dispositif, il serait opportun que le délai de réintégration soit prévu par la loi et non sur le fondement d'une pratique administrative.

(1) Article 72 D bis du code général des impôts :

[...] c) Au titre de l'exercice de survenance d'un incendie ou d'un dommage aux cultures ou de perte du bétail assuré, dans la limite des franchises, pour le règlement des dépenses en résultant ;

d) Au titre de l'exercice de survenance d'un aléa non assuré d'origine climatique, naturelle ou sanitaire, reconnu par une autorité administrative compétente pour le règlement des dépenses en résultant. [...]

B. L'ARTICULATION ENTRE LA DÉDUCTION POUR INVESTISSEMENT ET LA DÉDUCTION POUR ALÉAS

1. La déduction pour investissement : un dispositif attractif mais potentiellement générateur d'abus

La DPI permet aux exploitants agricoles de déduire chaque année de leurs revenus agricoles une fraction de leur bénéfice en vue de financer certains investissements. Une bonne utilisation de la déduction permet un lissage du revenu qui peut limiter l'effet de la progressivité de l'impôt dans un cadre de forte variabilité des résultats. Il s'agit également d'un dispositif visant à prendre en compte les besoins spécifiques d'investissement des exploitations agricoles, qui sont tenues d'investir en permanence pour demeurer compétitives.

Il est à noter que malgré la baisse des résultats agricoles en 2013, les investissements sont restés en 2014 à un niveau élevé (29 500 euros en moyenne par exploitation), proche de celui constaté depuis 2011 et supérieur à celui de la période 2005-2010 (24 500 euros en moyenne).

L'importance de l'investissement pour les exploitations agricoles est un élément d'explication du succès rencontré par le DPI par rapport à la DPA. Son caractère incitatif tient également à la simplicité du dispositif et à l'absence de mobilisation d'une épargne pour entrer dans le dispositif. Enfin, et c'est la raison pour laquelle elle a été limitée dans ses possibilités d'utilisation par la loi de finances rectificative pour 2012, elle constituait par ailleurs un moyen aisé de réduire le bénéfice imposable des exploitations, au détriment d'une stratégie cohérente d'investissement.

a. Les conditions pour bénéficier de la DPI :

Le dispositif est codifié à l'article 72 D du code général des impôts et a été mis en place dès le 1^{er} janvier 1987. Deux conditions cumulatives sont nécessaires pour entrer dans le dispositif :

– être exploitant individuel ou société ou groupement agricole relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles ;

– être soumis à un régime réel d'imposition (normal ou simplifié)⁽¹⁾.

La déduction est pratiquée à la clôture de l'exercice. Le choix d'en bénéficier est renouvelé chaque année et peut être suspendu pour l'année suivante sans condition. Elle est cumulable avec la DPA, l'abattement sur le bénéfice aux profits des jeunes agriculteurs et l'abattement en faveur des exploitations situées dans les zones franches d'activité des DOM.

(1) À l'exception des exploitants forestiers, auxquels la DPI n'est pas applicable.

b. Les conditions d'utilisation de la DPI :

Les sommes déduites des revenus doivent être investies dans l'acquisition ou la production de stocks à rotation lente (supérieure à 1 an ⁽¹⁾) ou la souscription de parts sociales de sociétés coopératives agricoles. Avant 2012, la DPI pouvait également être utilisée pour la création ou l'acquisition d'immobilisations amortissables « strictement nécessaires à l'exploitation », tel que les bâtiments ou le matériel agricoles.

Cette possibilité a été supprimée par la loi de finances rectificative pour 2012, suite à certains abus constatés dans son utilisation. Elle encourageait en effet les agriculteurs à investir outre mesure afin de minorer leur niveau d'imposition l'année de l'investissement, détournant la DPI de son objectif premier. Ce type d'opération pouvait par ailleurs être mené dans le cadre d'une stratégie de renouvellement rapide du matériel quand il était couplé aux mécanismes d'exonération partielle ou totale des plus-values sur cession d'immobilisation ⁽²⁾.

La volonté des pouvoirs publics est désormais d'accentuer la dimension « gestion du risque » au sein de l'exploitation, notamment en favorisant l'expansion de la DPA face à la DPI. C'est pourquoi la réforme de 2012 a agi simultanément sur les deux types de déduction, en assouplissant la première et en limitant la seconde, ainsi qu'en modifiant la détermination de leur plafond.

Bien que la suppression des immobilisations amortissables du champ de la DPI fasse encore débat à ce jour, plusieurs organisations demandant un retour au droit antérieur, votre Rapporteur se prononce en faveur du maintien de la DPI telle qu'elle résulte de la réforme de 2012. Outre les risques de dérive et la nécessité de favoriser la DPA, il est important de souligner que les exploitants agricoles bénéficient par ailleurs d'un panel d'aides non fiscales sous forme de subventions nationales, locales et européennes, afin de les aider à investir dans les domaines nécessaires au développement et à la modernisation de l'exploitation.

Le Gouvernement a mis également en œuvre à partir d'avril 2014 une mesure dite de « suramortissement », en permettant à l'ensemble des entreprises de majorer de 40 % les montants amortis et ainsi de diminuer leur assiette fiscale. Cette mesure générale bénéficiera sans aucun doute à l'investissement des exploitants agricoles en matière d'immobilisations amortissables.

(1) Bovins, pépinières, vins et spiritueux etc...

(2) Article 151 septies du code général des impôts.

Les aides non fiscales à l'investissement en faveur des exploitations agricoles

Le plan de modernisation des bâtiments d'élevage (PMBE)

Ce plan de modernisation, lancé en 2005, répond principalement aux besoins de modernisation des élevages bovin, ovin et caprin dont les bâtiments d'élevage deviennent vétustes. Sous certaines conditions, il est ouvert aux autres filières animales et couvre également des subventions en faveur de la mécanisation en zone de montagne. Les aides sont conditionnées par un respect des normes minimales en matière d'environnement, de bien-être et de santé des animaux. **Les investissements concernés doivent permettre la rénovation, l'extension ou la construction neuve de bâtiments directement nécessaires à l'activité d'élevage. Ils peuvent également être étendus à certains équipements collectifs dans le cadre des Coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) comme les matériels d'affouragement, de paillage, d'épandage etc....**

Ce plan de modernisation est financé par **un fonds unique multi-financeurs** : l'État *via* son ministère chargé de l'Agriculture, les Agences de l'eau et les collectivités territoriales. S'inscrivant dans le cadre du deuxième pilier de la PAC, il fait également appel à un cofinancement communautaire de 50 %. Sa gestion est assurée par un guichet unique mis en place par la Direction départementale des territoires, les orientations de l'aide étant définies à l'échelle régionale pour tenir des priorités et spécificités des territoires.

Le taux plafond de l'aide de l'État est de 20 % pouvant être complété par d'autres financeurs à hauteur de 40 %. Ces taux peuvent être majorés de 10 % pour des projets portés par de jeunes agriculteurs et pour des projets en zone de montagne. Le montant plafond des investissements éligibles est fixé à 90 000 euros en zone de plaine pour la construction neuve, montant porté à 100 000 euros en zone de montagne. Pour les projets de rénovation, ces seuils sont fixés respectivement à 60 000 et 70 000 euros.

Ce plan a été doté de plus de 800 millions d'euros sur l'ensemble de la programmation 2007-2013. Entre 2005 et 2013, près de 50 000 exploitations ont bénéficié de ce dispositif.

Les autres dispositifs régionalisés d'aides à l'investissement pour les exploitations agricoles

Ces aides plus ciblés font également l'objet d'un financement aux sources multiples (État, collectivité territoriale et organismes associés, FEADER), dans des proportions variables selon les dispositifs. On peut notamment citer :

- **l'aide aux investissements collectifs pour les CUMA** visant à acquérir du matériel agricole et/ou la construction de hangar pour ranger ce matériel ;
- **l'aide à l'investissement en lien avec la transformation à la ferme**. Il s'agit d'aider les exploitations agricoles à améliorer leur compétitivité *via* la création ou la modernisation de leur atelier de transformation à la ferme, en respectant les normes environnementales, d'hygiène et de bien-être des animaux ;
- **l'aide aux investissements en lien avec une démarche de qualité**, hors agriculture biologique ;
- l'aide aux investissements en lien avec l'agriculture biologique ou encore dans le cadre de culture spécialisée ;
- l'aide aux investissements pour la diversification de la production agricole etc....

Ces aides entrent dans le cadre d'une stratégie régionale et ne s'appliquent donc pas de manière uniforme sur l'ensemble du territoire.

c. Les conditions de réintégration de la déduction au résultat imposable :

Les sommes déduites doivent être utilisées dans les cinq exercices qui suivent celui au cours duquel la déduction a été pratiquée, contre sept ans pour la DPA. Les modalités de réintégration des sommes déduites diffèrent selon l'objet de l'investissement :

– lorsque les sommes sont investies pour l'acquisition ou la production de stocks à rotation lente et dans le délai de cinq ans, la réduction est acquise et ne fait l'objet d'aucune réintégration dans le revenu imposable s'il est constaté, au plus tard à la date de clôture du cinquième exercice suivant celui au cours duquel la déduction est pratiquée, une augmentation en valeur des stocks dont la valeur n'est pas bloquée au moins égale au montant de cette déduction ;

– lorsque la DPI est affectée à la souscription ou l'acquisition de parts de coopératives agricoles, une réintégration des sommes déduites est alors effectuée par parts égales sur le résultat de l'exercice qui suit la souscription et des neuf exercices suivants.

La réintégration des sommes déduites peut avoir lieu dans deux cas :

– en cas d'utilisation non conforme dans le délai des cinq exercices. La réintégration fait alors l'objet d'une pénalité : la déduction réintégrée est majorée par le taux d'intérêt de retard de 4,8 % par an (0,40 % par mois). L'application du taux d'intérêt de retard au cas d'utilisation non conforme a été ajoutée par l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 2013 afin de rapprocher le fonctionnement de la DPI de celui de la DPA. Un mécanisme de lissage de la réintégration est cependant prévu afin d'en atténuer l'impact si l'exploitant se trouve dans un contexte de baisse importante de son résultat ⁽¹⁾ ;

– pour les acquisitions de parts dans les coopératives agricoles, en cas de retrait de l'adhérent ou de cession de parts au cours de la période de réintégration. Il n'y a pas dans ce cas de majoration par le taux d'intérêt de retard. La réintégration s'effectue alors au titre de l'exercice en cours et s'élève à hauteur de la fraction de la DPI qui n'a pas encore été rapportée, correspondant aux déductions restant à réintégrer avant d'atteindre la fin du dixième exercice.

La non-utilisation de la DPI au cours des cinq exercices qui suivent la déduction n'est pas envisagée par les textes, l'agriculteur entrant inmanquablement dans le dispositif à des fins d'investissements. À noter que, comme dans le cas de la DPA, il n'y a pas de réintégration en cas de transmission à titre gratuit de l'entreprise, l'exploitant reprenneur s'engageant à en faire usage dans les cinq ans suivant la reprise de l'exploitation.

(1) Sur demande expresse de l'exploitant, la réintégration peut être rapportée en tout ou partie au résultat d'un exercice antérieur lorsque ce résultat est inférieur d'au moins 40 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents

2. Le plafond commun des déductions pour investissement et déduction pour aléas

a. Un plafond modifié à de nombreuses reprises

Il existe un plafond commun aux déductions pour investissement et pour aléas depuis la loi de finances rectificative pour 2012 qui a modifié l'article 72 D *ter* du code général des impôts. L'exploitant peut pratiquer une seule déduction ou les deux, ventilées comme il le souhaite, sans incidence sur la détermination du plafond.

Selon la législation en vigueur, ce plafond est déterminé par le plus faible des trois montants suivants, selon les cas :

- le montant du bénéfice imposable après abattements :
 - l'abattement sur les bénéfices de certaines entreprises provenant d'exploitations situées dans les zones franches d'activités situées dans les départements d'outre-mer ;
 - l'abattement sur les bénéfices des jeunes agriculteurs.
- le montant forfaitaire de 27 000 euros par exercice de 12 mois ;
- la différence positive entre la somme de 150 000 euros et le montant des déductions pratiquées au titre des exercices antérieurs, et qui n'ont pas fait l'objet d'une réintégration.

Avant la réforme de 2012, les plafonds étaient distincts et s'élevaient à 23 000 euros pour la DPA et 20 000 euros pour la DPI. La loi de finances rectificative pour 2012 a donc constitué une baisse drastique des possibilités d'utilisation des déductions.

De même que les autres modalités de fonctionnement, le plafond des déductions pour investissement et pour aléas a été modifié à plusieurs reprises sans qu'une réelle cohérence ne se dégage de ces réformes.

Initialement, la loi de finances pour 2004 avait institué un plafond commun entre la déduction pour aléas et la déduction pour investissement ainsi défini : *« les déductions prévues aux articles 72 D et 72 D bis sont plafonnées à un montant global fixé, par exercice, soit à 3 000 euros dans la limite du bénéfice, soit à 40 % du bénéfice dans la limite de 12 000 euros. Ce montant est majoré de 20 % de la fraction de bénéfice comprise entre 30 000 euros et 76 000 euros. »*

Un complément de DPA au plafond forfaitaire a été ajouté en 2005, et les plafonds initiaux ont été relevés entre 2006 et 2009 à un montant global fixé, par exercice, soit à 4 000 euros dans la limite du bénéfice, soit à 40 % du bénéfice dans la limite de 16 000 euros. Ce montant était majoré de 20 % de la fraction de bénéfice comprise entre 40 000 euros et 90 000 euros.

La loi de finances rectificative pour 2008 a abrogé ces dispositions afin de mettre en place un plafond distinct entre la DPA et la DPI :

– dans la limite de 23 000 euros pour la déduction pour aléas, auxquels s’ajoute le complément forfaitaire appliqué depuis 2005 ;

– dans une limite plus complexe pour les exploitants pratiquant une déduction pour investissement, dont le montant est plafonné, pour chaque exercice, en fonction du bénéfice imposable :

- à 4 000 euros dans la limite du bénéfice imposable, s’il est inférieur à 10 000 euros ;
- à 40 % de ce bénéfice lorsqu’il est compris entre 10 000 euros et 40 000 euros ;
- à la somme de 8 000 euros majorée de 20 % de ce bénéfice lorsqu’il est compris entre 40 000 euros et 60 000 euros ;
- à 20 000 euros lorsque ce bénéfice excède 60 000 euros.

Les délais de réintégration ont alors été dissociés par cette même loi : les recettes déduites devaient être utilisées au cours des cinq exercices suivant la déduction pour investissement, tandis que le délai de réintégration des sommes déduites dans le cadre de la DPA était de dix exercices.

En réinstaurant le plafond commun, la loi de finances rectificative pour 2012 a fixé à sept exercices le délai de réintégration pour les deux déductions.

b. Le complément de DPA au plafond forfaitaire :

Afin de tenir compte de la situation particulière des exploitants agricoles qui emploient une main-d’œuvre nombreuse et pour lesquels le résultat peut subir d’importantes variations (producteurs de fruits et légumes, par exemple), l’exploitant peut, sous certaines conditions et en sus du plafond de déduction mentionné au I de l’article 72 D *ter* du CGI, pratiquer un complément de DPA. Cet ajout a été effectif à partir du 1^{er} janvier 2005.

L’exploitant peut ainsi pratiquer un complément de DPA égal à 500 euros par ETP lorsque le résultat est supérieur d’au moins 20 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents. Le complément est plafonné au montant du bénéfice. Le principe de transparence s’applique également dans ce cadre, dans la limite de quatre associés.

c. L’application du plafond aux GAEC et EARL :

Pour les groupements agricoles d’exploitation en commun (GAEC) et les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) soumis à l’impôt sur le

revenu, les plafonds sont multipliés par le nombre d'exploitants dans la limite, jusqu'en 2014, de trois (limite « anti-abus »).

La loi de finances rectificative pour 2014 a étendu la transparence à quatre associés, à l'initiative d'un amendement de votre Rapporteur, afin de prendre en compte la situation des groupements constitués par deux couples d'exploitants. Cette mesure aura un impact financier réduit pour les finances publiques car le nombre de GAEC constitués de quatre associés demeure restreint.

En effet, le nombre moyen d'associés par GAEC s'élève à 2,29 en 2000 et a augmenté à 2,33 en 2010. Le nombre de groupement ayant plus de trois associés est de 2 733, sur un total de GAEC oscillant entre 34 000 et 35 000.

D'après le recensement agricole pour 2010, la répartition des GAEC par nombre d'associés se détaille comme suit :

Nb associés	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	total
Nb de GAEC	500	21 848	10 902	2 230	384	76	33	6	3	1	35 983

Source : ministère de l'Agriculture.

Le montant de la déduction pour investissement et pour aléas est donc fixé à 54 000 euros dans les GAEC de deux associés, à 81 000 euros dans ceux comportant trois associés, et à 108 000 euros dans ceux à quatre associés, dans la limite du bénéfice imposable.

Cependant, s'agissant du plafond pluriannuel, ce principe de transparence ne s'appliquait jusqu'en 2014 qu'au montant de la différence positive entre la somme de 150 000 euros et les déductions pratiquées antérieurement. Une demande émanant des organisations agricoles, régulièrement relayée par des amendements parlementaires, portait sur l'application de la transparence au plafond de 150 000 euros, soit un plafond maximum de 600 000 euros avec quatre associés, afin de le rendre compatible avec les besoins des grandes exploitations.

À l'initiative de votre Rapporteur, un amendement à la loi de finances rectificative pour 2014 permet désormais d'appliquer la transparence pour le plafond pluriannuel de 150 000 euros pour les GAEC, comme c'est le cas pour le plafond annuel de 27 000 euros.

d. Le plafond des déductions doit-il encore évoluer ?

Comme constaté précédemment, le plafond a été modifié à de multiples reprises. Il n'est donc pas souhaitable de revenir sur le principe d'un plafond commun réunissant deux mécanismes de déduction fiscale visant à limiter l'impact de la variabilité des revenus et à faciliter la gestion d'entreprise par l'exploitant.

Cependant, le plafond tel que déterminé dans la législation en vigueur se heurte à une limite en ne prenant pas en compte la taille de l'exploitation, qui conditionne pourtant l'exposition aux aléas, la stratégie de gestion du risque ainsi que le niveau d'investissement nécessaire. Dans le secteur agricole où la diversité des exploitations est notoire, il apparaîtrait comme plausible d'adapter ce plafond annuel à la taille de l'entreprise. Ce plafond progressif serait composé d'une part fixe de 25 000 euros, et d'une part variable équivalente à 2 % ou 3 % du chiffre d'affaires, à l'instar de plusieurs propositions suggérées lors des auditions menées par la mission.

L'inconvénient d'un tel dispositif demeure la complexification inhérente à ce type de mécanisme et impliquerait par ailleurs une nouvelle modification du fonctionnement de la DPI et de la DPA. C'est pourquoi, dans un objectif de stabilité et de lisibilité des dispositifs mis en œuvre à ce jour, le rapporteur de la mission d'information écarte toute proposition de réforme sur ce point.

II. ASSOULPIR LES MÉCANISMES DE LISSAGE DU REVENU À L'IR

Les principes de progressivité et d'annualité de l'impôt sur le revenu pénalisent l'activité agricole, soumise par nature à une variabilité importante de son résultat. Il ne serait pas juste que, sous prétexte qu'ils exercent dans un secteur d'activité où le revenu est cyclique, les agriculteurs paient un taux moyen d'imposition plus élevé que ceux qui perçoivent des revenus stables.

Les mécanismes de lissage et d'étalement ne sont donc pas des avantages fiscaux octroyés aux agriculteurs mais des correctifs nécessaires pour rétablir une équité fiscale entre cette catégorie socioprofessionnelle et les autres. Outre le système du quotient de droit commun⁽¹⁾, les agriculteurs soumis au réel disposent de deux possibilités pour atténuer la variabilité de leur résultat imposable : l'étalement du revenu exceptionnel (article 75-0 A du CGI) et la moyenne triennale (article 75-0 B du CGI).

La mission recommande le maintien de ces dispositifs, avec quelques aménagements à la marge pour introduire davantage de souplesse dans leur utilisation. Les deux recommandations que formule la mission sont à « *assiette fiscale constante* ». Autrement dit, elles ne réduiraient en rien la base taxable de l'exploitant agricole.

Tout au plus permettraient-elles à cet exploitant de mieux lisser son revenu fiscal, et donc de bénéficier d'un taux moyen d'imposition qui se rapprocherait de celui d'un autre contribuable qui – placé dans la même situation – aurait perçu un revenu identique, mais stable, sur la durée du cycle.

(1) Le système de quotient de droit commun permet, sur option, d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt sur le revenu pour les revenus exceptionnels et différés tels qu'une indemnité de licenciement ou un rappel de salaires sur plusieurs années.

A. RÉDUIRE LA DURÉE DE L'OPTION POUR LA MOYENNE TRIENNALE

Le régime de la moyenne triennale, créé par la loi de finances pour 1987 et prévu par l'article 75-0 B du CGI, est un dispositif de lissage des revenus agricoles destiné à atténuer la progressivité de l'impôt. Il avait un caractère irrévocable à l'origine mais n'est désormais choisi que pour une durée de cinq ans tacitement renouvelable, depuis la loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996 de finances pour 1997.

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.

L'option est intéressante quand les revenus sont à la hausse. Elle est en revanche désavantageuse ou sans incidence lorsque les revenus sont à la baisse ou sont stables.

Ce dispositif est unanimement salué comme efficace pour atténuer la progressivité de l'impôt sur le revenu. La durée de l'option – cinq ans – constitue toutefois une contrainte qui peut être dissuasive si l'on anticipe une baisse de revenus.

Dans ces conditions, la mission recommande de réduire le délai minimal d'option, actuellement fixé à cinq ans pour la moyenne triennale, à trois ans. Cette réduction de deux ans permettrait en effet d'assouplir le dispositif et de le rendre plus efficient face à la variabilité du revenu agricole, sans pour autant favoriser les effets d'aubaine qui pourraient découler d'une absence totale de délai. Le passage de cinq à trois ans ne devrait pas par ailleurs constituer un facteur important de complexification pour le travail de l'administration fiscale.

B. ASSOUPLIR LES MODALITÉS D'ÉTALEMENT DU REVENU EXCEPTIONNEL

Le régime du revenu exceptionnel a été créé par l'article 49 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 en remplacement du quotient agricole. Il constitue l'un des avantages les plus notables de la catégorie des bénéfices agricoles – par rapport à celles des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices non commerciaux – qui consiste à pouvoir étaler, par fractions égales, sur sept exercices une hausse subite du résultat.

Avant 2006, il existait quatre mécanismes de lissage du revenu agricole : le régime de blocage des stocks à rotation lente, la moyenne triennale, le quotient agricole et le régime d'étalement et de lissage des indemnités versées en cas d'abattage partiel ou total des troupeaux en application de la réglementation sanitaire.

L'article 49 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 a réformé les modalités de lissage du revenu agricole en supprimant les dispositifs de lissage dont l'intérêt apparaissait limité - comme le système de blocage des stocks à rotation lente et le quotient agricole.

Alors que le quotient agricole consistait à diviser par cinq l'impact de la progressivité sans permettre un différé de l'imposition, le régime de l'étalement du revenu exceptionnel présente l'avantage de pouvoir faire l'objet d'un lissage sur sept exercices.

Le but de la réforme était aussi de généraliser le mécanisme utilisé en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires.

Le revenu exceptionnel qui ouvre droit au dispositif d'étalement et de lissage s'entend :

- soit comme le montant correspondant à la différence entre les indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus,

- soit comme la fraction du bénéfice qui dépasse 25 000 euros ou une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

Dans ce dernier cas, les exploitants qui modifient ou ont modifié leurs conditions d'exploitation pendant l'année de réalisation du revenu exceptionnel ou au cours des trois années précédentes ne peuvent pas bénéficier du système d'étalement. Il en est ainsi notamment en cas de changement d'activité, de modification importante de la superficie exploitée ou des capacités de production ou de reconversion d'activité par suite d'un changement très important de production.

Exemple

Un agriculteur soumis à régime réel d'imposition a réalisé les résultats suivants au cours des trois derniers exercices : 45 000 euros en N - 3, 50 000 euros en N - 2, et 58 000 euros en N - 1. La moyenne du résultat de ces trois exercices ressort donc à 51 000 euros.

Le régime d'étalement sera dès lors possible au cours de l'exercice N pour la fraction de résultat qui excédera 76 500 euros (soit une fois et demie la moyenne).

Prenons pour hypothèse qu'au cours de l'exercice N - dont les conditions d'exploitation sont comparables à celle des trois exercices précédents - l'exploitant réalise un bénéfice de 118 500 euros. La mesure d'étalement pourra être appliquée sur option pour une quote-part de résultat de 42 000 euros (soit 120 000 - 76 500), soit 6 000 euros par exercice.

Au titre de l'exercice N, l'exploitant sera donc imposé sur une assiette de 82 500 euros (76 500 + 6 000) au lieu de 118 500 euros.

Cet avantage est d'autant plus appréciable qu'il peut être combiné avec le système de quotient de droit commun pour chacun des exercices d'étalement du revenu. Le système du quotient consiste, pour l'année de réalisation d'un revenu exceptionnel, à calculer les droits simples afférents à ce revenu en ajoutant le quart de son montant net au reste du revenu net imposable du contribuable et à multiplier par quatre la cotisation supplémentaire ainsi obtenue.

La combinaison de ces deux dispositifs élimine efficacement les inconvénients liés à la progressivité et à l'annualité de l'impôt sur le revenu en cas de perception d'un revenu exceptionnellement élevé. L'agriculteur qui réalise une récolte exceptionnelle dans un contexte de marché très favorable n'est donc pas pénalisé par rapport aux autres acteurs économiques dont le revenu est plus constant.

Toutefois, des mesures d'assouplissement du mécanisme d'étalement peuvent être envisagées sans le dénaturer.

En l'état du droit, les exploitants qui optent pour l'application de ce régime ne peuvent modifier ni la périodicité de la réintégration du montant de la différence ni le montant des fractions de cette dernière qui est réintégré lors de chaque exercice.

La mission recommande d'introduire davantage de souplesse dans le mécanisme d'étalement du revenu exceptionnel en permettant au contribuable de déterminer librement le montant de la réintégration à effectuer au cours de chaque exercice. Ainsi, celui-ci ne serait plus contraint de réintégrer au cours de chaque exercice une fraction égale à un septième du revenu exceptionnel. L'exploitant pourrait ainsi avantageusement réintégrer une fraction supérieure du revenu exceptionnel au cours des années à faible résultat, voire déficitaire, et, à l'inverse, une fraction inférieure lorsque le résultat est important.

Suite de l'exemple précédent

L'agriculteur au réel doit étaler sur sept exercices un revenu exceptionnel de 42 000 euros. Il réintègre 6 000 euros en N, N + 1, N + 2 et N + 3, soit au total 24 000 euros.

En N + 4, il subit un déficit de 20 000 euros. La mission recommande qu'il puisse imputer sur ce déficit la totalité du revenu exceptionnel qu'il doit encore étaler, soit dans cet exemple un montant de 18 000 euros – au lieu de 6 000 euros en l'état du droit.

III. L'ASSIETTE SOCIALE : UNE ASSIETTE MOINS RÉACTIVE À LA VARIABILITÉ DES REVENUS QUE L'ASSIETTE FISCALE

La prise en compte de la variabilité du revenu par la fiscalité joue un rôle correctif permettant une optimisation de la gestion de l'exploitation. Aux prélèvements fiscaux s'ajoutent les prélèvements des cotisations sociales également dues par les agriculteurs. La question se pose donc de savoir dans quelle mesure l'assiette servant de base aux prélèvements sociaux intègre les variations de revenus et quelle cohérence existe entre les deux assiettes.

A. UNE ASSIETTE SOCIALE QUI DIFFÈRE DE L'ASSIETTE FISCALE

1. Principes généraux

a. La détermination de l'assiette sociale

L'assiette des cotisations correspond au revenu professionnel des agriculteurs :

– pour les exploitants au forfait, elle est constituée du bénéfice forfaitaire notifié par l'administration ;

– pour les exploitants au réel (normal ou simplifié), il s'agit du revenu dégagé par l'activité agricole dans la catégorie des bénéficiaires agricoles.

Tous les revenus déclarés dans la catégorie des bénéficiaires agricoles (BA) doivent être retenus dans l'assiette sociale, dont les revenus d'activités de nature industrielle et commerciale (BIC) ou non commerciale (BNC), qui ont pour support ou sont situés dans le prolongement de l'exploitation ou qui correspondent à des activités accessoires rattachées au BA au titre de l'article 75 du CGI (moins de 30 % du chiffre d'affaires et de 50 000 euros en moyenne sur les trois dernières années).

Les rémunérations allouées au gérant et associés de sociétés à l'impôt sur les sociétés sont prises en compte dans l'assiette des cotisations sociales. Il existe une assiette forfaitaire lorsque ceux-ci ne perçoivent que des dividendes.

Les déficits sont pris en compte pour leur montant réel dans l'assiette des cotisations sociales, mais ce n'est pas le cas des reports déficitaires, contrairement à l'assiette fiscale. Si la base sociale est déficitaire, on applique des assiettes minimums pour certaines cotisations.

b. L'exercice de référence

Le calcul des cotisations des exploitations agricoles est déterminé soit à partir d'une assiette triennale constituée des revenus professionnels des années $N - 1$, $N - 2$ et $N - 3$, soit d'une assiette optionnelle $N - 1$. Cette dernière option doit être effectuée au plus tard le 30 novembre pour une prise d'effet au 1^{er} janvier de l'année suivante et est souscrite pour cinq ans par tacite reconduction.

L'assiette triennale est la règle et l'assiette annuelle est l'exception, contrairement à l'assiette fiscale de l'impôt sur le revenu des agriculteurs qui est par principe annuel en dehors de l'option de la moyenne triennale.

La moyenne triennale a pour avantage principal de limiter l'impact de la volatilité des revenus. Elle permet le lissage de l'assiette sociale, l'imputation des déficits sur des années bénéficiaires, et limite ainsi les importants écarts de cotisation. En cas de revenus décroissants, peut cependant se poser un problème de trésorerie.

Parallèlement, l'assiette annuelle permet de rapidement limiter l'impact de revenus décroissants ou de purger l'incidence d'un revenu exceptionnel lorsque la trésorerie est disponible. Les inconvénients sont cependant divers : les déficits sont socialement perdus, l'engagement vaut pour cinq ans sans visibilité des revenus futurs et l'impact est négatif sur les points retraite dans les années à faibles revenus.

En 2013, 402 400 exploitants ou chefs d'entreprise agricoles étaient en assiette triennale contre 76 292 en situation d'option annuelle, chiffre par ailleurs en recul de 5,5 % entre 2012 et 2013. La moyenne triennale apparaît donc comme nettement plus incitative pour parer les effets de la volatilité.

Comme pour la détermination de l'assiette fiscale, la variabilité des revenus et la limitation de ses impacts sur la gestion de l'exploitation demeure une préoccupation essentielle.

c. Assiette fiscale et assiette sociale : quelles différences ?

Le principe général pose que l'assiette sociale doit être alignée sur l'assiette fiscale. Il existe cependant des limites à ce principe car l'assiette sociale ne tient pas compte de certains cas de déductions, abattements, exonérations et des options faites par le contribuable dans le cadre fiscal.

Sont exclus de l'assiette des cotisations sociales qui se trouve de ce fait plus large que l'assiette fiscale :

– les options pour le régime de la moyenne triennale fiscale et pour l'étalement et le lissage des revenus exceptionnels. Concernant le lissage sur sept ans des revenus exceptionnels, la non prise en compte de cette option est une limite qui a été soulignée au cours des auditions menées par la mission d'information ;

– l'abattement fiscal réservé aux jeunes agriculteurs de 100 % la première année, puis de 50 % ne minore pas le revenu de référence pour les prélèvements sociaux.

Au contraire, la dotation aux jeunes agriculteurs (DJA), également déductible à 100 % de l'assiette fiscale, ne vient pas majorer l'assiette sociale.

Sont par ailleurs pris en compte dans la détermination de la base sociale :

– **les DPA et DPI, qui sont prises en compte à la fois dans l'assiette sociale et l'assiette fiscale ;**

– plusieurs autres déductions (intérêts d'emprunt pour l'acquisition de parts sociales, déduction de la rente du sol, déduction des cotisations au titre du régime complémentaire, PERCO et PEE...), dont :

- **La rente du sol**, une déduction spécifique à l'assiette sociale : cette déduction bénéficie aux agriculteurs propriétaires de tout ou partie des terres qu'ils exploitent. Il s'agit d'une option annuelle reconduite par tacite reconduction. La déduction s'impute sur les bénéfices servant d'assiette sociale. La rente est fonction du revenu cadastral des terres dont l'exploitant est propriétaire, le revenu cadastral total des terres mises en valeur et des bénéfices agricoles.
- **Le « loyer fictif »** : Il s'agit d'une déduction d'un « loyer à soi-même » par le propriétaire qui est admise dans le régime BIC et BNC, et depuis une jurisprudence du Conseil d'état, dans celui des BA. Cette déduction s'applique également à l'assiette fiscale. Concernant l'assiette sociale, la déduction de ces revenus n'est possible que si l'agriculteur n'a pas opté pour la rente du sol, les deux n'étant pas cumulables.

Il existe en outre un régime complexe de prise en compte dans l'assiette sociale des plus-values et moins-values. Ce régime ne correspond pas aux déterminants de l'assiette fiscale, qui est plus étroite. Par exemple, sont exclues de l'assiette fiscale, mais incluses dans l'assiette sociale, les moins-values à court-terme déductibles fiscalement ou les plus-values à court-terme réalisées à la suite d'une cession d'entreprise avec départ à la retraite.

En définitive, **l'assiette sociale est plus large que l'assiette fiscale, ce qui peut amener à neutraliser en partie les mécanismes d'atténuation de la variabilité du revenu.** L'annexe n°3 de ce rapport présente un tableau récapitulatif des différences de périmètre entre l'assiette sociale et l'assiette fiscale.

À noter cependant que le calcul des prélèvements de cotisations sociales étant proportionnel, à l'exception du seul taux de cotisation de la branche famille, l'impact de la variabilité est moindre que pour le calcul de l'assiette fiscale servant de base à l'impôt progressif sur le revenu puisque le taux moyen du prélèvement n'augmente pas avec le résultat.

2. Situation particulière : les cotisations sociales du jeune agriculteur

L'exploitant adhère obligatoirement aux trois régimes constituant la protection sociale des non-salariés agricoles (AMEXA, assurance vieillesse, prestations familiales et ATEXA pour les accidents du travail).

Toutes les cotisations sociales sont calculées en fonction de la situation de l'assuré au 1^{er} janvier de l'année considérée et sont dues pour l'année civile entière. Ainsi, lorsque le jeune agriculteur s'installe après le 1^{er} janvier de l'année, il n'acquies aucune cotisation pour cette période.

Comme le jeune agriculteur qui s'installe ne dispose pas de revenus de référence, les cotisations sont calculées sur une assiette forfaitaire provisoire qui fait l'objet d'une régularisation quand ses revenus sont connus.

L'assiette forfaitaire provisoire d'installation est utilisée en l'absence de revenus professionnels et peut être assimilée à une assiette minimale de cotisations amenée à être régularisée dans un second temps. Pour un chef d'exploitation à titre principal, elle varie selon les branches :

– 800 SMIC pour la branche assurance maladie et assurance vieillesse individuelle (7 624 euros en 2014)

– 600 SMIC pour la branche assurance vieillesse agricole (5 718 euros en 2014)

– 1 820 SMIC pour la branche retraite complémentaire obligatoire (17 345 euros en 2014)

À cela s'ajoute une assiette forfaitaire pour 365 jours pour la branche accident du travail. Ces assiettes forfaitaires sont inférieures dans le cas des nouveaux chefs d'exploitation pluriactifs.

En appliquant les taux en vigueur en 2014 à la valeur actualisée du SMIC, un chef d'exploitation paiera donc 3 305 euros de cotisations au titre de l'assiette forfaitaire provisoire, contre 2 279 euros pour un agriculteur en situation de pluri-activité.

Les jeunes agriculteurs bénéficient par ailleurs d'exonérations partielles et dégressives pendant les 5 années civiles qui suivent celle de leur installation :

– 1^{ère} année : 65 % (plafond de 3 124 euros en 2013),

– 2^{ème} année : 55 % (plafond de 2 644 euros en 2013),

– 3^{ème} année : 35 % (plafond de 1 682 euros en 2013),

– 4^{ème} année : 25 % (plafond de 1 202 euros en 2013),

– 5^{ème} année : 15 % (plafond de 721 euros en 2013).

Pour rappel, la dotation jeune agriculteur est exclue de l'assiette sociale afin de ne pas majorer le montant des cotisations mais parallèlement, l'abattement fiscal de 100 % puis de 50 % ne s'appliquent que sur la base fiscale.

Une aide spécifique existe également pour les créateurs et repreneurs d'entreprises auparavant demandeurs d'emploi et âgés de moins de 25 ans : elle permet l'exonération des cotisations pendant les 12 premiers mois dans la limite d'un plafond.

B. QUELLES PERSPECTIVES D'ÉVOLUTION ?

Lors des auditions, plusieurs pistes d'évolution ont été évoquées afin d'améliorer la prise en compte des spécificités du revenu agricole dans l'assiette sociale, qui apparaît moins avantageuse que l'assiette fiscale.

1. Calculer les cotisations sociales sur l'année N : un dispositif trop complexe à mettre en œuvre administrativement

Avant 2001, les cotisations sociales des non-salariés agricoles pouvaient être calculées sur quatre assiettes différentes. Pour les adhérents imposés au régime du forfait agricole, l'assiette pouvait être soit annuelle sur la base de l'année N-1, soit triennale sur la base des années N-4, N-3, et N-2. Pour les adhérents au régime réel, il existait une assiette triennale sur la base des années N-1, N-2 et N-3 et une possibilité d'opter pour une assiette annuelle sur l'année N.

Cette dernière modalité présentait l'avantage d'adapter le montant des cotisations sociales dues au cours d'une année au montant réel des revenus réalisés par l'agriculteur au cours de cette même année. L'option pour l'année N était à l'époque exercée par 54 400 exploitants.

La possibilité d'opter pour l'assiette calculée sur l'année N a toutefois été supprimée par l'article 9 de la loi de financement de la sécurité sociale pour l'année 2001. Présentée comme une simplification, la réforme a consisté à ne retenir que deux périodes de référence possibles pour le calcul des cotisations sociales, quel que soit le régime d'imposition : une assiette triennale sur la base des années N-3, N-2 et N-1 et une assiette annuelle sur la base de N-1.

C'est ce régime qui est en vigueur à ce jour.

**L'avis du rapporteur spécial sur les Prestations sociales agricoles
dans son rapport du 12 octobre 2000 (n° 2624- Annexe 42 sur le projet de loi de
finances pour 2001)**

M. Charles De Courson, rapporteur spécial sur les prestations sociales agricoles, a décrit ainsi les conséquences de la disparition d'une assiette sociale ayant comme référence l'année N à propos de laquelle il a émis un avis défavorable :

« Le choix retenu de l'année N - 1 privera ainsi 18 % des exploitants agricoles imposés au régime du réel (représentant 22 % des revenus des exploitants au réel) ayant actuellement opté pour l'année N, soit environ 54 000 exploitants, de la possibilité de lier directement le niveau de leurs charges à celui de leur revenu, alors même que ceux-ci, qui disposent du revenu moyen le plus important (avec une assiette de 143 852 francs en 1999) des

quatre catégories correspondant aux quatre assiettes actuelles (dont l'assiette moyenne des revenus s'élevait à 77 381 francs en 1999), subissent les prélèvements obligatoires les plus lourds. Ce choix ne tendra évidemment pas à encourager au passage du bénéfice forfaitaire au bénéfice réel, lorsqu'il n'est pas obligatoire.

Au demeurant, la répartition géographique des exploitants ayant choisi une assiette annuelle est très variable :

– dans sept départements (Aisne, Aube, Loiret, Eure-et-Loire, Marne, Pyrénées-Orientales, Seine-et-Marne), entre 30 et 56 % des exploitants ont choisi une assiette annuelle, et, principalement l'assiette N ;

– dans trente et un autres (situés principalement dans les régions Bretagne, Aquitaine, Languedoc-Roussillon, Normandie), ce pourcentage se situe entre 15 et 30 %, équiréparti entre année N et année N – 1.

Le choix arrêté par le Gouvernement affectera les départements de manière plus ou moins importante. »

S'il est incontestable que la multiplication des périodes de référence, et notamment la possibilité de se fonder sur l'année N, constituerait pour les agriculteurs un facteur de souplesse de plus en plus nécessaire dans un contexte de variabilité des revenus, il apparaît tout aussi clairement qu'un tel dispositif entraîne une complexité de gestion difficilement tenable par la Mutualité sociale agricole (MSA).

En effet, compte tenu des délais de détermination des revenus imposables, les revenus d'une année N ne sont connus qu'au cours de l'année N + 1 : une assiette de référence sur l'année N implique donc d'acquitter des cotisations sur une base prévisionnelle faisant l'objet d'une régularisation au cours de l'année N + 1. La difficulté était d'autant plus marquée pour les exploitants agricoles relevant du régime forfaitaire, les bénéfices agricoles forfaitaires étant alors calculée sur une année de référence N – 2.

Par ailleurs, les cotisations sociales étant calculées sur des revenus professionnels nets après déduction des cotisations sociales elle-même, une assiette sur l'année N impliquerait donc de déduire à titre provisionnel les cotisations de l'année N. Ce mécanisme obligerait les caisses de la MSA à assurer, comme avant 2001, un contrôle important de ces cotisations provisionnelles qui s'était révélé coûteux et peu efficace.

Au surplus, la réintroduction du calcul de l'assiette sur l'année N apparaît moins opportune aujourd'hui dans la mesure où deux nouveaux dispositifs – qui n'existaient pas avant 2001 – permettent d'anticiper une variation de revenus :

– **la demande de modulation des appels**, qui permet depuis 2006 la prise en compte des variations de revenus des adhérents en modulant le montant de leurs versements mensuels ou de leurs appels fractionnés dès le début de l'année, pour éviter une variation trop importante du dernier versement.

– **L'à-valoir de cotisation**, qui permet aux exploitants relevant du régime réel de payer par anticipation le surplus de cotisations sociales générées par des revenus exceptionnels. Il ne peut excéder 50 % du montant des dernières cotisations appelées, et est fiscalement déductible du résultat de l'exercice au cours duquel il est versé.

Ces dispositifs remplissent le rôle antérieurement dévolu à l'assiette fondée sur l'année N, et rendent aujourd'hui indolore les effets de sa suppression.

2. Supprimer l'assiette minimale pour la branche maladie de la MSA

Il existe une différence importante entre l'assiette fiscale et l'assiette sociale : en cas de base déficitaire ou inférieure aux assiettes sociales minimales, les exploitants agricoles se voient appliquer des cotisations minimums dans certaines branches ce qui accentue la déconnexion entre le revenu réel et le montant des cotisations.

Les assiettes minimums s'élèvent en 2014 à :

- 800 SMIC pour la branche AMEXA (maladie, invalidité et maternité de l'assurance maladie), soit 7 614 euros en 2014 ;
- 600 SMIC pour la branche AVA plafonnée et déplafonnée (assurance vieillesse agricole), soit 5 718 euros en 2014 ;
- 800 SMIC pour la branche AVI (assurance vieillesse individuelle), soit 7 614 euros en 2014 ;
- 1 820 SMIC pour la branche RCO (retraite complémentaire obligatoire), soit 17 345 euros en 2014.

Un tel système peut apparaître davantage justifié pour la branche retraite, puisque les cotisations versées donneront lieu, au moment de l'arrêt de l'activité, à une contrepartie proportionnelle au montant versé. Il est plus contestable de maintenir un système de cotisations minimales pour la branche assurance maladie (AMEXA) fondée sur une logique universelle, sans lien avec les revenus du travail et ainsi sans contrepartie liée aux montants cotisés.

Ce mécanisme plancher renforce le décalage entre l'assiette fiscale et l'assiette sociale, au détriment de la seconde. Il ne permet pas en effet de tenir compte au plus près de la capacité contributive réelle des non-salariés agricoles, dès lors que les revenus professionnels sont inférieurs proportionnellement aux cotisations maladie versées.

Au cours des auditions menées par la mission, il est apparu que ce mécanisme pouvait également décourager les pluriactifs, particulièrement concernés par les assiettes minimums puisqu'elles peuvent de surcroît s'ajouter aux cotisations maladie versées dans le cadre d'un autre régime de sécurité

sociale. Il s'agit alors d'une double cotisation préjudiciable pour la santé financière de l'exploitation agricole.

Le Rapporteur propose au regard de ses éléments, de supprimer le principe de l'assiette minimale sur les cotisations d'assurance maladie des non-salariés agricoles, ou *a minima* d'en diminuer l'assiette, afin de limiter son impact pour les exploitants agricoles concernés.

3. Modifier les modalités de calcul de la « rente du sol » appliquée à l'assiette sociale

La rente du sol a permis, à partir 1995⁽¹⁾, une déduction de la rémunération issue du capital foncier, les entreprises individuelles étant taxées sur les trois composantes de leurs revenus (revenus des terres, revenus des biens immobiliers et mobiliers, revenus du travail).

Les alinéas 2 et 3 de l'article L. 731-14 du code rural prévoient ainsi la possibilité pour les exploitants agricoles de procéder s'ils le souhaitent à un abattement déductible du montant des bénéfices agricoles servant de base à l'assiette sociale, un certain montant correspondant à la « rente du sol » des terres en propriété exploitées en faire valoir direct.

Bien que constituant un élément favorable aux agriculteurs, le montant de la rente s'appuie sur le revenu cadastral des terres, revenu qui n'a pas été revalorisé depuis 1970. La base de calcul des cotisations sociales donne ainsi lieu à une disparité importante entre exploitant propriétaire et l'exploitant locataire. Les loyers supportés par ce dernier constituent en effet des charges d'exploitation, la base de ses cotisations sociales étant réduite d'autant.

Le rapporteur de la mission propose ainsi de **renouveler la base de calcul de la rente afin de la rendre représentative du capital foncier de l'exploitant**. La rente ne serait alors plus basée sur le revenu cadastral mais sur le barème des locations des terres agricoles, tel qu'il résulte du statut du fermage. Ce barème relève des arrêtés préfectoraux fixant les valeurs de revenu cadastral pour la détermination des trois catégories de terres pour le calcul des loyers des terres agricoles, tel que défini par la loi de modernisation de l'agriculture et de la pêche du 27 juillet 2010.

4. Assouplir les modalités d'application du dispositif de l'à-valoir

L'article 36 de la loi de modernisation de l'agriculture du 27 juillet 2010 crée un « à-valoir » social au profit des exploitants imposés selon un régime réel, mis en place à partir de 2011.

Ces derniers peuvent verser une avance sur le montant des cotisations exigibles l'année suivante, en complément des cotisations appelées sur l'année en

(1) Article 68 de la loi n° 95-95 du 1^{er} février 1995 de modernisation de l'agriculture.

cours. Ils pourront ainsi diminuer leurs assiettes fiscales et sociales en anticipant une charge. Cet à-valoir ne peut excéder 50 % du montant des dernières cotisations appelées et il est déductible du résultat de l'exercice au cours duquel il est versé.

Ce mécanisme s'inscrit en totale cohérence avec les besoins des exploitants confrontés à la gestion de revenus exceptionnels, d'autant que l'option de lissage des revenus sur sept ans en cas de hausse importante des revenus n'est pas prise en compte dans le calcul de l'assiette sociale.

Il pourrait ainsi être envisagé, afin de renforcer l'attractivité et l'efficacité du dispositif, de **permettre un à-valoir s'élevant jusqu'à 75 % du montant des dernières cotisations appelées.**

Le Rapporteur de la mission d'information considère que ces pistes de réflexion doivent être étudiées afin d'en évaluer précisément la faisabilité et les conséquences, dans un souci constant de simplification et d'efficacité pour les exploitants agricoles.

5. L'inclusion des dispositifs d'étalement dans l'assiette sociale

Enfin la dernière proposition, dont l'enjeu a été aussi bien évoqué par les représentants des agriculteurs que par les acteurs de la sécurité sociale agricole, consiste à **inclure dans l'assiette sociale l'option du lissage sur sept ans des revenus exceptionnels** afin de ne pas amoindrir les effets de ce dispositif fiscal. Cette modification serait cohérente avec la prise en compte dans l'assiette sociale de la DPI et de la DPA, et pourrait apparaître comme un complément utile à la hausse du seuil de l'à-valoir proposé précédemment.

Le Rapporteur est favorable à une telle évolution de la législation qui s'inscrit en cohérence avec le contexte de variabilité accrue des revenus et avec le principe de concordance entre l'assiette fiscale et l'assiette sociale.

QUATRIÈME PARTIE : LA FISCALITÉ AGRICOLE FACE À LA DIVERSIFICATION DE L'ACTIVITÉ

I. L'INTÉGRATION DES REVENUS ACCESSOIRES : LA PRISE EN COMPTE DANS LA FISCALITÉ AGRICOLE DE LA DIVERSIFICATION DES ACTIVITÉS

A. LA DIVERSIFICATION DES ACTIVITÉS PAR LES EXPLOITANTS AGRICOLAS : UN PHÉNOMÈNE CROISSANT

1. La pluriactivité croissante des exploitations agricoles

Sur la base du recensement 2010, le ministère de l'Agriculture a dressé un panorama de la pluriactivité des exploitants agricoles. Elle concerne 57 000 exploitations, soit 12 % du total et représentant 70 000 actifs familiaux. La pluriactivité s'exerce dans trois domaines principaux :

– l'agrotourisme, ou « tourisme à la ferme » qui regroupe à la fois les activités d'hébergement, de restauration et de loisirs. Cette activité concerne 24 % des exploitations diversifiées (13 800 exploitations, en baisse par rapport à 2000), l'hébergement étant l'une des activités dans près de 70 % des cas.

– le travail à façon, c'est-à-dire les prestations de service exécutées par l'exploitant agricole pour le compte d'une autre exploitation, d'une collectivité territoriale ou d'un particulier. La grande majorité des travaux à façon sont relatifs à des activités agricoles (labour, moisson, vendanges...). Il est pratiqué dans 30 % des exploitations diversifiées et est en forte progression depuis 2000. Il concerne pour plus de la moitié les grandes exploitations.

– la transformation de produits de la ferme, qui concerne 37 % des exploitations agricoles diversifiées. Au sein de celles-ci, la vente en circuit court y est associée dans 80 % des cas, la transformation des produits s'inscrivant dans le prolongement direct de l'activité agricole.

Le tableau suivant détaille les composantes de la diversification par type d'entreprise :

**RÉPARTITION DES ACTIVITÉS DE DIVERSIFICATION
SELON LA DIMENSION DES EXPLOITATIONS**

(en pourcentage)

	Nombre d'exploitations	Dimension économique		
		petites	exploitations moyennes	grandes
Transformation des produits de la ferme (hors viticulture)	21 200	29	37	34
Huile d'olive	2 900	66	19	15
Transformation de lait	6 300	18	50	32
Transformation autres produits agricoles	12 900	25	36	39
Travail à façon	17 300	11	29	60
Travail à façon agricole	14 600	7	27	66
Travail à façon non agricole	3 400	19	37	44
Sylviculture	1 000	47	34	19
Agritourisme	13 800	34	38	28
Hébergement	9 500	34	34	32
Restauration	2 400	37	41	22
Activités de loisir	4 500	36	45	19
Transformation de bois	1 400	43	40	17
Artisanat	750	49	34	17
Autres activités de diversification (aquaculture, production d'énergie renouvelable...)	8 500	24	34	42
Exploitations avec activité de diversification	56 700	25	34	41
Exploitations sans activités de diversification	433 300	38	30	32
Ensemble des exploitations	490 000	36	31	33

Champ : France métropolitaine. Source : SSP – Agreste – Recensement agricole 2010.

Les modalités de mise en œuvre de la diversification relèvent ainsi d'une stratégie propre à chaque exploitation qui en définit la nature et la part dans le chiffre d'affaires total, notamment en fonction de la taille de l'entreprise. Il est probable que cette approche ira croissante comme réponse à la variabilité de plus en plus marquée des revenus agricoles.

2. L'état du droit en 2015

a. Définition des revenus accessoires

Selon l'article 63 du code général des impôts, relèvent des bénéfices de l'activité agricole les revenus procurés par l'exploitation de biens ruraux ou les revenus qui proviennent des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation dans les activités autres que celle du spectacle. Hormis ces activités qui procurent par nature des revenus de nature agricole, les autres revenus peuvent relever de deux cas distincts.

Les activités extra-agricoles pratiquées par des agriculteurs sont imposées dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou des bénéfices non commerciaux (BNC) en fonction de leur nature. Il s'agit notamment de :

– la vente de produits ne provenant pas de l'exploitation ;

– la vente de produits de l'exploitation quand elle s'inscrit dans des méthodes commerciales (installation commerciale permanente, personnel spécialisé...). La limite est cependant mal définie avec les activités dont le bénéfice peut être imposé au régime des bénéfices agricoles, puisqu'il est possible aux agriculteurs de faire vendre leurs produits sur les marchés, éventuellement par un commissionnaire, et de faire usage d'une marque déposée ;

– la transformation de produits agricoles dans certaines conditions, avec une définition restrictive concernant la méthode de vente, l'objectif de la transformation ou encore l'origine des produits transformés. Les agriculteurs peuvent donc dans de nombreux cas bénéficier du régime de l'article 75 du code général des impôts ;

– plus globalement, les opérations sans lien direct avec l'exploitation.

Au contraire, d'autres revenus relevant des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou des bénéfices non commerciaux (BNC) peuvent faire l'objet d'une taxation au titre des bénéfices agricoles, dans le but favoriser la pluriactivité des exploitations agricoles :

– la vente de biomasse et la production d'énergie majoritairement issue de produit ou sous-produit de l'exploitation ⁽¹⁾ ;

– les revenus issus de la mise à disposition de DPU par des exploitants soumis à l'impôt sur le revenu ⁽²⁾ ;

– les intérêts statutaires perçus par les agriculteurs dès lors que les parts détenues sont inscrites à l'actif d'une exploitation soumise à un régime de bénéfice réel ;

– les revenus accessoires de nature commerciale et non commerciale évoqués précédemment, dans les limites fixées aux articles 75 et 75 A du CGI.

(1) Article 63 du code général des impôts.

(2) Idem.

Selon le bilan 2010 dressé par le ministère de l'Agriculture, il est de plus en plus courant que l'activité de diversification devienne pour l'agriculteur sa première source de revenu : « Dans les exploitations de grande taille, les activités de diversification sont souvent des revenus d'appoint à l'activité agricole : 63 % des exploitations diversifiées déclarent en retirer moins de 10 % de leur chiffre d'affaires (76 % dans le cas du travail à façon). Pour les exploitations de petite taille, en revanche, l'activité de diversification supplante, dans une majorité des cas, la production agricole comme première source de revenu de l'exploitation. Ainsi, une petite exploitation diversifiée sur deux génère plus de la moitié de son chiffre d'affaires par les revenus tirés de son activité de diversification. Certaines activités telles que la transformation des produits agricoles génèrent un revenu significatif quelle que soit la dimension économique de l'exploitation : 45 % des exploitations qui choisissent cette diversification en tirent au moins la moitié de leur chiffre d'affaires ».

Source : ministère de l'Agriculture, recensement national 2010.

b. Le régime de taxation des revenus accessoires au titre des BA

C'est sur ce dernier point que se concentre la problématique de la diversification des activités et des sources de revenus.

Afin de ne pas pénaliser le mouvement de diversification des activités, l'imposition des revenus tirés de ces activités et les obligations déclaratives qui en découlent bénéficient d'un traitement particulier. Les profits de ces activités commerciales ou non commerciales ne sont pas imposés selon les règles de droit commun des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et des bénéfices non commerciaux (BNC) mais selon deux modalités au choix de l'agriculteur :

– le régime spécifique permettant la prise en compte, dans une certaine limite, des BIC et BNC, pour la détermination des bénéfices agricoles (article 75 et 75 A du CGI) ;

– le régime de la micro-entreprise non spécifique aux exploitations agricoles (article 50-0 du CGI pour les BIC et 102 ter du CGI pour les BNC), permettant un abattement sur les bénéfices de 71 % ou 50 % selon les types d'activité.

Les exploitants ne peuvent cumuler les deux régimes, puisque l'un implique la globalisation de toutes les recettes et dépenses sur la seule déclaration de bénéfices agricoles, tandis que le régime de la micro-entreprise concerne l'imposition des BIC et BNC. Ils ne peuvent pas non plus panacher les deux modalités d'imposition en dissociant certaines de leurs activités accessoires. Leur choix est cependant modifiable chaque année au moment du dépôt des déclarations.

En cas de dépassement des seuils fixés aux articles 75 et 75 A du code général des impôts, l'exploitant doit déposer des déclarations séparées pour ses bénéfices agricoles, ses bénéfices industriels et commerciaux et ses bénéfices non

commerciaux, avec la possibilité de bénéficier du régime prévu aux articles 50-0 et 102 ter du code général des impôts.

Les tableaux ci-dessous récapitulent les différents cas de figure pouvant se présenter en matière de revenus accessoires selon le type d'exploitations agricoles :

REVENUS TIRÉS DE L'EXERCICE D'UNE ACTIVITÉ COMMERCIALE OU NON COMMERCIALE ACCESSOIRE (ARTICLE 75 DU CGI)

		Exploitations agricoles soumises au régime réel d'imposition <i>Exploitations agricoles individuelles et sociétés civiles agricoles, dont GAEC</i>	Exploitations agricoles soumises au forfait <i>Exploitations individuelles et GAEC au forfait</i>	
			GAEC	Exploitants individuels :
Montant / seuil de recettes pour lequel les BIC et les BNC réalisés par l'exploitant agricole peuvent être prises en compte pour la détermination du bénéfice agricole		La moyenne annuelle des recettes accessoires commerciales et non commerciales des trois dernières années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice n'exède ni 30 % de la moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole sur ces trois années, ni 50 000 euros (remboursement de frais inclus et taxe comprises).	Seuil identique à celui appliqué aux sociétés agricoles et aux exploitants individuels relevant du régime réel d'imposition : 30 % de la moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole sur ces trois années, ni 50 000 euros	L'article 75 A n'est pas applicable aux exploitants individuels soumis au forfait. S'appliquent les conditions de droit commun selon le régime de la micro-entreprise défini aux articles 50-0 pour les BIC et 102 ter du CGI pour les BNC.
Période de référence	Activité de plus de trois ans	Les trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice N	Pour les GAEC, identique à celle appliquée aux sociétés agricoles et aux exploitants individuels relevant du régime réel d'imposition.	
	Activité agricole de moins de trois ans	L'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice. <u>Exception</u> : Pour le premier exercice d'activité les seuils ne s'appliquent pas.		
Application aux exploitations de forme sociétaire		La transparence n'est pas prévue par la loi. Application jurisprudentielle par le Conseil d'État du double seuil au niveau des exploitants individuels et au niveau du GAEC (seuil de 50 000 euros multiplié par le nombre d'associés et 30 % des recettes agricoles totales du GAEC)	<i>Idem</i> aux GAEC soumis au régime réel d'imposition	

Source : ministère des Finances et des comptes publics.

REVENUS TIRÉS DES ACTIVITÉS DE PRODUCTION D'ÉLECTRICITÉ D'ORIGINE PHOTOVOLTAÏQUE OU ÉOLIENNE (ARTICLE 75 A DU CGI)

	Exploitations agricoles soumises au régime réel d'imposition <i>Exploitations agricoles individuelles et société civiles agricoles, dont GAEC</i>	Exploitations agricoles soumises au forfait <i>Exploitations individuelles et GAEC au forfait</i>
Conditions d'entrée dans le dispositif	L'activité de production d'électricité doit être exercée par la même personne physique ou la même société ou le même groupement. Aux titre de l'art.75 A, les revenus bénéficiant de ce dispositif ne peuvent bénéficier de la DPL, de la DPA, de l'abattement jeune agriculteur, ou des dispositifs d'étalement et de lissage.	Ne peuvent bénéficier du dispositif de l'article 75 A du CGI et doivent déclarer distinctement dans la catégorie des BIC les revenus provenant de la production d'électricité.
Revenus concernés	Les revenus sont constitués de toutes les recettes provenant de la vente à des tiers d'électricité à partir des sources d'énergie renouvelable Il est tenu compte de la production d'électricité directement consommée par un tiers ou à titre personnel, pour les besoins d'habitation principale par exemple (ce n'est pas le cas de la production consommée dans l'exploitation agricole du contribuable). Les déficits provenant de l'exercice de cette activité ne peuvent être imputés sur le revenu imposable.	
Montant / seuil de recettes pour lequel les BIC et les BNC réalisés par l'exploitant agricole peuvent être prises en compte pour la détermination du bénéfice agricole	Le chiffre d'affaires provenant des activités de production d'électricité, majoré du chiffre d'affaires des activités accessoires tel que défini par l'article 75 du CGI, ne doit pas excéder ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 100 000 euros.	
Période de référence	L'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice.	
Application aux exploitations de forme sociétaire	Pas de transparence prévue par la loi. Pas de cas d'espère dans la jurisprudence	

Source : ministère des Finances et des comptes publics.

En 2010, au sein des 7 000 exploitations disposant d'installations de production d'énergie renouvelable, 1900 revendent leur production d'énergie. Ce nombre a été multiplié par dix en dix ans. Cette activité progresse fortement dans les exploitations de grande taille, au premier rang desquelles les céréaliers. Cependant, cette activité demeure encore très dépendante de la variabilité des prix du marché des énergies, en particulier pour la production d'électricité solaire photovoltaïque qui a été fortement impactée depuis par la baisse du prix d'achat de l'électricité intervenue en 2011.

B. QUELLES ÉVOLUTIONS POSSIBLES POUR FAVORISER LA PLURI-ACTIVITÉ SANS DÉSTABILISER LE MAILLAGE ÉCONOMIQUE EN MILIEU RURAL ?

1. Les seuils de rattachement des revenus issus des activités accessoires

a. Un seuil qui a peu évolué depuis sa création

Le seuil de rattachement aux bénéficiaires agricoles des revenus accessoires est prévu par l'article 33 de la loi de finances rectificative pour 1992 qui a permis aux exploitants soumis au régime réel d'imposition de rattacher leurs recettes accessoires aux bénéficiaires agricoles, si ces recettes n'excèdent pas 30 % du chiffre d'affaires tiré de l'activité agricole et dans la limite de 200 000 francs. Ce seuil est fixé aujourd'hui par équivalence à 50 000 euros.

Depuis sa création, la seule modification substantielle de ce dispositif a concerné la période de référence servant de fondement à l'appréciation du double seuil. En effet, la loi de modernisation de l'agriculture du 27 juillet 2010 dispose que les revenus accessoires s'apprécient « *au titre des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice* », la moyenne annuelle des recettes accessoires commerciales et non commerciales de ces trois années ne devant dépasser ni 30 % des recettes relevant de l'activité agricole, ni 30 000 euros. Auparavant, l'appréciation se faisait uniquement « *au titre de l'année civile précédant la date de l'ouverture de l'exercice* ».

La loi de finances rectificative pour 2010 a ajouté une précision en prévoyant que le seuil resterait déterminé par l'année précédente uniquement dans le cas des exploitants exerçant leur activité depuis trois ans ou moins.

Parallèlement, l'article 75 A du code général des impôts, créé par la loi de finances initiale pour 2008, a mis en place des seuils spécifiques applicables aux revenus tirés des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne. Ils permettent de fixer des plafonds plus élevés, à hauteur de 50 % des revenus agricoles et 100 000 euros. Ce volet n'a pas non plus été modifié depuis son entrée en vigueur.

b. Un seuil adapté à la réalité économique des territoires ruraux

Ce dispositif évite des contraintes supplémentaires aux exploitants dont l'activité non agricole est marginale. La part de 30 % et le plafond de 30 000 euros semblent adaptés aux petites exploitations pour lesquelles la diversification des activités est importante pour le maintien de l'entreprise.

Lors des auditions, il a été évoqué la possibilité de fusionner les deux seuils existants afin de porter le plafond unique à 100 000 euros et 50 % des recettes agricoles, en supprimant la condition d'exercice d'une activité de production d'énergie renouvelable.

À l'exception de l'activité de déneigement, qui pourra sur décision préfectorale et au vu de circonstances climatiques exceptionnelles le justifier, le rapporteur n'envisage pas à ce stade d'aller au-delà des limites actuelles.

En effet, l'extension de ce régime poserait un problème de concurrence à l'égard des entrepreneurs ruraux non agriculteurs qui exercent les mêmes activités sans bénéficier des avantages fiscaux attachés aux bénéficiaires agricoles, tels par exemple la déduction pour investissement, le système du quotient, la moyenne triennale et le régime des stocks à rotation lente. En conséquence, une modification à la hausse du plafond ne saurait s'affranchir d'une évaluation de l'impact pour l'ensemble de l'économie rurale. L'exception s'appliquant aux activités de production d'énergie répond quant à elle à un objectif précis d'incitation à développer la pluri-activité dans une perspective écologique.

2. L'application de la transparence

a. Les articles 75 et 75 A du code général des impôts et leur interprétation jurisprudentielle

Pour rappel, les sociétés civiles qui réalisent des opérations de nature commerciale sont en principe soumises à l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de leurs bénéficiaires. Par exception, celles qui exercent une activité agricole ne relèvent pas de l'impôt sur les sociétés lorsque leurs recettes commerciales accessoires n'excèdent pas les seuils fixés par les articles 75 et 75 A du code général des impôts.

Par ailleurs, les deux seuils de rattachement des recettes commerciales accessoires aux bénéficiaires agricoles, en valeur et en part des recettes agricoles, ne se voient pas appliquer le principe de transparence si l'on s'en tient à la lettre de la loi. C'est pourquoi l'administration fiscale a pu légitimement imposer aux GAEC, dans le cadre de ses actions de vérification des comptes, des seuils identiques à ceux des exploitants individuels- le plafond de 50 000 euros étant de ce fait atteint beaucoup plus rapidement. Saisi en cassation d'un recours fait par un GAEC lésé par cette législation, le Conseil d'État a jugé en l'espèce que le principe de transparence devait être appliqué, même en l'absence de dispositions législatives le prévoyant explicitement. Cependant, les modalités d'appréciation de la transparence prévues par cette jurisprudence font encore débat.

Bien que fondant sa décision sur le principe posé à l'article L. 323-13 du Code rural ⁽¹⁾, l'interprétation donnée par le Conseil d'État, dans l'arrêt rendu le 1er juillet 2009 ⁽²⁾ sur l'application de l'article 75 du CGI aux groupements

(1) L'article L. 323-13 du code rural définit le principe de transparence appliquée au GAEC en ces termes : « La participation à un groupement agricole d'exploitation en commun ne doit pas avoir pour effet de mettre ceux des associés qui sont considérés comme chefs d'exploitation et leur famille, pour tout ce qui touche leur statut professionnel, et notamment économique, social et fiscal, dans une situation inférieure à celle des autres chefs d'exploitation agricole, et à celle des autres familles de chefs d'exploitation agricole. »

(2) Arrêt numéro 296842, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section.

d'exploitation en commun, pénalise un certain nombre de ces structures. En effet, cette jurisprudence apprécie également les seuils de rattachement au niveau de chacun des membres du groupement, et non au seul niveau de la société elle-même. Elle place donc en pratique les associés de GAEC dans une situation moins favorable que les exploitants individuels.

Cette jurisprudence relative à l'interprétation de l'article 75 s'appliquerait probablement, si le cas d'espèce se présentait, à l'article 75 A du CGI.

L'arrêt du Conseil d'État du 1^{er} juillet 2009
GAEC Montjean Coteaux Delaunay Père et fils : une application contestée
du principe de transparence en matière de revenus accessoires

Le GAEC *Montjean Coteaux Delaunay Père et fils*, composé de six associés, s'est pourvu en cassation devant le Conseil d'État suite à la décision de l'administration fiscale de l'assujettir, suite à une vérification de comptabilité, à l'impôt sur les sociétés et à la contribution de 10 % sur l'IS au titre de l'exercice 2015, à l'imposition forfaitaire annuelle au titre des années 1995 et 1998 à 2000 et en enfin à la taxe d'apprentissage également au titre de ces années. Cette imposition a été justifiée par l'administration, et confirmée par les jugements du tribunal administratif et de la Cour administrative d'appel, par le fait que ce GAEC exerçait des opérations commerciales accessoires à son activité agricole au-delà du seuil de 200 000 F fixé par l'article 75 du code général des impôts.

Le Conseil d'État a annulé la décision de la Cour d'appel au motif que « *la cour administrative d'appel de Nantes, en jugeant que l'appréciation du seuil de 200 000 F fixé à l'article 75 du code général des impôts ne devait pas être effectuée en fonction du nombre d'associés du GAEC, a commis une erreur de droit* ». Se fondant sur l'article L. 323-13 du Code rural, issu de la loi du 8 août 1962 dont les dispositions instituent le principe de transparence fiscale, le Conseil d'État a jugé par ailleurs que l'application de ce principe ne se limite pas à la seule multiplication du seuil de 200 000 F par le nombre d'associés. **En effet, que ce soit le seuil de 50 000 euros ou celui de 30 % des recettes agricoles, ceux-ci doivent être respectés tant au niveau du GAEC et que de chacun des associés.** Cette interprétation a été contestée.

Tenir compte du nombre d'associés exploitants pour apprécier le seuil de 50 000 euros au niveau du groupement permet, en effet, aux associés de GAEC d'être dans une situation comparable à celles des exploitants individuels par une multiplication à hauteur du nombre d'associés. En revanche, apprécier les seuils au niveau de chacun des membres du groupement peut s'avérer pénalisante et placer l'associé de GAEC dans une situation moins favorable que celle d'un exploitant individuel.

Tel sera le cas du groupement qui passera à l'IS alors même qu'un seul de ses associés réalise, en dehors du GAEC, des recettes commerciales dont le montant additionné à celles qui lui reviennent dans le groupement excède le seuil de 30 %. Ainsi, l'associé de GAEC qui ne réalise pas de recettes commerciales accessoires se trouve pénalisé par ce passage à l'IS alors que l'exploitant individuel qui dépasse les seuils fiscaux ne peut pas, certes, rattacher ses BIC à ses BA mais conserve la possibilité de déclarer ses revenus séparément sans perdre sa spécificité agricole. Par conséquent, une prise en compte des recettes accessoires selon cette double condition semble partiellement nuire à une égalité de traitement entre exploitants individuels et membres des GAEC.

b. Une transparence qu'il serait souhaitable d'inscrire dans la loi

Il a été proposé à de nombreuses reprises, notamment sous forme d'amendement, de mettre en concordance le principe de transparence des GAEC, avec les dispositions des articles 75 et 75 A du code général des impôts. Le rapporteur de la mission est favorable à cette évolution nécessaire afin de ne pas défavoriser les structures collectives d'exploitation.

Le plafond en part de recettes de l'activité agricole ne serait pas modifié (30 % à l'article 75 et 50 % à l'article 75 A) mais considéré au regard des revenus de l'ensemble du groupement. Il n'y aurait plus de prise en compte des plafonds au niveau de chaque exploitant individuel. Parallèlement, les seuils numériques de 50 000 euros et 100 000 euros seraient multipliés par le nombre d'associés dans la limite de quatre, afin d'aligner le degré de transparence sur celui proposé par votre Rapporteur pour l'ensemble des dispositifs ⁽¹⁾. La volonté de ne pas étendre cette application jusqu'à dix associés est justifiée par le seuil particulièrement élevé que pourrait alors atteindre le plafond en valeur des activités accessoires (500 000 euros et 1 million d'euros), préjudiciable d'un point de vue concurrentiel aux autres acteurs de l'économie rurale.

Il est indispensable d'inscrire dans la loi les modalités d'appréciation de la transparence pour les revenus issus des activités accessoires, afin de sécuriser le droit et de mettre à l'abri les groupements agricoles d'une instabilité jurisprudentielle, de surcroît sur un volet aussi important que la pluriactivité.

II. LES ENJEUX DE LA MÉTHANISATION À LA FERME : VERS UNE FISCALITÉ PLUS INCITATIVE

L'intégration de la filière méthanisation dans l'activité agricole offre d'importantes opportunités et constitue l'un des enjeux majeurs de la pluriactivité. Elle contribue à répondre à des objectifs à la fois environnementaux et énergétiques. Elle permet également d'assurer aux agriculteurs un revenu complémentaire, face à des exploitations liées à la forte volatilité des coûts de production et des prix de vente, tout en participant à la dynamique de développement économique territorial.

A. LES SPÉCIFICITÉS DE L'ACTIVITÉ DE MÉTHANISATION

La méthanisation est un processus naturel de dégradation biologique de la matière organique (lisier, fumier, paille, céréales déclassées, cultures intermédiaires, mais également déchets verts, boues d'épuration, déchets ménagers...), dans une atmosphère dépourvue d'oxygène, grâce à l'action de micro-organismes. Elle peut être mise en œuvre volontairement dans des unités dédiées par un équipement industriel.

(1) Cf deuxième partie du rapport-page 57.

Elle produit un gaz, appelé « *biogaz* », composé principalement de méthane (de 50 % à 70 %) et de dioxyde de carbone. c'est le méthane contenu dans le biogaz qui lui donne ses qualités énergétiques. Cette réaction produit également un résidu, qualifié de « *digestat* », qu'il est ensuite possible de valoriser en tant que fertilisant pour l'agriculture.

Le biogaz produit par la méthanisation peut être valorisé de différentes manières :

– par la production combinée d'électricité et de chaleur dans une centrale en cogénération ;

– par la production de chaleur qui sera consommée à proximité du site de production ;

– par l'injection dans les réseaux de gaz naturel après une étape d'épuration (le biogaz devient alors du biométhane) ;

– par la transformation en carburant sous forme de gaz naturel véhicule (GNV).

Les installations de méthanisation valorisant le biogaz peuvent être de taille variable et s'adosser ou non à des exploitations agricoles, selon la nature des intrants qu'elles utilisent. La méthanisation agricole, dite aussi « méthanisation à la ferme », concerne des installations de petite ou moyenne puissance, individuelles ou collectives, situées en priorité dans des régions d'élevage.

L'un des arguments en faveur du renforcement des aides à la méthanisation est le constat d'un retard français dans ce domaine par rapport à l'Allemagne qui compte 8 000 méthaniseurs sur son territoire, mais non exclusivement agricoles.

Au-delà des mesures fiscales, un autre volet faisant débat est celui des tarifs d'achat de l'électricité produite à partir de biogaz, constituant une incitation majeure pour les agriculteurs à développer une activité de méthanisation. Ainsi, le développement de la méthanisation à la ferme en France pose plusieurs questions en matière d'investissement et de modèle économique, qui ne pourront être résolues par le seul axe fiscal privilégié dans le rapport.

Le Plan Énergie Méthanisation autonomie Azote (EMAA)

M. Stéphane Le Foll et Mme. Delphine Batho ont présenté vendredi 29 mars 2013 le plan Énergie Méthanisation Autonomie Azote. Ce plan a pour objectif de permettre un meilleur traitement et une meilleure gestion de l'azote, et d'accélérer le développement de la méthanisation à la ferme.

Quels sont les objectifs du plan EMAA ?

Le plan EMAA comporte deux axes complémentaires "Azote" et "Méthanisation". Il vise à :

- ▶ Gérer l'azote dans une logique globale sur les territoires, en valorisant l'azote organique, en particulier celui issu des effluents d'élevage, et en diminuant la dépendance de l'agriculture française à l'azote minéral.
- ▶ Développer la méthanisation collective de taille intermédiaire dans les exploitations agricoles.

Le plan EMAA s'inscrit dans le prolongement du Projet Agro-écologique pour la France lancé en 2012, visant à réorienter l'agriculture dans l'objectif de combiner performances économique, sociale et environnementale (développement de la formation, de l'innovation, renforcement de l'autonomie des exploitations...)

Le plan répond également aux objectifs stratégiques de la nouvelle politique des énergies renouvelables en France fixés lors de la Conférence environnementale de 2014 :

- ▶ La simplification des règles administratives ;
- ▶ La stabilité des aides, des dispositifs fiscaux et du système des tarifs d'achat ;
- ▶ Un soutien public important à l'innovation.

Sur le volet méthanisation :

L'objectif du gouvernement est de développer en France, à l'horizon 2020, 1 000 méthaniseurs à la ferme. Cela mobilisera près 2 milliards d'euros d'investissement selon les chiffres prévisionnels et permettrait de créer environ 2 000 emplois pérennes.

Le plan prévoit notamment :

- ▶ Le lancement, en 2013, d'un appel à projets « gestion collective et intégrée de l'azote » ;
- ▶ L'optimisation du tarif d'achat pour l'électricité produite à partir de biogaz pour favoriser les projets de méthanisation collective à la ferme ;
- ▶ La simplification des procédures administratives pour le développement des projets de méthanisation ;
- ▶ Un meilleur accompagnement des porteurs de projets ;
- ▶ Des efforts de structuration de la filière, dans le cadre d'un projet présenté au programme d'investissements d'avenir afin de créer une filière nationale dans le domaine des équipements de méthanisation et dans le domaine de la valorisation des digestats.

B. LA PRISE EN COMPTE PROGRESSIVE DE LA MÉTHANISATION PAR LA FISCALITÉ AGRICOLE

1. La loi de finances pour 2008 intègre les activités de méthanisation aux bénéfices agricoles des agriculteurs

L'article 24 de la loi de finances pour 2008 a aménagé, par voie d'amendement, l'article 63 du CGI en ajoutant au champ des bénéfices agricoles les revenus provenant de la vente de biomasse ou de la production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole ⁽¹⁾.

Cette mesure fiscale confirme la volonté des pouvoirs publics de rendre plus incitatives les activités de méthanisation assurées par les agriculteurs. Elle vise également à développer les énergies renouvelables et à favoriser une façon décentralisée de produire de l'énergie. Avant cela, la vente d'énergie produite à partir des produits ou sous-produits de l'exploitation agricole constituait un bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Cette situation était dissuasive tant pour les exploitants agricoles à titre individuel que pour les sociétés imposées dans la catégorie des bénéfices agricoles. En effet, les premiers étaient tenus à une double comptabilité, tandis que les seconds risquaient un passage à l'impôt sur les sociétés avec des conséquences fiscales pouvant s'avérer lourdes.

Les seuils de revenus accessoires fixés à l'article 75 du code général des impôts permettant de rattacher des recettes non agricoles accessoires aux bénéfices agricoles auraient été par ailleurs trop peu élevés pour être incitatifs, les activités de production d'électricité pouvant générer des revenus accessoires supérieurs au double plafond de 30 % des recettes agricoles et de 50 000 euros.

(1) Article 63 du CGI « Sont considérés comme bénéfices de l'exploitation agricole les revenus provenant de la vente de biomasse sèche ou humide, majoritairement issue de produits ou sous-produits de l'exploitation. Il en est de même des revenus provenant de la production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole. La prépondérance est appréciée en masse au regard de chaque produit commercialisé par l'exploitant. »

L'article L.311-1 du code rural et de la pêche maritime

Afin d'inclure de manière plus large les activités de méthanisation dans le cadre juridique de l'activité agricole, la loi du 27 juillet 2010 de Modernisation de l'agriculture et de la pêche a ajouté au champ de l'activité agricole « *la production et, le cas échéant, la commercialisation, par un ou plusieurs exploitants agricoles, de biogaz, d'électricité et de chaleur par la méthanisation, lorsque cette production est issue pour au moins 50 % de matières provenant de ces exploitations. Les revenus tirés de la commercialisation sont considérés comme des revenus agricoles, au prorata de la participation de l'exploitant agricole dans la structure exploitant et commercialisant l'énergie produite. Les modalités d'application du présent article sont déterminées par décret.* »

La modification de ce seuil de 50 % a été évoquée au cours des auditions, sans que le rapporteur ne juge utile de proposer une modification à ce jour.

2. L'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) : le passage d'une exonération facultative à une exonération de plein droit

Quels que soient ses débouchés, la méthanisation agricole nécessite la construction à proximité des exploitations agricoles de nombreux bâtiments, dont l'imposition à la TFPB et à la cotisation foncière des entreprises (CFE) dès le démarrage de l'activité peut constituer une charge importante au regard de sa rentabilité.

La doctrine fiscale avait exclu les installations et bâtiments dédiés à la méthanisation agricole de l'exonération en faveur des bâtiments ruraux. Le raisonnement tenu par l'administration consistait à écarter la qualification agricole, expressément prévue par la loi, des bénéfices générés par l'activité de méthanisation pour examiner uniquement si l'activité exercée entraînait dans « *les usages habituels et normaux de l'agriculture* »⁽¹⁾ et conclure que, à défaut, l'activité de méthanisation devait être regardée comme présentant un caractère industriel.

a. La loi de finances pour 2013 : la mise en place d'une exonération facultative

L'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2013⁽²⁾, adopté à l'initiative du Gouvernement, avait créé une exonération temporaire pour les installations de méthanisation, limitée à la seule TFPB et codifiée à l'article 1387 A du code général des impôts.

Étaient concernés par ce dispositif les propriétaires des installations et des bâtiments affectés à la production de biogaz, d'électricité et de chaleur par méthanisation, réalisée dans les conditions posées à l'article L. 311-1 du code rural et de la pêche maritime évoqué précédemment.

(1) <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/409-PGP.html?identifiant=BOI-IF-TFB-10-50-20-10-20120912>

(2) Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013.

Cette exonération était :

– facultative, c'est-à-dire décidée par délibération des collectivités territoriales pour la part qui revenait à chacune avant le 1^{er} octobre pour une application l'année suivante ;

– temporaire, avec une durée de 5 ans, et ne pouvait être cumulée avec une autre exonération à partir de la huitième année suivant l'achèvement des travaux.

b. La loi de finances pour 2015 : une exonération plus favorable aux activités méthanisation

L'article 42 de la loi de finances pour 2015 a permis une amélioration de ces mesures d'exonération sur trois aspects :

i. Une exonération temporaire qui devient de plein droit

Est instituée au profit des installations et bâtiments dédiés à la méthanisation une exonération de plein droit, pendant les sept premières années ⁽¹⁾ qui suivent leur achèvement, de la TFPB perçue par les communes, les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre et les départements. Les modalités de cette exonération temporaire sont codifiées dans un nouvel article 1387 A *bis* du code général des impôts.

ii. Une nouvelle exonération temporaire de cotisation foncière des entreprises (CFE) est créée

Conformément à l'article 1447 du CGI, la production de biogaz, d'électricité et de chaleur entre dans le champ des activités professionnelles soumises à la CFE dans la mesure où celle-ci est exercée à titre habituel. La contribution est alors acquittée par l'exploitant, à raison des installations ou bâtiments de méthanisation dont il dispose pour son activité, qu'il en soit ou non propriétaire.

La loi de finances pour 2015 met en place, dans un nouvel article 1463 *bis* du code général des impôts, un dispositif d'exonération temporaire de plein droit de la CFE perçue par les communes et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre. Le bénéfice de cette exonération de CFE est, par ailleurs, soumis à la même condition tenant à la nature des intrants utilisés qu'en matière de TFPB.

Sauf à considérer les rares cas où l'activité de production d'énergie par méthanisation ne débute pas immédiatement après l'achèvement des travaux de construction, les exonérations temporaires de la CFE et de la TFPB sont, pour une même installation, concomitantes.

(1) La durée de cette double exonération temporaire de plein droit était initialement fixée dans le projet de loi de finances pour 2015 à une durée de cinq ans. Par amendement, celle-ci a été étendue à sept ans, favorisant ainsi l'attractivité du dispositif.

C. QUELLES PERSPECTIVES D'ÉVOLUTION POUR LA FISCALITÉ APPLIQUÉE AUX ACTIVITÉS DE MÉTHANISATION ?

a. *La problématique des unités pionnières*

La double exonération prévue par la loi de finances pour 2015 ne s'applique, à ce jour, qu'aux nouvelles installations réalisées à partir du 1^{er} janvier 2015. Cette non-rétroactivité du dispositif d'exonération risque de créer une distorsion de concurrence importante entre nouvelles et anciennes unités de méthanisation.

Le Rapporteur est donc favorable à une mesure visant à **appliquer la double exonération temporaire aux unités déjà installées depuis moins de sept ans, et pour la durée restante de l'exonération**. À titre d'exemple, une unité créée depuis trois ans pourra bénéficier de la double exonération pendant les quatre années restantes.

b. *Le cas particulier des immeubles affectés au stockage*

Lors des auditions, plusieurs demandes ont émergé afin que soient exonérés de manière permanente à la TFPB et la CFE, et non plus de façon temporaire, les immeubles affectés au stockage des matières entrantes et du digestat (fosses à lisier, silos d'ensilage, fosses de stockage de digestat...) du fait de leur nature et de leur destination majoritairement agricole.

Au vu de la dimension à usage multiple de certains bâtiments, le Rapporteur de la mission d'information n'est pas favorable à une telle évolution du régime des exonérations.

c. *Le régime fiscal de l'activité de compostage*

Certaines demandes ont été dans le sens d'une extension du régime fiscal dérogatoire de la méthanisation en matière de TFPB et CFE aux activités de compostage agricole, actuellement considérée comme une activité de nature commerciale, bien qu'elle soit assurée par des agriculteurs et assimilable dans son objectif à la méthanisation.

Le compostage nécessite cependant des investissements moins lourds que les équipements nécessaires à la méthanisation et il n'apparaît pas justifié à ce jour de lui appliquer une fiscalité identique aux activités de méthanisation.

CONCLUSION

Dans le domaine de la politique agricole, la fiscalité mise en œuvre au niveau national constitue un outil important aux mains des pouvoirs publics. Elle complète le panel des aides financières directes et des mesures économiques protectrices issues principalement de la politique européenne. Les collectivités territoriales jouent également un rôle en tant qu'échelon de proximité au plus près des besoins et des spécificités des territoires ruraux.

Comme nous l'avons constaté, cette fiscalité a été évolutive et doit le demeurer afin de s'adapter au mieux aux changements qui ont affecté le monde agricole. Bouleversé dans un premier temps par l'exode rural et la diminution constante du nombre d'exploitation agricole, il le fut ensuite par les réformes profondes de la politique agricole commune aussi bien en matière d'aides directes que de prix garantis, et enfin par des modes de gestion d'entreprise caractérisés de manière croissante par le regroupement des exploitants agricoles et la volonté de diversifier les activités.

Cette dimension mouvante, si elle démontre la capacité d'adaptation rapide de la loi fiscale, a cependant eu comme effet négatif de rendre certains de ces dispositifs opaques dans leurs modalités et peu sécurisants dans leur application. C'est l'une des raisons invoquées au peu de succès rencontré par la DPA. La mission d'information a donc gardé à l'esprit cette exigence de stabilité que doit recouvrir le droit, les modifications à apporter devant être envisagées sous l'angle de leur application sur le temps long et après démonstration objective de leur nécessité. C'est également dans cette optique que l'enjeu de simplification et mise en cohérence des dispositions fiscales, à l'instar de l'application du principe de transparence, a fait l'objet d'une attention particulière de la part des membres de la mission.

La démarche de la mission d'information n'a pas été de couvrir l'ensemble des dispositifs fiscaux spécifiques à l'activité agricole, mais de concentrer son expertise sur ceux qui ont été pointés lors des auditions par les représentants des agriculteurs, les experts et les acteurs de l'économie rurale. Cette transversalité de points de vue a permis d'appréhender la fiscalité agricole dans le cadre général de la fiscalité de droit commun d'une part, et dans la réalité de la vie économique des territoires d'autre part.

Si le bilan est sans appel quant à la nécessité de maintenir une fiscalité dérogatoire pour l'activité agricole, spécifique dans sa gestion et ses prises de risque, celle-ci doit cependant s'appliquer dans un contexte de concurrence préservée. Cette ligne directrice revêt par exemple une importance toute particulière dans le cas de l'imposition des revenus accessoires.

Ainsi, la mission d'information a conçu ses propositions comme des correctifs visant à mieux prendre en compte les contraintes inhérentes à la vie des exploitations agricoles aujourd'hui, depuis l'installation jusqu'à la transmission et en dehors de tout risque d'optimisation détournant de leur objectif premier les mesures fiscales.

EXAMEN EN COMMISSION

Au cours de sa séance du mercredi 15 avril 2015 à 9 heures 15, la Commission examine le rapport d'information de la mission d'information sur la fiscalité agricole (M. Marc Le Fur, président de la mission d'information, et M. François André, rapporteur).

Mme Marie-Christine Dalloz, présidente. Je rappelle que dans le cadre de nos discussions sur la première partie du projet de loi de finances pour 2015, la constitution d'une mission d'information sur la fiscalité agricole est apparue utile et nécessaire afin, dans un premier temps, de préparer des amendements pouvant être intégrés dans le collectif de fin d'année, et, dans un second temps, de poursuivre son travail sur l'ensemble des autres sujets ayant trait à la fiscalité agricole.

François André est le rapporteur de cette mission, qui a été constituée le 28 octobre dernier et qui a travaillé sous la présidence de Marc Le Fur. Outre notre rapporteure générale, elle est composée de nos collègues Jean-Marie Beffara, Charles de Courson, Alain Fauré, Véronique Louwagie, Michel Vergnier et de moi-même.

M. François André, rapporteur. Le temps est venu de vous présenter en ma qualité de rapporteur le travail et les conclusions de la mission d'information sur la fiscalité agricole créée le 28 octobre 2014 par notre Commission et à l'initiative de notre rapporteure générale. Son objectif, tel que défini à l'origine, était double : d'une part, étudier les conclusions des « Assises de la fiscalité agricole » qui s'étaient tenues quelques semaines auparavant, d'autre part, faire le bilan des principales spécificités de la fiscalité agricole pour s'assurer que celles-ci répondent encore aux défis et aux principales difficultés de l'agriculture du XXI^e siècle.

Notre mission a ainsi joué un rôle certain dans une première traduction législative des conclusions des Assises de la fiscalité agricole en permettant un nouvel aménagement de la déduction pour aléas – DPA – et en permettant une exonération de sept ans de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les installations liées à la méthanisation agricole.

Puis la mission a concentré ses travaux sur la fiscalité agricole « générale », c'est-à-dire sur le socle commun applicable à l'ensemble des exploitants agricoles. Nous n'avons donc pas abordé les particularismes de certaines composantes de la fiscalité agricole, tels que le régime forestier par exemple ou encore les régimes territoriaux applicables en Corse et en Outre-mer. Nous n'avons pas non plus traité des aspects relatifs à la fiscalité environnementale – je pense à la taxe générale sur les activités polluantes, ou encore aux mesures dérogatoires importantes constituées par la fiscalité sur les carburants. Nous n'avons pas étudié non plus les droits d'accises perçus sur certains produits agricoles.

Le rapport constitue ainsi un panorama actualisé et argumenté de cette branche de la fiscalité, qui n'avait plus fait l'objet d'une expertise détaillée et d'ensemble depuis le rapport des députés Béatrice Marre et Jérôme Cahuzac, remis au Premier ministre le 28 mars 2000.

Notre mission a mené depuis le mois d'octobre dernier dix-neuf auditions qui ont permis de rencontrer l'ensemble des acteurs de terrain concernés par la fiscalité agricole. En premier chef, les différents représentants des exploitants agricoles, qui en sont les principaux

intéressés, mais également des experts en charge de l'application de cette fiscalité – notaires, avocats, experts-comptables –, ainsi que d'autres représentants non agricoles afin de placer la réflexion dans le cadre élargi de l'économie rurale.

Cette vision concrète et appliquée de la fiscalité agricole a très vite permis de faire ressortir deux objectifs prioritaires qui ont guidé les réflexions et les propositions faites par la mission d'information dans son rapport. Premier objectif, la simplification, face à une législation mouvante et parfois peu lisible ; second objectif, la nécessité d'assouplissement dans un contexte où l'exploitant agricole devient de plus en plus un chef d'entreprise en quête d'outils de gestion et surtout d'outils d'arbitrage économiquement efficaces.

Le rapport que je vous présente aujourd'hui se divise en quatre parties distinctes, qui reprennent chacune les enjeux abordés lors des Assises de la fiscalité agricole, ceux de l'agriculture d'aujourd'hui et de demain.

La première partie du rapport se présente comme un panorama des spécificités fiscales appliquées à l'agriculture et leur justification au regard des particularités évidentes de l'activité agricole. Elle s'intéresse à la soumission à l'impôt sur le revenu selon les modalités de calcul propres à la catégorie des bénéficiaires agricoles. Si l'ensemble des dispositions dérogatoires actuelles apparaît comme nécessaire et indispensable à la survie financière des exploitations, le régime du forfait collectif apparaît cependant comme un dispositif aujourd'hui dépassé, coûteux et complexe qui masque la réalité des revenus agricoles. La mission d'information a donc étudié les possibilités d'évolution vers un régime dit « micro », à l'instar de celui qui existe pour les bénéficiaires industriels et commerciaux et les bénéficiaires non commerciaux. Cette réforme fait d'ailleurs l'objet d'un très large consensus au sein des pouvoirs publics et des organisations syndicales, moyennant quelques aménagements.

La deuxième partie du rapport se penche sur les dispositifs fiscaux en faveur de la pérennité des exploitations agricoles, au travers tout d'abord des dispositifs en faveur de l'installation et de la transmission, mais également en s'interrogeant sur les moyens de favoriser l'agriculture de groupe, amenée à se développer dans les exploitations de demain, le premier moyen étant l'extension du principe de transparence. L'enjeu du développement et de la pérennité des exploitations revêt en effet une importance fondamentale face au phénomène que l'on connaît, à savoir la baisse inexorable du nombre d'exploitations – 515 000 exploitations aujourd'hui, contre 2,3 millions en 1955.

La troisième partie du rapport s'intéresse à ce qui constitue la principale spécificité économique inhérente à l'activité agricole, à savoir la variabilité du revenu agricole. Cette particularité, issue de la soumission inévitable de l'agriculteur aux aléas de la nature, a été d'autant plus prégnante depuis l'abandon progressif des prix garantis par la politique agricole commune – PAC –, ajoutant à l'équation les aléas du marché. Sans intervention du législateur pour corriger les effets du droit commun fiscal, les agriculteurs seraient ainsi fortement pénalisés par rapport aux autres acteurs économiques, notamment du fait de la progressivité et de l'annualité du barème de l'impôt sur le revenu. La détermination de l'assiette fiscale et de l'assiette sociale des agriculteurs se trouve donc au cœur des enjeux de la fiscalité agricole. La mission d'information s'est particulièrement penchée sur les évolutions possibles de la DPA, assimilable à une provision pour risques venant en déduction du revenu imposable. Nous nous sommes penchés sur cette déduction afin de la rendre plus incitative et d'en faire un outil efficace au service de la démarche de gestion des risques de l'agriculteur. Les autres dispositifs fiscaux existants, comme la moyenne triennale ou le lissage des revenus exceptionnels, ont également été abordés afin d'étudier les possibilités d'assouplissement, sans pour autant favoriser les effets d'aubaine.

Enfin, la quatrième partie du rapport aborde un phénomène qui existe depuis longtemps mais qui tend aujourd’hui à se développer : la diversification des activités au sein d’une même exploitation agricole. Cette tendance amène à s’interroger sur le caractère incitatif du régime fiscal de la pluriactivité, en gardant à l’esprit que la concurrence doit demeurer loyale avec les autres acteurs de l’économie rurale. La mission d’information s’est plus spécifiquement intéressée à la fiscalité appliquée aux activités de méthanisation, qui constituent à la fois une avancée au regard du développement durable et de la diversification énergétique, ainsi qu’une source potentielle de revenus complémentaires pour les agriculteurs.

Le bilan de la fiscalité agricole dressé par les quatre parties du rapport que je vous présente aujourd’hui a donc abouti à plusieurs propositions – dix-sept exactement. L’objectif n’est pas de révolutionner la fiscalité agricole, qui répond en grande partie aux besoins actuels des agriculteurs, comme le démontre le rapport, et qui par ailleurs souffrirait d’une remise en cause globale du système en termes de stabilité et de lisibilité. L’objectif n’est pas non plus de dégrader le niveau des déficits en proposant des allègements inconsidérés de la fiscalité.

Sur plusieurs enjeux, sont cependant proposés des correctifs visant à atteindre les objectifs évoqués précédemment. Voici les principales recommandations :

- simplifier le forfait collectif pour tendre vers un régime de type « micro-BA » dont l’assiette ferait l’objet d’un abattement forfaitaire unique de 87 % ;

- réduire le délai d’option pour la moyenne triennale de cinq ans à trois ans afin d’assouplir les bornes de ce mécanisme de lissage sans pour autant supprimer tout délai, afin de ne pas favoriser les stratégies d’optimisation fiscale ;

- pour renforcer l’attractivité de la DPA, élargir la notion d’aléa afin de rendre plus souple l’utilisation de la réserve, supprimer l’obligation de déposer les fonds de cette dotation sur un compte bloqué comme préalable à l’entrée dans la DPA et, enfin, porter le délai de réintégration à compter de la survenance de l’aléa de un an à deux ans, en inscrivant ce délai dans la loi ;

- toujours dans un objectif de renforcement des outils de lissage du revenu, la mission recommande également d’étendre le mécanisme de lissage des revenus exceptionnels à l’assiette sociale car elle ne s’applique aujourd’hui qu’à la seule assiette fiscale. Enfin, face à la déconnexion parfois constatée entre le revenu réel et le montant des cotisations sociales, nous proposons de supprimer, pour les cotisations maladie et elles seules, la notion d’assiette minimale en vigueur actuellement ;

- concernant la méthanisation, afin de ne pas pénaliser les unités pionnières, le rapport propose de remédier à la rupture d’égalité qui, depuis les nouvelles dispositions de la loi de finances pour 2015, existe en matière d’exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties et de cotisation foncière des entreprises entre ces unités et les nouvelles unités de méthanisation, en étendant les exonérations à l’ensemble des unités installées depuis moins de sept ans pour la durée restante à partir du 1^{er} janvier 2015 ;

- enfin, afin d’encourager les regroupements, le rapport préconise d’étendre le principe de transparence au crédit d’impôt congé qui, à ce jour, ne bénéficie d’aucune transparence, même plafonnée, et de porter la transparence intégrale à quatre associés pour l’ensemble des dispositifs fiscaux qui sont actuellement limités à trois, dans la même logique

que l'amendement relatif au plafond commun DPI/DPA adopté lors de l'examen du projet de loi de finances rectificative pour 2014.

Pour conclure, je tiens à saluer l'implication dans les travaux de la mission du président Marc Le Fur, de l'ensemble de mes collègues, en particulier de vous-même, Madame la Présidente, et de Charles de Courson, qui nous ont éclairé de leur érudition en la matière. Pour que nos recommandations aient une chance d'avoir une traduction législative, j'ai veillé à ce que ces dernières soient formulées, pour l'essentiel, à assiette fiscale constante. Pour autant, je crois que ces recommandations permettront, si elles sont adoptées, d'améliorer sur bien des aspects la fiscalité agricole en la rendant plus simple, plus souple, plus compréhensible et donc plus efficace.

Mme Marie-Christine Dalloz, président. Pensez-vous que l'ensemble de ces dispositions puisse s'appliquer sans impact financier ou fiscal sur les recettes à venir ?

M. François André, rapporteur. L'impact sera essentiellement dans le temps, car il s'agit principalement de rendre plus incitatifs des dispositifs de lissage.

Mme Marie-Christine Dalloz, présidente. Pour avoir participé à quelques auditions, je me félicite du travail qui a été réalisé. Les demandes initiales portaient sur une mesure très simple, la suppression de l'obligation de déposer les fonds sur un compte bloqué comme préalable à l'entrée dans la DPA. Cette obligation constituait une aberration et sa suppression représente une belle avancée. L'assouplissement du délai de réintégration des sommes utilisées – qui passe de un à deux ans – à compter de la survenance de l'aléa constitue aussi un progrès.

Je me félicite également de l'application du principe de transparence appliqué aux groupements agricole d'exploitation en commun – GAEC – concernant les seuils de rattachement des revenus issus des activités accessoires, qui était une demande récurrente de l'ensemble du monde agricole. Vous avez évoqué les activités de méthanisation, mais je pense aussi à tous les exploitants agricoles en montagne qui exercent des activités de déneigement pour le compte des communes ou des départements. Il y avait auparavant un réel blocage par rapport aux montants possibles. Cette diversification de l'activité agricole est la bienvenue.

Enfin, sur la notion de regroupement, le principe de transparence intégral des GAEC porté jusqu'à quatre associés correspond également à une vraie demande et, bien que déjà adoptée, son inscription dans la loi me paraît intéressante.

Vous proposez d'étudier la piste d'un impôt sur les sociétés agricole dont l'assiette serait calculée selon des modalités applicables aux bénéficiaires agricoles. Avez-vous l'aval de Bercy sur cette recommandation ou est-ce un vœu pour l'avenir ? Sur l'ensemble de vos recommandations, quelles sont celles qui ont été validées par le ministère des Finances ?

Mme Valérie Rabault, rapporteure générale. Je m'associe aux remerciements qui ont été formulés sur ces travaux que je regrette de n'avoir pu suivre comme je l'aurais souhaité. À la lecture du rapport, deux tableaux fournissent des données que je trouve extrêmement précieuses :

– le tableau sur la consommation brute de capital fixe par rapport à la valeur ajoutée brute, qui montre la forte intensité capitalistique de l'activité agricole pour un euro de valeur ajoutée produite ;

– le tableau sur les comptes de la branche agricole entre 2006 et 2013, qui reflète l'impact de la chute de prix des céréales sur les revenus du monde agricole. Le revenu net de la branche est passé entre 2012 et 2013 de 14,9 milliards à 9,5 milliards d'euros. C'est un impact extrêmement violent en termes de poids économique.

Est-ce que Bercy a accédé à vos demandes en vous fournissant une comparaison avec les autres activités économiques du pays ? Quelle est la différence de taxation entre un euro de valeur ajoutée dans l'agriculture et dans les autres secteurs d'activité, et est-ce qu'une pondération en fonction du risque existe ?

En termes d'impôt, on est à 1,6 milliard d'euros sur une valeur ajoutée nette de 14 milliards, ce qui fait un peu plus de 10 %. Est-ce que Bercy a fait un décompte global en additionnant tout ce qui pouvait exister comme fiscalité ?

C'est pour cela que l'idée d'avoir un impôt sur les sociétés – IS – agricole qui prenne en compte l'ensemble des spécificités du monde agricole constitue une piste intéressante à explorer.

M. Charles de Courson. J'ai participé à une grande partie des travaux de cette mission. Le groupe UDI est favorable à treize des dix-sept propositions formulées. Je reviendrai donc uniquement sur les quatre points de désaccord, dont la nature est variée.

Je vais commencer par le problème de la DPA. Elle ne fonctionne pas et, telle qu'elle est conçue, elle est faite pour ne pas fonctionner. En 2013, la DPA n'a été utilisée que par 5 800 entreprises sur 515 000 exploitations agricoles pour une dépense fiscale de 6 millions d'euros. Elle ne peut pas fonctionner : les conditions d'entrée, d'utilisation et de sortie du dispositif sont trop contraignantes, c'est une « usine à gaz ».

Le groupe UDI propose depuis plusieurs années un dispositif très simple, fondé sur le fait que la DPA n'est pas un allègement fiscal mais un mécanisme de lissage des revenus. On peut maintenir les plafonds, mais il faut libéraliser le dispositif. L'exploitant mettrait à titre de provision une somme immobilisée qu'il pourrait ressortir dans un délai que nous souhaiterions réduire de sept à cinq ans, la plupart des cycles agricoles ne dépassant pas cinq ans. Une telle libéralisation constituerait une véritable réforme de la DPA.

Si l'on veut aller plus loin, il faut passer de la DPA à la réserve spéciale d'affectation – RSA –, cette dernière donnant la possibilité aux agriculteurs, dans les limites d'un plafond, de mettre en réserve une partie du bénéfice en contrepartie d'une taxation forfaitaire de 15 %, c'est-à-dire l'équivalent du taux de l'IS sur les petites entreprises et avec les mêmes plafonds. Au moment du retrait, l'exploitant paie le différentiel entre l'impôt sur le revenu et l'acompte qui a été versé deux ans, trois ans, quatre ans plus tôt quand la somme a été mise en réserve.

Un tel dispositif constituerait une véritable révolution, car le grand problème des entreprises individuelles agricoles – comme d'ailleurs de toutes les entreprises individuelles – est d'être obligées de payer l'impôt sur le revenu avant de pouvoir investir dans l'entreprise, alors que dans le cadre d'une entreprise soumise à l'IS les sommes investies ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu. Seuls les dividendes sont imposés. Un certain parallélisme entre le régime des petites entreprises soumises à l'IS et les entreprises individuelles devrait être rétabli.

Quant à la méthanisation, le dispositif actuel a été construit sur le concept inadapté du petit méthaniseur à la ferme. Il s'agit du modèle allemand, qui a lui-même été abandonné

depuis trois ou quatre ans. Il faut aujourd'hui encourager les unités collectives. De ce point de vue, les propositions de notre rapporteur sont trop timides. La mission d'information a auditionné, par exemple, des éleveurs bretons qui se sont réunis à trente pour organiser une unité de méthanisation – sans parvenir à s'en sortir, du reste, parce que les conditions de reprise sont insuffisantes pour rentabiliser l'ensemble. Il faut, au moins, pousser à la constitution d'unités collectives et non pas à de petites unités à la ferme.

Les propositions du rapporteur visent à améliorer la transparence des GAEC. Toutefois, le groupe UDI souhaite la transparence intégrale et non partielle. Pourquoi ne monter que de trois à quatre associés alors que le rapport relève que, même s'ils sont peu nombreux, il existe des GAEC réunissant plus de quatre associés ? Pourquoi les discriminer ? Il faut aller au bout de la démarche, la transparence totale étant un objectif partagé par tous.

Sans prendre de position définitive, le rapport propose une étude sur l'idée d'un impôt sur les sociétés pour le monde agricole. Ce passage à l'IS est déjà parfaitement réalisable. Je connais des exploitants qui ont fait ce choix par rejet du système commun, en créant une société. Mais il faudrait cependant conserver quelques spécificités pour adapter cet impôt au secteur. Voilà quel serait le cœur de la réflexion, puisque le passage à l'IS est déjà possible. Ce n'est pas très fréquent mais il existe d'ailleurs quelques centaines de sociétés agricoles qui l'ont fait.

J'évoquerai aussi un point, peu abordé malgré mes propositions, qui me tient à cœur : le problème des coopératives. Elles sont confrontées à deux difficultés : d'abord, leur accès au crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi – CICE –, voté par l'Assemblée nationale, mais qui a été écarté par l'Union européenne – nous dit-on ; mais notre ministre de l'Agriculture s'est-il beaucoup battu pour le défendre ? J'en doute. Il est difficile d'expliquer à des coopératives opérant dans des secteurs concurrentiels qu'elles ne peuvent bénéficier du CICE, contrairement à d'autres entreprises de droit commun se trouvant sur le même marché. Se pose également le problème du crédit d'impôt recherche – CIR – dont ne peuvent bénéficier les coopératives faisant de la recherche. J'avais déposé des amendements afin de remédier à cette situation, d'autant que ce n'est pas un dispositif très coûteux. Ces deux impossibilités sont liées à leur non-imposition à l'IS.

Enfin, je reviendrai sur un dernier point, le calcul des cotisations sociales à l'année N. Voté en 1995, le dispositif, qui était optionnel, a duré six ans. Il permet d'éviter les explosions sociales dans des secteurs connaissant des chutes brutales de revenus. Comment expliquer, en effet, à un agriculteur après une baisse de 50 % de ses prix et qui est déficitaire qu'il doit continuer à payer des cotisations sociales parce qu'il est à la moyenne triennale ou à N-1 ? Mais la Mutualité sociale agricole – MSA – a fini par obtenir l'arrêt du dispositif de calcul en année N, affirmant qu'il était trop difficile à gérer. Pourtant, tous les travailleurs indépendants – commerçants, artisans, *etc.* – bénéficient de cette option. Je milite pour qu'elle soit recrée en faveur d'un secteur qui connaît une très grande variabilité des revenus. Elle contribuerait à favoriser l'objectif de lissage proposé par le rapport d'information.

Ces diverses réflexions font l'objet d'une contribution au rapport.

M. Alain Rodet. Je remercie notre rapporteur pour ses diverses propositions, en particulier celle recommandant la simplification du régime d'imposition des plus petites exploitations ainsi que la réduction du délai d'option pour la moyenne triennale. Autant d'évolutions qui étaient attendues.

En considérant la liste des auditions réalisées par la mission d'information, je regrette cependant que vous n'ayez pas entendu directement des représentants des éleveurs, à travers la Fédération nationale bovine – FNB – ou la Fédération nationale ovine – FNO –, car en voulant tout traiter, les syndicats interprofessionnels abordent souvent mal les sujets.

Mme la rapporteure générale. Pour réagir aux propos de Charles de Courson, je confirme qu'il est possible pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés d'introduire des déductions pour risques et les provisionner, quand c'est justifié, selon des règles précises. C'est le cas des sociétés financières, et notamment des banques. Si l'option de créer un impôt sur les sociétés agricoles était retenue, elle ouvrirait plusieurs nouveaux champs possibles d'adaptation.

M. le rapporteur. La perspective de créer un IS agricole a été au cœur de nos auditions. Mais en écoutant les uns et les autres, j'ai tendance à penser que le monde agricole n'est pas encore tout à fait mûr pour l'envisager. Son rapport psychologique à l'impôt, qui n'est pas neutre, peut être un obstacle même s'il y a des évolutions. On commence ainsi à entendre des exploitants agricoles, pas nécessairement importants, qui se déclarent prêts à cette réforme pour gagner en souplesse et améliorer leur pilotage économique. Mais cela nous est apparu encore prématuré. Il faut également considérer que la notion de progressivité de l'imposition serait ainsi abandonnée. Or, notre mission n'a pas eu le temps d'identifier, en collaboration avec le ministère des Finances, les perdants d'une telle réforme par rapport au système d'imposition actuel. Toutefois, les réflexions avancent, et la volatilité des situations est une dimension de plus en plus reconnue. Il y a fort à parier que ce sujet reviendra dans les années ou les mois à venir, rouvrant peut-être à nouveau la piste de l'IS.

Pour répondre à Valérie Rabault, le ministère des Finances n'a pu nous donner de chiffres, ni d'analyses précises sur le décorticage de la notion de valeur ajoutée dans le secteur agricole par comparaison à d'autres secteurs. Mais il serait intéressant de les obtenir et cela pourrait justifier le prolongement de nos travaux.

S'agissant des points de divergence de Charles de Courson, il nous dit trop timides sur la DPA. Cependant, ce régime a déjà été assoupli il y a quelques mois seulement. Il nous semble pertinent d'attendre un ou deux ans pour voir si le nouveau dispositif est plus attractif ou s'il est nécessaire d'aller plus loin.

Quant à la méthanisation, nous nous sommes cantonnés aux aspects fiscaux. Mais nos auditions ont montré que son développement se heurte à d'autres problèmes – de prix de rachat de l'énergie, de modèle économique, de niveau de l'investissement *etc.*... – que les seules mesures fiscales ne permettront pas de régler. J'ai souhaité que notre mission s'en tienne au strict champ fiscal de son sujet afin de respecter sa vocation première.

Il y a bien eu débat sur les GAEC pour déterminer s'il fallait limiter le principe de transparence à quatre associés ou aller au-delà. Je précise qu'au-delà de quatre, les GAEC sont très peu nombreux, mais ils existent. L'extension du régime aurait donc permis l'application d'un impôt sur le revenu progressif, avec les spécificités accordés au secteur agricole, à des chiffres d'affaires pouvant monter à plus de 800 000 euros. Cette échelle posait question et nous a amené à limiter l'application de la transparence à quatre associés.

Enfin, je regrette, à l'instar de notre collègue Alain Rodet, que nous n'ayons pu auditionner davantage d'acteurs. Nous avons essentiellement entendu des représentants interprofessionnels. Mais nous avons chacun de notre côté des contacts personnels avec des acteurs locaux et nous sommes allés les rencontrer sur le terrain pour entendre la perception des éleveurs en situation réelle.

M. Henri Emmanuelli. Dans mon département, il existe deux agricultures : au sud, nous trouvons des exploitations classiques de 30 à 100 hectares maximum ; au nord, les exploitations s'étendent sur 700 à 1 000 hectares. Il s'agit plutôt d'industries lourdes au regard des sommes engagées, du prix du foncier ou du capital investi, ce ne sont plus des agricultures. Certaines perçoivent des primes de près d'un million d'euros par an au titre de la PAC ; des terrains se vendent à 15 000 euros l'hectare ; des tracteurs à chenille peuvent coûter 6 millions d'euros pièce. Votre rapport parvient-il à tracer cette frontière, à distinguer ces deux agricultures qui ne sont plus comparables, hormis certaines traditions ? L'agriculture classique a beaucoup évolué et s'est modernisée, mais l'autre devrait être qualifiée d'industrie lourde, ou de placement financier. Je peux témoigner que le retour sur investissement est élevé dans ces cas. Certains propriétaires fonciers de mon département dégagent des revenus importants en louant simplement leurs terres à des producteurs, avec pour seul engagement d'assurer leur irrigation en août. Ils dégagent des rendements qui sont plus élevés que ceux de la plupart des fonds d'investissement.

M. le rapporteur. Nos travaux nous ont bien confortés dans l'idée que l'agriculture en France connaît un développement à plusieurs vitesses. En fait, les grandes exploitations que vous décrivez sont, très souvent, déjà soumises à l'impôt sur les sociétés, avec des montages juridiques adaptés à leurs situations. Pour autant, la forte intensité capitaliste qu'exigent certaines exploitations agricoles que vous soulevez nous a inspiré plusieurs questions : comment, notamment, un jeune agriculteur qui veut s'installer peut-il y faire face ? La profession y réfléchit elle-même, même si ces sujets ne sont pas encore tout à fait mûrs. La question du portage du foncier se pose également. Les exploitants doivent-ils être propriétaires de leurs terres ou ne peut-on imaginer des mécanismes de portage du foncier – très encadrés, en veillant à prévenir les spéculations indues – pour leur éviter d'avoir à investir les sommes nécessaires ?

Notre mission d'information a pris la pleine mesure des mutations actuelles du monde agricole. Mais nous sommes dans une étape intermédiaire où il faudra accepter la cohabitation de plusieurs modèles et plusieurs catégories et prévoir une fiscalité qui devra s'adapter.

Mme Marie-Christine Dalloz, présidente. Au même titre que le tissu industriel français, européen et mondial, le monde agricole n'échappe pas à la mondialisation des échanges et à une restructuration de l'ensemble.

M. Charles de Courson. Je reviens sur la rentabilité des fonds investis en agriculture. Toutes les études économiques montrent plutôt un très faible rendement. Si vous louez des terres, vous êtes astreint à un barème préfectoral vous assurant des revenus bruts de l'ordre de 1,5 à 1,7 % seulement.

M. Henri Emmanuelli. Je parlais de location à l'année et non de fermage.

M. Charles de Courson. Un des problèmes de l'agriculture est que si l'on rémunère correctement le capital, il ne reste même pas un demi-SMIC pour le travail et que si l'on choisit de rémunérer correctement le travail, il ne reste presque rien pour le capital – un problème auquel s'ajoute l'extrême variabilité des revenus, décrite par notre rapporteur, variabilité qui s'aggrave d'année en année. Plus du quart de la grande agriculture du plateau de la Marne est en déficit cette année en raison d'une chute des prix de 40 %. Mais elle avait gagné beaucoup d'argent il y a deux ans. Notre système fiscal n'est pas bien adapté à cette variabilité.

Mme Christine Dalloz, présidente. Sur ces points, nous ne pourrions trouver de terrain d'entente dans la discussion d'aujourd'hui. Je vous propose plutôt d'autoriser la publication de cet excellent rapport de la mission d'information, dont le travail effectué par le rapporteur et le président mérite d'être salué.

En application de l'article 145 du Règlement, la Commission autorise à l'unanimité la publication du rapport de la mission d'information sur la fiscalité agricole.

SYNTHÈSE DES RECOMMANDATIONS

Simplifier le régime d'imposition des plus petites exploitations

1-Simplifier le forfait collectif pour tendre vers un régime de type « micro-BA » dont l'assiette serait déterminée sur la base des recettes sous déduction d'un abattement forfaitaire représentatif des charges de 87 %.

2-Ouvrir le bénéfice du régime « micro-BA » aux agriculteurs actuellement exclus du régime du forfait collectif.

3-Augmenter le seuil d'assujettissement au régime réel et indexer celui-ci sur la première tranche d'imposition à l'impôt sur le revenu.

Assouplir les mécanismes de lissage fiscal du revenu agricole

4- Réduire le délai d'option pour la moyenne triennale de cinq ans à trois ans.

5- Autoriser la modulation des réintégrations du revenu exceptionnel.

Renforcer l'attractivité et alléger les conditions d'utilisation de la déduction pour aléas (DPA)

6-Élargir les notions d'aléas pour accroître les cas d'utilisation de la DPA.

7- Supprimer l'obligation de dépôt des sommes déduites sur un compte bloqué.

8-Assouplir les conditions de réintégration des sommes utilisées à compter de la survenance de l'aléa.

Renforcer la prise en compte de la variabilité dans la détermination de l'assiette sociale

9- Supprimer l'assiette minimale de cotisation pour la branche assurance maladie, invalidité et maternité de la MSA.

10-Modifier les modalités de calcul de la rente du sol afin qu'elle ne soit plus assise sur des valeurs locatives déconnectées de la valeur foncière réelle.

11-Assouplir les modalités d'application du dispositif de l'à-valoir de 50 % du montant des dernières cotisations appelées à 75 %.

12- Étendre le mécanisme de lissage du revenu exceptionnel pour le calcul des cotisations sociales.

Favoriser la diversification de l'activité agricole

13- Inscrire dans la loi le principe de transparence appliqué au GAEC concernant les seuils de rattachement des revenus issus des activités accessoires.

14- Permettre l'application de la double exonération de plein droit et pour sept ans de TFPB et CFE prévues par la loi de finances pour 2015 aux unités de méthanisation mises en place avant le 1^{er} janvier 2015 et depuis moins de sept ans.

Encourager les regroupements

15- Porter le principe de transparence intégrale des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) jusqu'à quatre associés.

16- Appliquer le principe de transparence au crédit d'impôt congé jusqu'à quatre associés.

17- Étudier la piste d'un impôt sur les sociétés (IS) agricole dont l'assiette serait calculée selon les modalités applicables aux bénéficiaires agricoles.

CONTRIBUTIONS

I. CONTRIBUTION PRÉSENTÉE PAR M. MARC LE FUR, PRÉSIDENT DE LA MISSION D'INFORMATION

La Mission d'information de la commission des finances sur la fiscalité agricole a travaillé et auditionné les représentants des professionnels et des pouvoirs publics dans des délais de temps contraints. Le niveau des auditions, l'assiduité de ses membres et la qualité des débats ont permis d'aller au fond des choses.

Le travail effectué par le rapporteur est un travail d'envergure, sérieux, qui fait un point de la situation et met en exergue nombre de propositions. Le rapporteur étant membre de la majorité, il a toutefois fait le choix de la prudence, alors que cette mission était l'occasion – me semble-t-il – d'être plus ambitieux.

C'est pourquoi, la présente contribution vise à formuler des propositions **complémentaires – et non contradictoires** – à celles du rapporteur à savoir :

- Envisager la mise en œuvre d'un Impôt sur les Sociétés (IS) agricole
- Simplifier le régime de la Déduction Pour Aléas (DPA).
- Améliorer le régime de la Déduction Pour Investissements (DPI).
- Rétablir l'avantage accordé au titre de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) pour salaires différés.
- Rendre éligible les Coopératives aux avantages fiscaux accordés au titre du Crédit d'Impôt Compétitivité Emploi (C.I.C.E.).
- Élargir les avantages fiscaux visant à soutenir les projets de méthanisation.

*

* *

LES PROPOSITIONS DU PRÉSIDENT DE LA MISSION

A. ENVISAGER LA MISE EN ŒUVRE D'UN IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS (IS) AGRICOLE

Je me félicite que le rapporteur suggère que cette piste soit étudiée par le gouvernement afin que son impact soit mieux assuré et que sa compatibilité avec le droit européen soit vérifiée. Le rapporteur aurait pu être plus allant encore.

Cette perspective peut paraître lointaine, mais dans un souci de modernisation, de simplification et de compétitivité un IS spécifique, adapté à l'activité agricole pourrait être pertinent et ce rapport aurait pu être l'occasion **de demander collectivement, au nom de la mission**, au gouvernement la réalisation d'une étude sur cette perspective.

L'auteur de la présente contribution partage tout à fait les constats du rapporteur au sujet :

- de l'adaptation du régime de l'IS à la volatilité des revenus
- du caractère adapté de l'IS à la pluriactivité
- du caractère positif de l'assujettissement à l'IS pour la constitution de fonds propres.

Le Président de la Mission partage également les conclusions du rapporteur sur le caractère trop élevé du taux de l'imposition de l'IS (15 % jusqu'à 38 120 euros et 33,33 au-delà) et le caractère inadapté de l'assiette de l'IS actuel aux activités agricoles, ce qui explique que l'IS tel qu'il existe, soit peu utilisé par le monde agricole, à l'exception des exploitations de taille conséquentes exerçant plusieurs activités.

Le Président de la Mission est donc également favorable à la création d'un IS agricole spécifique adaptés aux entreprises agricoles, qui serait calculé selon les règles des bénéfices agricoles et dont le taux serait abaissé en deçà de 15 % pour les plus petites exploitations.

B. SIMPLIFIER LE RÉGIME DE LA DÉDUCTION POUR ALÉAS (DPA).

La déduction pour aléas doit en effet inciter les agriculteurs à se prémunir contre les multiples risques climatiques et économiques et à se constituer de façon volontaire une épargne professionnelle de précaution.

Depuis plusieurs années, les agriculteurs, toutes filières confondues, sont confrontés à une extrême volatilité des cours de leurs produits et de leurs charges, dont l'ampleur s'accroît.

La volatilité et le manque de visibilité des revenus agricoles deviennent la règle.

Aussi, la déduction pour aléas doit inciter les agriculteurs à se prémunir contre ces multiples risques et à se constituer de façon volontaire une épargne professionnelle de précaution, mobilisable par l'exploitant les mauvaises années.

Le mécanisme actuel est trop complexe, les verrous trop nombreux, et par conséquent son utilisation par les exploitants agricoles demeure marginale. On se demande parfois si la DPA n'a pas été tolérée par « Bercy » dans la mesure où elle est, en l'état, quasi inapplicable.

Comme le souligne le rapporteur ce mécanisme est très peu utilisé puisqu'elle n'a été utilisée que par 5 800 entreprises pour un coût total de 16 millions dont 6 millions d'euros de dépense fiscale.

Force est de constater que jusqu'à présent la DPA ne fonctionne pas et il conviendrait de déterminer les moyens permettant d'assurer la mise en œuvre d'un mécanisme qui n'est de fait qu'une illusion répondant à une logique d'affichage des pouvoirs publics

La sous-utilisation actuelle de ce dispositif résulte de la complexité du suivi de la déduction mais également à la rigidité et aux incertitudes liées aux conditions de réintégration de la DPA.

En premier lieu, le code général des impôts exige la reconnaissance de l'aléa ouvrant droit au bénéfice de la DPA par une autorité administrative compétente.

Par ailleurs, en cas d'aléa naturel, climatique ou sanitaire, le plafond de réintégration est très complexe à appréhender, puisque la doctrine administrative le fixe « aux dépenses qui peuvent être raisonnablement rattachées » à l'aléa, « qui n'auraient pas été engagées si l'aléa n'était pas survenu » (voir extrait bofip BOI-BA-BASE-30-30-20-20140417, § 137).

Cette interprétation semble exclure l'achat de nouveaux types de matériels et équipements pour faire face aux conséquences des dommages survenus ou pour prévenir la survenance future d'autres aléas climatiques, naturels ou sanitaires (ex : installation de filet anti-grêle).

En outre, en matière d'aléa économique, la réintégration de la DPA est limitée à la baisse de valeur ajoutée de l'exercice par rapport à la moyenne des valeurs ajoutées des trois exercices précédents, plafond pour le moins rigide en présence d'exploitants en polyculture ou en polyculture-élevage, qui peuvent connaître une baisse brutale de revenus sur un type de production alors que celle-ci pourra être partiellement ou totalement compensée, au niveau de l'entreprise, par une hausse corrélative des cours de l'autre production.

Ainsi, force est de constater que cette baisse de valeur ajoutée telle que définie actuellement ne correspond pas toujours au besoin de trésorerie de l'exploitant.

Enfin, le code général des Impôts prévoit que la différence entre la valeur ajoutée de l'exercice et la moyenne de la valeur ajoutée des trois années précédente permettant à l'agriculteur de bénéficier de la Déduction Pour Aléas (DPA) doit être supérieure à 10 %.

Cet écart ne permet la mise en œuvre de la DPA que pour des années excessivement difficile. Cela limite de fait l'application œuvre du mécanisme de la DPA; les agriculteurs ne souscrivant pas à un mécanisme qu'ils craignent de ne pas pouvoir mettre en œuvre.

Afin de rendre plus lisible le dispositif, d'en simplifier la gestion de lever les freins à la constitution d'une auto-assurance, il conviendrait :

- de transférer à l'agriculteur la responsabilité d'apporter les éléments de l'aléa. Remplacer par « de définir les termes de l'élément de l'aléa » ;
- de supprimer les conditions de réintégration et de laisser à l'appréciation de l'agriculteur la faculté de réintégrer au moment qu'il estime opportun et nécessaire ;
- d'assouplir la réintégration de l'épargne constituée en supprimant les plafonds de réintégration mentionnés ci-dessus. En cas d'aléa naturel, climatique, sanitaire ou économique, le montant de la réintégration devrait être laissé à l'arbitrage de l'exploitant qui déterminera, en fonction de ses besoins en trésorerie et des impératifs économiques de son exploitation, le quantum d'utilisation de la DPA adaptée à ses besoins ;
- de supprimer l'exigence d'une différence entre la valeur ajoutée de l'exercice et la moyenne de la valeur ajoutée des trois années précédente permettant à l'agriculteur de bénéficier de la Déduction Pour Aléas (DPA) supérieure à 10 %.

C. AMÉLIORER LE RÉGIME DE LA DÉDUCTION POUR INVESTISSEMENTS (DPI).

Les gouvernements successifs – quelque soient leurs couleurs politiques - ont été trop loin dans la réforme, peut-être trop loin, aboutissant à la quasi-disparition de la DPI.

Si la DPI pour les tracteurs et le matériel mécanique tracté s'est révélée être un véritable piège, poussant les agriculteurs au surinvestissement de matériel agricole, la DPI pour les bâtiments aurait pu être maintenue.

Cette Déduction Pour Investissement serait très utiles pour nombre de productions, notamment dans l'élevage, où les bâtiments sont vieillissants et doivent faire l'objet de mises aux normes particulièrement onéreuses.

S'agissant plus particulièrement du secteur de l'élevage, les normes environnementales imposent certaines prescriptions techniques comme, par exemple, l'imperméabilité des sols des bâtiments d'élevage, de la salle de traite, la collecte et stockage des effluents d'élevage dans des stockages étanches.

Ces investissements restent coûteux pour les exploitants et ne génèrent aucune recette

Il est donc important que la DPI puisse redevenir pour l'entreprise un outil de gestion financier efficace tout en étant en phase avec les normes et directives techniques auxquelles sont soumis les exploitants agricoles.

Le rapporteur met en exergue les crédits du Ministère de l'agriculture déjà consacrés à la modernisation des bâtiments agricoles et des machines non tractées. Si ces crédits existent, il convient toutefois de se poser la question de leur pérennité, et dans cette perspective d'envisager des mécanismes fiscaux plus lisibles et moins aléatoires.

Il conviendrait ainsi - afin d'encourager la mise aux normes techniques des installations agricoles – de permettre l'utilisation de la DPI pour :

- l'acquisition ou la création d'immobilisations amortissables strictement nécessaires à l'activité professionnelle. Ces immobilisations devront satisfaire aux obligations prévues au code de l'environnement relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement, ou qui permettent de réduire l'impact des produits phytosanitaires sur l'environnement ou économes en énergie dont la liste est fixée par décret ;

- pour l'acquisition ou la création de bâtiments agricoles strictement nécessaires à l'activité professionnelle dont, par exemple, les bâtiments d'élevage aujourd'hui soumis à des normes techniques strictes ;

- l'acquisition et à la création d'immobilisations amortissables s'incorporant à des installations de production agricole et respectueuses des normes environnementales prescrites par le code de l'environnement.

Les projets du gouvernement d'aide à l'investissement confirment l'opportunité d'une réintégration des bâtiments dans la DPI.

D. RÉTABLIR L'AVANTAGE ACCORDÉ AU TITRE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES (IRPP) POUR SALAIRES DIFFÉRÉS.

La loi de finances rectificative pour 2014 a supprimé le 3° de l'article 81 du code général des impôts qui prévoyait l'exonération d'impôt sur le revenu du salaire différé de l'héritier de l'exploitant agricole.

Cette mesure pénalise les héritiers d'exploitant agricole qui ont exercé, au sien de l'exploitation, en qualité d'aides familiaux.

Ce mécanisme concernait un nombre réduit de personnes et se serait, s'il avait été maintenu, éteint progressivement par un simple effet démographique.

Dans un souci de solidarité vis-à-vis des derniers exploitants concernés, il conviendrait au contraire de la maintenir. Le coût d'une telle mesure serait au demeurant négligeable.

E. RENDRE ÉLIGIBLE LES COOPÉRATIVES AUX AVANTAGES FISCAUX ACCORDÉS AU TITRE DU CRÉDIT D'IMPÔT COMPÉTITIVITÉ EMPLOI (C.I.C.E.).

Les coopératives, entreprises à forme particulière, ne bénéficient pas des incitations prévues par le dispositif du C.I.C.E. régi par l'article 207 du Code Général des Impôts.

Elles sont des employeurs importants notamment dans les zones rurales. Leurs activités au service de leurs membres agriculteurs, artisans, marins, transporteurs, ont pour finalité d'améliorer leur propre compétitivité et ne sont pas dé-localisables bien que confrontées aux effets de la mondialisation.

Les coopératives sont en outre un facteur essentiel de stabilisation de l'activité économique dans les territoires et leur résilience lors des crises économiques a été montrée par les études conduites notamment par l'OIT.

Le parlement à l'unanimité - à l'initiative de plusieurs parlementaires, dont l'auteur de la présente contribution - avait décidé d'élargir le bénéfice du C.I.C.E aux coopératives agricoles, le gouvernement s'y refuse aujourd'hui mettant en exergue des contraintes européenne qui reste à démonter.

Je regrette que le rapport n'ait pas jugé nécessaire de faire, ne serait-ce qu'une allusion à ce problème.

Il conviendrait que la France persiste dans sa démarche vis-à-vis de l'Union européenne et poursuive le dialogue avec la Commission pour que, comme les autres secteurs productifs les coopératives bénéficient du C.I.C.E. .

F. ÉLARGIR LES AVANTAGES FISCAUX VISANT À SOUTENIR LES PROJETS DE MÉTHANISATION.

Dans le cadre du « plan énergie méthanisation autonomie azote » (EMAA) présenté en mars 2013, le gouvernement a expressément manifesté son soutien au développement de l'activité de méthanisation agricole.

L'article 42 de la loi de finances a modifié le régime d'exonération en conférant un caractère de droit commun à l'exonération temporaire de Taxe Foncière sur les Propriétés Bâties - pour une durée désormais portée à sept ans - et en créant une exonération temporaire de Cotisation Foncière des Entreprises pour les installations réalisées à partir du 1^{er} janvier 2015.

Le présent rapport a souhaité s'inscrire dans cette démarche. Si l'auteur de la présente contribution partage parfaitement les propositions du rapporteur visant à faire évoluer la fiscalité applicable aux activités de méthanisation, il regrette que les « pionniers » ceux qui ont investi par le passé dans la méthanisation ne puissent pas bénéficier des mêmes avantages sur sept années.

Le bénéfice d'une seule année d'avantages fiscaux pour les installations antérieures au 1^{er} janvier 2015 envisagé par le rapporteur n'est pas satisfaisant pour ces exploitants peu nombreux qui ont eu le mérite de défricher cette activité au sein des filières.

L'auteur de la présente contribution souhaiterait en outre souligner que le dispositif d'encouragement fiscal est centré sur la méthanisation à la ferme et n'est pas assez incitatif pour les projets résultant d'associations collectives d'exploitants.

Il convient en effet de souligner que la méthanisation à la ferme n'est possible que pour les grosses unités (500 truies et deux salariés pour une exploitation porcine en Bretagne à titre d'exemple).

Les petits exploitants qui n'ont pas les moyens de mener seuls cette activité se sont pour leur part regroupés au sein de structures collectives leur permettant d'atteindre la taille critique correspondant à un investissement qui leur est inaccessible isolément.

Afin de mener à bien leurs projets de méthanisation les petits exploitants se regroupent au sein de sociétés commerciales (SARL et SAS) qui ne réalisent aucune autre activité et qui - alors même qu'il s'agit d'une activité agricole au sens de la jurisprudence - sont pleinement soumises à la CFE et à la taxe foncière sur les propriétés bâties, et ce même si leur capital est majoritairement détenu par des agriculteurs et si la majorité des matières entrantes sont issues d'exploitations agricoles.

Ce sont donc ces projets collectifs qu'il faudrait encourager pour une politique fiscale adaptée en prévoyant d'étendre à leur profit les exonérations en matière de taxe foncière et de CFE.

Un point n'est également qu'esquissé dans le rapport, il touche aux prélèvements sociaux, vécus comme excessifs, voire confiscatoires par les agriculteurs. Même si ce sujet est à la limite de l'objet du rapport, il convient de signaler que pour les agriculteurs, comme pour beaucoup de travailleurs indépendants, ce sujet est leur principale préoccupation.

CONCLUSION : AU DELA DE LA FISCALITÉ, D'AUTRES ENJEUX DOIVENT ÊTRE ABORDÉS POUR RÉPONDRE AUX ATTENTES DU MONDE AGRICOLE

L'évolution de fiscalité agricole ne résoudra pas tous les problèmes auxquels est confronté le monde agricole.

Notre agriculture doit aujourd'hui faire face à des mutations profondes : concurrence de pays à bas cout de main d'œuvre, y compris au sein de l'union européenne du fait de l'application de la directive sur les travailleurs détachés, multiplications des normes environnementales et des contraintes administratives, accroissement des difficultés rencontrés par les jeunes agriculteurs pour s'installer ou reprendre une exploitation, multiplication des accords de libre échanges aux contreparties incertaines.

Alors que nos producteurs doivent faire face à une concurrence venant de pays qui il y a une vingtaine d'année n'étaient pas des puissances agricoles majeures telles que l'Allemagne ou le Brésil et qui pratiquent une concurrence déloyale.

À titre d'exemple les surfaces cultivées de légumes ont ainsi diminué, en France, de 30 % en quinze ans car le manque d'harmonisation sociale européenne pénalise fortement les producteurs et met en péril l'activité de certaines exploitations.

Dans l'industrie agroalimentaire, l'Allemagne a pu, en quelques années, prendre une place qui n'était pas la sienne jusqu'à présent. Quelques éléments très simples : il y a dix ans, l'Allemagne assurait 85 % de sa consommation en production porcine, contre 140 % aujourd'hui ; il y a dix ans, l'Allemagne était à quarante millions de porcs abattus, elle en abat désormais 60 millions.

Nous ne pouvons attendre que les ses salaires de la main d'œuvre de ces pays augmentent. Le différentiel est que si nous n'avons pas le courage d'entamer une vraie réflexion sur le niveau des cotisations sociales qui pèsent sur le monde agricole français – et l'auteur de la présente contribution regrette que la mission ne se soit pas penchée sur cette question.

Nos agriculteurs et nos éleveurs sont effectivement les meilleurs d'Europe, mais la vérité est que notre système leur met un boulet à chaque pied. Alors que la loi d'avenir pour l'agriculture a occulté la dimension compétitivité, le présent rapport aurait pu être l'occasion d'évoquer les distorsions de concurrence résultant notamment d'un différentiel de cotisation sociale non négligeable.

*

* *

Nous devons également nous préoccuper des conditions d'installations des jeunes agriculteurs. Le statut de jeune agriculteur est accordé aux personnes de moins de 40 ans ayant la capacité professionnelle, répondant aux conditions d'assujettissement au régime de protection sociale et présentant un projet viable et vivable via un plan d'entreprise. Le statut de jeune agriculteur permet de bénéficier de prêts bonifiés.

Depuis le 1^{er} janvier 2015, la durée de bonification de ces prêts a été ramenée de 7 ans à 5 ans et il apparaît que le niveau de bonification n'est pas suffisant pour apporter une aide concrète aux jeunes agriculteurs.

Afin de rendre les prêts bonifiés plus attractifs et plus justes, il conviendrait de mettre en place un différentiel de point significatif par rapport au taux du marché. Les jeunes agriculteurs viennent même d'apprendre qu'ils ne pourront bénéficier de leur bonification qu'après la fin de leur plan d'entreprise. Concrètement, cela signifie qu'un candidat qui n'utiliserait pas immédiatement ses prêts bonifiés se voit diminuer d'autant sa durée de bonification. Il serait plus cohérent et souple de permettre que la durée de bonification puisse s'étendre après la fin du plan d'entreprise.

Enfin alors qu'aujourd'hui un jeune agriculteur bénéficie d'un abattement fiscal de 100 % la première année et de 50 % jusqu'à la cinquième année, à partir de 2016, le montant de la déduction fiscale devrait être plafonné à 500 euros par an durant les cinq ans. L'établissement de ce plafonnement va rendre les prêts bonifiés nettement moins attractif et va pénaliser les jeunes agriculteurs et il conviendrait de maintenir le régime actuel et de revenir sur l'introduction de ce plafonnement en 2016.

Ces réductions des avantages aux « J.A. » sont mal venus alors que l'on s'interroge par ailleurs sur les difficultés de la transmission et sur la nécessité d'encourager des capitaux extérieurs à s'investir en agriculture.

*

* *

Nos agriculteurs sont enfin victimes de la complexité administrative, alors que le Gouvernement souhaite favoriser la croissance et l'activité et simplifier les règles administratives qui constituent des obstacles à l'action des acteurs économiques.

C'est notamment le cas pour les élevages qui sont soumis, dans un contexte de concurrence internationale et intra européenne exacerbée, à une multitude de règles, de contraintes et de procédures qui ralentissent l'activité et engendrent des surcoûts préjudiciables à leur développement.

Nos agriculteurs doivent respecter des normes environnementales très contraignantes. Elles nous sont imposées par l'Europe, mais bien souvent, nous rajoutons une couche nationale, ce qui nous pénalise toujours davantage dans nos échanges internationaux.

Il est indispensable, pour assurer la pérennité des élevages et favoriser leur développement économique d'aménager les règles et procédures environnementales qui leur sont applicables.

Il faudra bien finir par choisir : soit l'on définit des contraintes, en nous protégeant, soit ces contraintes ne sont pas pertinentes dans une conception ouverte des échanges internationaux.

*

* *

Les négociations ouvertes pour la conclusion de traité de libre-échange transatlantique menacent également l'agriculture et l'agroalimentaire de notre pays. Ce traité, négocié dans le plus grand secret par la seule Commission, risque d'avoir des conséquences considérables.

Il peut être dangereux pour notre agriculture avec une Amérique déterminée sur ces questions agricoles, tandis que l'Europe, qui, depuis longtemps, a d'autres enjeux, ne fait plus de l'agriculture sa priorité, et n'affiche pas la même détermination.

Il est à craindre que l'agriculture ne soit qu'un élément secondaire, voire un objet de troc pour la Commission européenne. Il y a là un vrai sujet, qui nous renvoie à des arbitrages intra-européens.

À travers ce traité, au regard de l'état actuel des négociations, nous cédon dans des secteurs essentiels, notamment dans l'agriculture et l'agroalimentaire pour obtenir – tout au moins espérer – des avantages dans d'autres filières que Bruxelles juge prioritaires.

Ce traité libéralisera les échanges agricoles, alors que les États-Unis et l'Europe ne jouent clairement pas dans la même catégorie.

En premier lieu, l'agriculture américaine dispose de conditions naturelles totalement différentes, notamment de grands espaces.

En second lieu, l'Europe est en plein repli agricole : la Commission n'a de cesse que d'organiser le déclin de la PAC et les restitutions, qui nous permettaient il y a encore quelques mois d'exporter à l'extérieur de l'Europe et que le Gouvernement n'a su défendre, prendront bientôt fin. Les Américains, au contraire, avec le Farm Bill, ont fait de l'agriculture une arme économique

Ces sujets sont à la limite de notre rapport. Il n'empêche que la prochaine révision de la PAC devra intégrer deux dimensions que l'Europe ne prend pas en compte : mieux gérer l'aléa, retrouver une volonté exportatrice afin de ne pas laisser au seul « nouveau monde » les moyens d'une géopolitique de l'alimentation.

II. CONTRIBUTION DE M. CHARLES DE COURSON, SECRÉTAIRE DE LA COMMISSION DES FINANCES, DÉPUTÉ DU GROUPE UDI ET MEMBRE DE LA MISSION D'INFORMATION SUR LA FISCALITÉ AGRICOLE

Je salue tout d'abord le travail réalisé par le Président et le Rapporteur de cette mission d'information sur la fiscalité agricole, à la suite notamment des « *assises de la fiscalité agricole* ». Permettez-moi d'ailleurs de regretter que les parlementaires n'aient pas été associés à ces dernières.

Quinze années après le dernier rapport global sur la législation fiscale agricole, il était en effet nécessaire de faire le bilan de la fiscalité spécifique applicable à ce secteur, dans un objectif de simplification d'une part, mais également afin de s'assurer de son adéquation avec l'évolution du monde agricole, qui a notamment subi les effets de la mondialisation, entraînant une forte volatilité des revenus.

Sur les 17 propositions du rapport de la mission d'information, 13 reçoivent mon soutien :

1. Simplifier le forfait collectif pour tendre vers un régime de type « micro-BA » dont l'assiette serait déterminée sur la base des recettes sous déduction d'un abattement forfaitaire représentatif des charges de 87 %.

2. Ouvrir le bénéfice du régime « micro-BA » aux agriculteurs actuellement exclus du régime du forfait collectif.

3. Augmenter le seuil d'assujettissement au régime réel et indexer celui-ci sur la première tranche d'imposition à l'impôt sur le revenu.

4. Autoriser la modulation des réintégrations du revenu exceptionnel.

5. Élargir les notions d'aléas pour accroître les cas d'utilisation de la DPA.

6. Supprimer l'obligation de dépôt des sommes déduites sur un compte bloqué.

7. Assouplir les conditions de réintégration des sommes utilisées à compter de la survenance de l'aléa.

8. Supprimer l'assiette minimale de cotisation pour la branche assurance maladie, invalidité et maternité de la MSA.

9. Modifier les modalités de calcul de la rente du sol afin qu'elle ne soit plus assise sur des valeurs locatives déconnectées des loyers réels fixés par arrêtés préfectoraux.

10. Étendre le mécanisme de lissage du revenu exceptionnel pour le calcul des cotisations sociales.

11. Inscrire dans la loi le principe de transparence appliqué au GAEC concernant les seuils de rattachement des revenus issus des activités accessoires.

12. Permettre l'application de la double exonération de plein droit et pour sept ans de TFPB et CFE prévues par la loi de finances pour 2015 aux unités de méthanisation mises en place avant le 1er janvier 2015 et depuis moins de sept ans.

13. Étudier la piste d'un impôt sur les sociétés (IS) agricole dont l'assiette serait calculée selon les modalités applicables aux bénéficiaires agricoles.

Les points suivants peuvent être soulignés :

A. LA DÉDUCTION POUR ALÉAS (DPA)

La DPA ne marche pas : son coût de 6 millions d'euros en 2012 pour 5 800 entreprises bénéficiaires (contre 114 000 bénéficiaires de la DPI), en atteste. Les modalités de l'utilisation de la DPA sont effectivement trop complexes, principalement s'agissant de l'aléa économique.

Toutefois, la libéralisation de la DPA proposée par le rapport reste trop timide.

Il est nécessaire de faire confiance aux acteurs en allant plus loin dans l'assouplissement des conditions d'éligibilité, quitte à raccourcir la durée maximale avant la réintégration des sommes déduites au résultat imposable, de sept ans actuellement à cinq ans par exemple. Une simplification du dispositif est essentielle, afin d'encourager les agriculteurs à entrer dans ce dispositif.

La vraie réforme demeure de substituer à la DPA, un système de la Réserve spéciale d'autofinancement (RSA) proposé depuis des années par l'UDI. Cela permettrait, d'une part, de favoriser le renforcement des fonds propres des entreprises individuelles et d'autre part, de rapprocher le traitement fiscal-social entre les entrepreneurs individuels et les petites sociétés.

Le mécanisme est simple : il s'agit d'offrir aux entreprises individuelles la possibilité de placer une partie des résultats en réserve, imposés à un taux forfaitaire de 15 % et dans la limite de 38 120 €, dans les mêmes limites que l'actuelle DPA. Dès lors que tout ou partie de cette réserve serait ressortie, ces sommes seraient imposées au taux marginal d'impôt sur le revenu de l'exploitant, minoré des 15 %.

Concernant la Déduction pour Investissement (DPI), il serait essentiel de l'élargir à la mise aux normes.

B. LA MÉTHANISATION

Si des progrès notables ont été réalisés à travers les dernières lois de finances, le développement de la méthanisation agricole doit continuer d'être encouragé. En effet, la filière méthanisation dans l'activité agricole offre d'importantes opportunités et contribue à répondre à des enjeux à la fois environnementaux et énergétiques.

Le groupe UDI soutient la proposition du rapporteur, visant à appliquer la double exonération prévue par la loi de finances pour 2015 aux unités déjà installées depuis moins de sept ans, et pour la durée restante de l'exonération. Une telle mesure permettra d'éviter la création d'une distorsion de concurrence importante entre nouvelles et anciennes unités de méthanisation.

Cependant, il est nécessaire d'élargir le dispositif fiscal en faveur de la méthanisation, actuellement restreint aux unités individuelles, aux unités collectives regroupant majoritairement les agriculteurs.

C. AUTRES POINTS

Il est bien évidemment essentiel d'assurer la transparence des Groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), qui est aujourd'hui limitée. **C'est pourquoi, le renforcement du principe de transparence des GAEC et aux exploitations agricoles à**

responsabilité limitée (EARL) est à saluer mais doit être généralisé. Il conviendrait en outre de supprimer le plafond de quatre associés.

En outre, l'éventuelle création d'un impôt sur les sociétés agricoles est une piste intéressante. Actuellement peu répandu dans le monde agricole, le régime fiscal de l'IS présente pourtant certains avantages, dont davantage d'exploitants agricoles pourraient bénéficier avec la généralisation d'un IS agricole. **Aussi, il serait souhaitable que cette option soit étudiée en détail.**

Enfin, il est essentiel de prévoir un dispositif compensatoire pour les coopératives agricoles, qui ne sont actuellement pas éligibles au crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) ni au crédit d'impôt recherche (CIR), afin de remédier à cette rupture d'égalité.

En revanche, des réserves peuvent être émises sur **la conclusion du rapport selon laquelle le calcul des cotisations sociales sur l'année N serait un dispositif trop complexe à mettre en œuvre administrativement** : ce système existe pour les indépendants non agricoles et fonctionne très bien. Il n'y aurait donc pas de difficultés à l'étendre aux indépendants agricoles, d'autant plus que cette possibilité a existé pendant six ans et a été supprimée par l'article 9 de la loi de financement de la sécurité sociale pour l'année 2001.

ANNEXE 1 : LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LES RAPPORTEURS

– Mme Élodie LEMATTE, conseillère en charge des affaires financières, de l'emploi et de la protection sociale agricole au cabinet de M. Stéphane LE FOLL, ministre de l'Agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt, M. Christian JACQUOT, chef du bureau de la fiscalité, et M. Bruno MAUCHAUFFÉE, sous-directeur en charge de la fiscalité des entreprises, à la direction de la législation fiscale de la DGFIP ;

– M. Robert VERGER, vice-président de la FNSEA et président de la commission fiscale FNSEA et M. Jean Louis CHANDELLIER, directeur département entreprises et territoires ;

– M. François LUCAS, premier vice-président de La Coordination Rurale ;

– M. Philippe BOULLET, directeur de l'offre et des compétences au CERFRANCE ;

– M. Romain QUESNEL, juriste, et M. Antoine DAURELLE, trésorier adjoint du syndicat des Jeunes agriculteurs, et M. Josian PALACH, secrétaire national de la Confédération paysanne ;

– M. Philippe PINTA, président de l'Association générale des producteurs de blé (AGPB), M. Pierre-Olivier DRÈGE, directeur général, et Mme Camille TUBIANA, responsable juridique et des relations institutionnelles ;

– M. Pascal SOULABAIL, président-directeur général de GEOTEXIA, M. Benoît MORIN, M. Antoine JACOB et Mme Hélène GAREL ;

– M. Jean Marc ONNO et M. Philippe COLLIN, représentant l'association des méthaniseurs de France

– M. Régis JACOBÉ, président de la chambre régionale d'agriculture de Champagne-Ardenne, et Mme Blandine SAGET, service entreprises de l'Assemblée permanente des chambres d'agriculture (APCA) ;

– M. Gilles BRENON, président, et M. Jean-Louis CHANDELLIER, directeur de GAEC et sociétés ;

– Me René LE FUR, membre de l'Institut des études juridiques du Conseil supérieur du notariat (CSN), Me Jean-Christophe HOCHÉ, notaire à Juliéna, président de l'Institut notarial de l'espace rural et de l'environnement du CSN et Mme Christine MANDELLI, chargée des relations avec les institutions ;

– M. Jean-Luc THEURET, président de la Fédération des centres de gestion agréés agricoles (FCGAA) et M. Bernard NONCIAUX, président de l'Union nationale des experts-comptables agricoles (UNECA) ;

– M. Boris SAUVAGE, président de la commission des entreprises agricoles du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables ;

– M. Jean CORDIER, professeur à AGROCAMPUS OUEST, et M. Luc LETIERCE, directeur du pôle alimentaire Diversification et gestion des risques de Cap Seine ;

– Mme Sophie LANGE, juriste, responsable gestion de l'entreprise agricole à la Société des agriculteurs de France (SAF) ;

– Me Alexandre DAZIN et Me Denis-Gilles BRELET, avocats ;

– M. François MOUTOT, directeur général de l'Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat (APCMA) ;

– M. Gérard PELHATE, président de la Mutualité sociale agricole (MSA) ;

– M. Philippe MANGIN, président de Coop de France, Mme Chantal CHOMEL, directrice juridique et Mme Irène de BRETTEVILLE, responsable des relations parlementaires ;

– M. Olivier BERTHE, président des Restos du cœur.

ANNEXE 2 : PRINCIPALES DÉPENSES FISCALES RÉSERVÉES AUX EXPLOITATIONS AGRICOLES, HORS MESURES DE CARBURANT ET HORS REMBOURSEMENT DE TICPE

Numéro de la mesure fiscale	Type d'impôt	Objet	Coût estimé de la mesure par an
Mesure n° 110240	Impôt sur le revenu	Crédit d'impôt au titre des dépenses engagées par les exploitants agricoles pour assurer leur remplacement	12 millions d'euros en 2013, 2014 et 2015
Mesure n° 120101	Impôt sur le revenu	Exonération du salaire différé de l'héritier d'un exploitant agricole ayant cessé de participer directement et gratuitement à l'exploitation avant le 1er juillet 2014 <i>L'exonération prévue au 3° de l'article 81 du CGI est supprimée pour les sommes perçues par les héritiers qui ont participé directement et gratuitement à l'exploitation après le 30 juin 2014 (LFI pour 2014)</i>	1 million d'euros en 2013, 2014 et 2015
Mesure n° 170103	Impôt sur le revenu. Bénéfices agricoles	Déduction pour investissement	260 millions d'euros en 2013 ; non connu pour 2014
Mesure n° 170105	Impôt sur le revenu Bénéfices agricoles	Déduction pour aléas	16 millions d'euros en 2013 et 2014 ; 17 millions d'euros en 2015
Mesure n° 170201	Impôt sur le revenu Bénéfices agricoles	Abattement sur les bénéfices réalisés par les jeunes agriculteurs	61 millions d'euros en 2013 ; non connu en 2014 et 2015
Mesure n° 170306	Impôt sur le revenu Bénéfices agricoles	Rattachement du revenu exceptionnel d'un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition par fractions égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants	20 millions d'euros en 2013 ; non connu en 2014 et 2015
Mesure n° 210316	Dispositions communes à l'IR (BIC, BNC et BA) et à l'IS	Crédit d'impôt en faveur des entreprises agricoles utilisant le mode de production biologique mesure prorogée jusqu'en 2017	20 millions d'euros en 2013, 2014 et 2015

Numéro de la mesure fiscale	Type d'impôt	Objet	Coût estimé de la mesure par an
Mesure n° 400108	Impôt sur la fortune (ISF)	Exonération partielle des bois et forêts, des sommes déposées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA), des parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier, des biens ruraux loués par bail à long terme et des parts de Groupement foncier agricole (GFA)	50 millions d'euros en 2013, 2014 et 2015
Mesure n° 520109	Droits de mutation à titre gratuit	Exonération partielle de droits de mutation des bois et forêts, des sommes déposées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA), des parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier, des biens ruraux loués par bail à long terme, des parts de GFA et de la fraction des parts de groupements forestiers ruraux représentative de biens de nature forestière et celle représentative de biens de nature agricole	40 millions d'euros en 2013, 2014 et 2015
Mesure n° 060102	Taxe foncière sur les propriétés non bâties	Exonération de la part communale et intercommunale en faveur des terres agricoles à concurrence de 20 %	170 millions d'euros en 2013 ; 167 millions d'euros en 2014 ; 169 millions d'euros en 2015 ;
Mesure n° 060203	Taxe foncière sur les propriétés non bâties	Dégrèvement d'office pour les jeunes agriculteurs	10 millions d'euros en 2013,2014 et 2015
TOTAL : selon les données disponibles, 660 millions d'euros de dépenses fiscales réservées aux exploitations agricoles en 2013 (année où la majorité des données fiscales est disponible).			

Source : annexe II « Évaluation des voies et moyens » au projet de loi de finances pour 2015.

ANNEXE 3 : TABLEAU COMPARATIF DU CHAMP DE L'ASSIETTE FISCALE ET DE L'ASSIETTE SOCIALE

<p>Principe (article L. 731-14 code rural) : l'assiette sociale est alignée sur l'assiette fiscale. Cependant, il existe un décalage avec différents dispositifs.</p> <p><u>les déductions communes aux assiettes fiscale et sociale :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Déduction pour investissement (DPI) - Déduction pour aléas (DPA) - Indemnité compensatoire de handicap naturel (ICHN) pour les exploitants au forfait (a contrario, l'ICHN est prise en compte dans le calcul du bénéfice imposable pour les exploitants imposés au réel). 	
<p><u>Déductions et exonérations propres à l'assiette sociale</u></p> <p>- Déduction du revenu implicite du capital foncier des exploitants à titre individuel (= diminution de l'assiette sociale agricole à hauteur du loyer correspondant à la partie du bien immobilier privé affecté à l'exploitation) (création en 1995).</p> <p>- Déduction pour la dotation d'installation en capital accordée aux jeunes agriculteurs (DJA) (création en 2005).</p> <p>- Déduction pour l'indemnité versée en compensation de l'abattage, de troupeaux (= montant de la différence entre l'indemnité versée en compensation de l'abattage et la valeur du stock ou en compte d'achat des animaux abattus) (depuis 2005).</p> <p>- Exonération <i>Jeune Agriculteur</i> partielle et dégressive sur 5 ans des cotisations d'assurance maladie (à l'exclusion de l'indemnité journalière maladie), invalidité, maternité, allocations familiales et d'assurance vieillesse agricole, dans la limite d'un plafond (créée en 1985, dernières modifications en 2000).</p> <p>- Exonération totale de la cotisation AMEXA (maladie-maternité-invalidité) pour certaines catégories de bénéficiaires (titulaires d'une pension d'invalidité AMEXA s'ils n'exploitent plus, enfants de moins de 16 ans, chômeurs créateurs ou repreneurs d'entreprise, bénéficiaires de l'allocation de préretraite...).</p> <p>- Réduction de 50 % de la cotisation AMEXA pour le conjoint succédant à un chef d'exploitation en raison du décès de ce dernier, d'un jugement de divorce ou de séparation de corps.</p> <p>- Réduction de la cotisation Prestations Familiales en cas de revenus inférieurs à un certain seuil (depuis le 1^{er} janvier 2015).</p> <p>- Bénéfice de l'ACCRE (Aide au chômeur créant ou reprenant une entreprise (ACCRE) pendant un an à partir de la date d'effet d'affiliation du non-salarié agricole à la MSA : exonération portant sur la partie des revenus ou rémunérations ne dépassant pas 120 % du SMIC.</p>	<p><u>Mesures qui viennent augmenter l'assiette sociale</u></p> <p>Certaines déductions autorisées par l'administration fiscale ne sont pas retenues pour la détermination de l'assiette sociale, qui s'en trouve augmentée d'autant.</p> <p>Il n'est pas tenu compte ainsi :</p> <ul style="list-style-type: none"> - des reports déficitaires, - des plus et moins-values professionnelles à long-terme, - des modalités d'assiette résultant d'une option du contribuable. <p>Pas de prise en compte des déductions et abattements qui ne correspondent pas à des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession.</p> <p>Majoration du montant des plus-values à court terme réalisées dans le cadre d'un départ à la retraite exonérées d'impôt sur le revenu.</p> <p>Le mécanisme de l'assiette minimum fait de plus contribuer les redevables de manière plus que proportionnelle à leurs revenus, lorsque ceux-ci sont faibles, ce qui accroît donc l'assiette sociale :</p> <ul style="list-style-type: none"> - il existe une assiette minimale pour toutes les branches du régime des exploitants - il existe une assiette forfaitaire pour la branche ATEXA (même effet).
<p><u>Absence de mesures de lissage des revenus dans le cadre de l'assiette sociale contrairement à l'assiette fiscale :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Étalement social non accepté (alors que l'étalement fiscal est prévu) - Les indemnités d'abattage peuvent faire l'objet d'un étalement fiscal, mais non social, - Idem pour les revenus exceptionnels des exploitants au réel, sur option (sur 7 ans) qui ne trouve pas d'équivalente sous forme d'étalement social. 	

Source : Mutuelle sociale agricole (MSA)-réponse au questionnaire de la mission d'information.