

**Influence des régimes de
fiscalité de l'entreprise agricole
sur les structures de
production :
une analyse comparée dans
quatre pays européens :
Allemagne, Danemark, France et
Pays-Bas**

**Le présent document constitue le rapport d'une étude financée par le
programme 215 du Ministère de l'Agriculture, de l'Agroalimentaire et de la
Forêt.**

**Ce rapport ne reflète que les positions de ses auteurs et ne saurait en
aucun cas constituer le point de vue du MAAF.**

Etude n°11.08

Août 2012

Ont participé à cette étude :

- Philippe Boulet - Directeur de l'offre et des compétences - Conseil National CERFRANCE
- Etienne George - Comptable conseil - CERFRANCE Nord-Pas-de-Calais - Membre du Tax Group EFAC
- Rachida El Otmani - Responsable juridique - Conseil National CERFRANCE- Membre du Tax Group EFAC
- Hans- Josef Hartmann - Directeur Général HLBS - Membre du Tax Group EFAC - Allemagne
- Uwe Arndt - Expert - Comptable et consultant à Stadt und Land - Membre du Tax Group EFAC- Allemagne
- Bert van den Kerkhof - Expert-comptable et consultant à ABAB Accountants and Consultants - Membre du Tax Group EFAC- Pays-Bas
- Helle Næss-Schmidt Risdal – Professeur et associée à IBA (International business academy) - Membre du Tax Group EFAC - Danemark
- Inge S. Kjeldsen - Consultante en économie rurale - Landbo Linfjord - Membre du Tax Group EFAC- Danemark
- Kirsten Cabo Jensen - Consultante en économie rurale - Landbo Linfjord - Membre du Tax Group EFAC- Danemark

Membres du comité de pilotage de l'étude :

CER France :

- Philippe Boulet, Directeur de l'offre et des compétences - Conseil National CERFRANCE
- Rachida El Otmani, Responsable juridique - Conseil National CERFRANCE- Membre du Tax Group EFAC
- Etienne George, Comptable conseil - CERFRANCE Nord-Pas-de-Calais - Membre du Tax Group EFAC

MAAF :

- Frédéric Courleux, SSP, Centre d'Etudes et de Prospective, Chef du Bureau de l'Evaluation et de l'Analyse Economique (BEAE)
- Marie-Sophie Dedieu, SSP, Centre d'Etudes et de Prospective, BEAE
- Anne-Sophie Wepierre, SSP, Centre d'Etudes et de Prospective, BEAE
- Christian Jacquot, SG, Chef du Bureau de la Fiscalité
- Marie-Christine Cuny, DGPAAT, Chef du Bureau des Statuts et des Structures
- Béatrice Caillon, DGPAAT, Bureau des Statuts et des Structures
- Jérôme Mater, DGPPAT, Chef du Bureau de l'Installation et de la Modernisation
- Florence Aillery, BGPAAT, Bureau du lait
- Mathilde Leygnac, DGPAAT, Bureau de l'Union européenne
- Thierry de Corlieu, SSP, Bureau des Statistiques sur les Productions et les Comptabilités agricoles.
- Mireille Riou Canals, CGAAER.

Résumé de l'étude

Faisant partie intégrante des politiques agricoles, les dispositions fiscales peuvent impacter les choix organisationnels des agriculteurs, la rentabilité des structures de production et la dynamique de leur évolution.

Cette étude, commanditée par le Centre d'Etude et de Prospective en coordination avec le Bureau de la Fiscalité du Ministère de l'Agriculture, de l'Agroalimentaire et de la Forêt, vise à réaliser un état des lieux de la fiscalité directe s'appliquant à l'entreprise agricole en France et dans trois autres pays européens. Elle porte sur les entreprises agricoles imposées selon un régime de bénéfice réel car seules celles-ci peuvent utiliser certains outils fiscaux qui affecteront leur bénéfice imposable et donc le montant de l'impôt sur le revenu dû.

Compte tenu du degré élevé de confrontation économique avec la France, sur un large spectre de systèmes de production, et aussi de la diversité de leurs approches fiscales, la comparaison des quatre pays suivants est retenue : la France, les Pays-Bas, l'Allemagne et le Danemark.

Dans ces quatre pays, des structures fédérant des organismes comptables spécialisés en agriculture sont partenaires de CERFRANCE au sein d'une fédération, l'EFAC (European Federation of Agricultural Consultancy). L'ancienneté des échanges entre spécialistes assure une compréhension mutuelle des dispositions fiscales et des approches économiques à l'échelle des exploitations agricoles. Le travail qui suit a bénéficié de cette antériorité pour aborder des situations réelles et comparables, appréciées tant en terme d'application des dispositions fiscales que de trajectoires individuelles et de comportements d'optimisation.

Le choix de ces pays se justifie par des politiques fiscales particulières :

- les Pays-Bas, caractérisés par une agriculture performante, centrent leur politique fiscale agricole sur un soutien aux efforts d'investissement et de transmission,
- l'Allemagne et la France se caractérisent par une position originale considérant l'entreprise agricole comme une problématique fiscale à part entière,
- le Danemark, à l'opposé, n'a pas de régime fiscal spécifique à l'agriculture : c'est le critère majeur qui a présidé au choix du Danemark dans cette comparaison.

La comparaison entre pays permettra de mettre en évidence les effets des dispositions fiscales, en particulier en matière d'installation, de transmission, d'investissement, de diversification, de choix de la forme juridique des entreprises et plus largement, d'évolution des structures de production.

En effet, ces phases de la vie de l'entreprise agricole constituent des enjeux économiques dont les conséquences fiscales peuvent guider les choix et les stratégies financières, fiscales et patrimoniales à mettre en œuvre.

L'étude s'articule autour de trois parties :

- les principes généraux des systèmes fiscaux nationaux
- la fiscalité agricole : comment chaque pays aborde les différentes problématiques liées à l'agriculture
- analyses de situation : exemples chiffrés

I. Les principes généraux des systèmes fiscaux nationaux

Les principes généraux des systèmes fiscaux nationaux sont sensiblement différents :

L'Allemagne, le Danemark et les Pays-Bas lèvent l'impôt sur les revenus des personnes physiques (IRPP) sur les revenus des individus, là où la France opère par le biais du quotient familial. Ce simple fait permet, en France, de limiter les effets de la progressivité de l'impôt. On constate, en effet, une différence entre les différents pays étudiés : de deux tranches au Danemark avec un maximum de 56%, à quatre tranches dans les autres pays avec des maximum de 41 % à 52%.

La France et l'Allemagne distinguent une catégorie fiscale pour chaque type d'activité en particulier l'agriculture. En revanche, l'Impôt sur les Sociétés (IS) s'applique de façon similaire dans les quatre pays en distinguant la taxation des revenus distribués et non-distribués.

II. La fiscalité agricole : comment chaque pays aborde les différentes problématiques liées à l'agriculture

De nombreuses dispositions sont disponibles pour aborder les différentes problématiques liées à l'agriculture

Les principes de comptabilisation et les problématiques rencontrées sont les mêmes dans les différents pays. En revanche, le traitement fiscal d'éléments déterminants dans l'élaboration du résultat génère des différences quant à la base imposable.

Les amortissements : de l'unité au pool

La France, l'Allemagne et les Pays-Bas amortissent - de manière classique - bien par bien. Le Danemark s'illustre particulièrement en matière d'amortissement avec le système du pool. Ce système original consiste à appliquer à l'ensemble du matériel, regroupé en un pool, un taux d'amortissement variant de 0% à 25%. Ce système neutralise l'effet des plus-values en cas de renouvellement de matériel.

Transmission de l'exploitation : l'enjeu des plus-values

La France est le seul pays à faire la distinction entre plus-values à court terme, taxées avec le revenu courant, et plus-values à long terme, taxées au taux fixe de 16% (+ CSG RDS). Dans les autres pays, les plus-values sont du revenu courant. De plus, en France, pour limiter l'impact sur les petites exploitations, la taxation des plus-values bénéficie d'exonération totale – jusqu'à 250 K€ de chiffre d'affaires – ou partielle – jusqu'à 350 K€ de chiffre d'affaires. Sans limite de chiffre d'affaires, l'exonération est totale, sauf sur le foncier, en cas de départ à la retraite. Les Pays-Bas et l'Allemagne pratiquent des abattements liés au montant des plus-values ou à la taille de l'exploitation.

Aux Pays-Bas et en Allemagne, l'encaissement de tout ou partie du montant de la cession sous forme de rente annuelle versée par le repreneur permet d'étaler dans le temps l'imposition des plus-values. Le Danemark n'a aucun dispositif spécifique d'abattement et le seul moyen de différer l'imposition des plus-values est d'alimenter un fonds de retraite. Cette disposition existe également aux Pays-Bas. En France aussi, mais les versements possibles n'ont rien de comparable.

Modernisation : provision pour investissement

Le principal outil fiscal favorisant la modernisation est la provision pour investissement, appelée DPI en France. Si la France encadre peu cette provision (pas d'affectation préalable et pas de pénalité en cas de non utilisation), le montant maximum de 20 000 € (calculé en fonction du revenu) est faible comparé à l'Allemagne qui permet de déduire 50% de l'investissement prévu et identifié mais pénalise de 6% la non utilisation.

Variabilité économique : comment réguler des revenus à la hausse ou à la baisse

Le Danemark se distingue en autorisant les exploitants soumis à l'IRPP à ne payer que 25% d'impôt sur la part de bénéfice qu'ils ne prélèvent pas (soit l'équivalent de l'imposition du revenu non distribué dans une société soumise à l'IS). Avec la Déduction Pour Aléa, la France favorise l'épargne financière de précaution. Les sommes épargnées (23 000 € au maximum) constituent une charge déductible. Les conditions d'utilisation des fonds épargnés expliquent le peu de succès de ce mécanisme. Des dispositifs d'écrêtement de l'impôt (moyenne triennale notamment) permettent également dans certains pays (France, Allemagne, Pays-Bas) d'atténuer la hausse de prélèvements obligatoires lorsque les revenus sont élevés.

L'installation : l'enjeu du financement

Pour lever en partie les difficultés d'accès aux financements bancaires, les Pays-Bas connaissent, depuis 1996, un double mécanisme dit de la « tante Agatha » prévoyant :

- d'une part, l'exonération à l'impôt sur les revenus des intérêts perçus dans le cadre d'un prêt octroyé par un particulier à un entrepreneur débutant durant un laps de temps déterminé,
- d'autre part, une déduction pour le prêteur de la perte qu'il subit (47 000 € maximum) lorsque l'entrepreneur débutant échoue et se voit dans l'impossibilité de rembourser les montants empruntés (mesure transformée en 2011/2012 en une déduction annuelle de 0.7% du capital prêté).

Ce mécanisme n'est pas spécifique à l'agriculture et en quelques années, le régime de la « tante Agatha » est devenu une source de financement supplémentaire pour bon nombre d'indépendants.

III. Analyses de situation : exemples chiffrés

La comparaison de la fiscalité appliquée à une exploitation en rythme de croisière, puis à sa cession, ou à son évolution par ajout d'une activité de diversification met en évidence des logiques contrastées entre les pays.

En rythme de croisière :

Calcul des prélèvements obligatoires en rythme de croisière sur un revenu identique de 30 K€ et de 60 K€				
	Danemark	France	Allemagne	Pays-Bas
Total des prélèvements obligatoires sur un revenu de 30 K€	11 508 €	14 145 €	13 972 €	6 728 €
Total des prélèvements obligatoires sur un revenu de 60 K€	23 380 €	28 348 €	28 578 €	16 669 €
Taux de prélèvements obligatoires sur un revenu de 30 K€	38,36 %	47,15%	46,57%	22,43%
Taux de prélèvements obligatoires sur un revenu de 60 K€	38,96 %	47,25%	47,63%	27,78%

En doublant le revenu (de 30 K€ à 60 K€), on constate que la variation du pourcentage de prélèvements obligatoires est différente selon les pays. Elle reste relativement stable au Danemark, en France et en Allemagne. Aux Pays-Bas, on constate une variation significative.

- La relative stabilité constatée en Allemagne, en France et au Danemark s'explique par des raisons différentes : en Allemagne, c'est la base fixe des cotisations sociales conjuguée à la progressivité de l'impôt qui explique cette stabilité. En France, la déduction fiscale des cotisations sociales limite la progression de l'impôt. Au Danemark, c'est l'amplitude des tranches d'impôt.
- La variation aux Pays-Bas s'explique par la variation des cotisations sociales non-déductibles.

En rythme de croisière à partir d'un « EBE » de 128 500 € :

	Danemark	France	Allemagne	Pays-Bas
Total des prélèvements obligatoires	497 €	26 924 €	30 654 €	16 358 €

En partant d'une performance économique similaire dans les quatre pays, le total des prélèvements obligatoires diffère grandement. Le calcul des amortissements déjà évoqué, notamment l'approche plus flexible en vigueur au Danemark, explique une part décisive des écarts. Jouent également les systèmes différents de financement de la protection sociale et le niveau de cotisations sociales. Dans notre exemple, au Danemark, sans pratiquer un amortissement exceptionnel mais sous réserve d'un rythme d'investissement régulier, l'imposition est quasi nulle. Aux Pays-Bas, l'imposition apparaît assez modérée.

Cession totale d'une exploitation

Deux hypothèses sont retenues concernant les actifs incorporels, la première est la cession à un prix inférieur à leur valeur ; la deuxième est la cession à un prix supérieur à leur valeur. Les prix de cession sont ceux constatés en moyenne sur le marché dans les différents pays. Etant donné les écarts importants de prix de vente du foncier dans les 4 pays étudiés, l'analyse est réalisée hors foncier. Le tableau ci-après indique le supplément d'impôt généré par la cession (plus-value) qui s'ajoutera à l'impôt calculé sur le revenu courant de 40 000 €.

Plus-values comptables	Plus-values taxables			
	Allemagne	Danemark	France	Pays-Bas
Hypothèse 1 : 155 000 € Hypothèse 2 : 275 000 €	Hypothèse 1 : 5 000 € Hypothèse 2 : 125 000 €	Hypothèse 1 : 5 000 € Hypothèse 2 : 125 000 €	Hypothèse 1 : 32 500 € (court- terme) Hypothèse 2 : 40 000 € (long- terme) et 32 500 € (court- terme)	Hypothèse 1 : 136 400 € Hypothèse 2 : 242 000 €
Imposition brute sans optimisation (générée par la plus-value)	Hypothèse 1 : 1 650 € Hypothèse 2 : 51 341 €	Hypothèse 1 : 2 050 € Hypothèse 2 : 68 149 €	Hypothèse 1 : IR : 9 934 € Hypothèse 2 : IR (9 934 €) + Plus- values (12 520 €) = 22 454 €.	Hypothèse 1 : 60 367 € Hypothèse 2 : 108 689 €

L'explication des différences réside dans le traitement particulier de plus-values dans certains cas (cas de la France) et des écarts dans les modalités de leur taxation (tranches, taux).

L'analyse de situations met en évidence une orientation plutôt économique chez les uns, plus patrimoniale chez les autres : la première favorise plutôt le repreneur, la seconde le cédant.

Entre le choix danois de prélèvements obligatoires faibles en situation de croisière et forts lors de la cession, et la situation certes modérée, mais inverse au Pays-Bas, les règles fiscales jouent directement un rôle sur la négociation du prix de cession. L'écart entre valeur patrimoniale et valeur économique est ainsi plus ou moins grand selon les pays. La résultante montre une logique privilégiant plutôt la valeur économique au Danemark et dans une moindre mesure en Allemagne. Elle penche plutôt pour la valeur patrimoniale aux Pays-Bas et en France.

Il est à noter qu'en France cette tendance d'origine fiscale est contrebalancée par des outils juridiques, formes sociétaires spécifiques à l'agriculture, qui favorisent la continuité économique de l'entreprise et orientent, elles, la structure de l'exploitation.

Lors de la diversification, pour un revenu initial de 60 000 € auquel s'ajoute un revenu de diversification de 56 900 € :

	Danemark	France	Allemagne	Pays-Bas
Total des prélèvements obligatoires avant diversification	23 380 €	28 348 €	28 578 €	16 669 €
Total des prélèvements obligatoires après diversification	57 150 €	57 681 €	48 595 €	37 755 €

L'adjonction d'une activité de diversification en plus de l'activité agricole est fiscalement assez banale dans les trois pays. La France se distingue par le cloisonnement fiscal et juridique qui ne permet pas, sans restrictions, la compensation fiscale des revenus et des déficits d'activités différentes.

IV. Conclusion :

Au final, la politique fiscale, notamment du fait de son orientation soit plutôt économique soit plutôt patrimoniale, n'est pas neutre vis-à-vis des rythmes de développement des entreprises et des conditions de leur cession/reprise. Mais elle n'influe pas directement sur la structure d'exploitation. En revanche, associée à des outils juridiques, comme en France particulièrement, elle devient un instrument de structuration.

De cet exercice de comparaison peuvent être également retenues des pistes d'évolution pour donner plus de fluidité économique aux entreprises agricoles, parmi lesquelles :

- **dans la perspective d'une gestion de trésorerie prudente**, comme mis en place au Danemark, accorder la possibilité pour les TPE de bénéficier des avantages de l'Impôt sur les Sociétés en faisant une distinction entre les bénéfices prélevés et ceux laissés à la disposition de l'entreprise sans pour autant être imposées selon le régime IS ;
- **dans une optique d'accompagnement de la gestion du risque** et en particulier du risque économique, modifier certaines conditions de la DPA française, novatrice au regard des pays étudiés pour qu'elle soit plus utilisée ;
- **enfin, pour faciliter le financement de la transmission et pour limiter le poids de la fiscalité sur la problématique de la cession/reprise**, étudier des dispositifs relatifs au versement de rente au lieu du paiement immédiat, ou des facilités de financement privé comme le dispositif « Tante Agatha » aux Pays-Bas.

Summary of the survey

As an integral part of agricultural policies, the tax rules may have consequences on the organizational choices of farmers, the profitability of the business structures and their evolution.

This survey aims to make an inventory of direct taxation that applies to the farm in France and in three other European countries. This study focuses on agricultural enterprises taxed under an actual income regime. The valuation regime is out of the scope of this study because tax rules do not have consequences on the taxable income.

According to the high level of the economic similarities with France, on a broad range of production systems, and also their different tax approaches, the comparison will focus on the four following countries: France, The Netherlands, Germany and Denmark.

In these four countries, accounting organizations specialized in agriculture are members of the EFAC (European Federation of Agricultural Consultancy). The long experience of exchanges between experts ensures a mutual understanding of the fiscal rules and of the economical approaches of the farm businesses.

The following work has benefited from this long experience in order to approach actual and comparable situations. These situations will be analyzed both in terms of application of tax provisions and in individual career and optimization.

The choice of these countries is justified by their specific tax policies:

- The Netherlands, characterized by an efficient agriculture, focus their fiscal policy to support agricultural investment efforts and transmission.
- Germany and France are representative of a particular position that considers farm business as a specific fiscal item with a specific regime.
- Denmark, in the opposite, has no specific tax regime for agriculture: it is the major criterion that determined the choice of Denmark in this comparison.

The comparison between countries will put the light on the consequences of tax rules, particularly in matter of establishment, transmission, diversification, choice of legal form of business and more widely, evolution of the production structures.

Actually, these stages in the life of the farm business are economic issues, the tax consequences of which can guide the decisions and the financial, fiscal and patrimonial strategies.

The study is divided into three parts:

- The general principles of national tax systems
- The application of tax rules to farming activities: how each country deals with the various problems related to agriculture
- Situation analyzes: practical examples with figures

I. General principles of national tax systems

The general principles of national tax systems are quite different:

Germany, Denmark and The Netherlands raise income tax on individuals, while France operates on the family income.

This simple element leads, in France, to the limitation of the effects of the tax progressivity.

There is, indeed, a difference between the studied countries: from two brackets in Denmark with a maximum rate of 56% to four brackets in the other countries with higher level from 41% to 52%. France and Germany stand out with a tax category for each type of activity, in particular for agriculture.

However, the corporate tax is operated similarly in all four countries making a distinction between taxation of distributed and non distributed income.

II. Agricultural taxation: how each country deals with the various problems related to agriculture

Many provisions are available to address various issues related to agriculture:

Accounting principles and the encountered problems are the same in the different countries.

However, the tax treatment of key elements in shaping the income generates differences in the taxable base.

Depreciations: from the unit to the pool

France, Germany and The Netherlands depreciate- in a classical way- item by item. Denmark has a specific and quite different method for depreciations with the pool system. In this peculiar system, all the machinery is gathered in a pool which is depreciated by a rate from 0% to 25%. Thus when a machinery is replaced gains are neutralized.

Transfer of the farm: capital gains are the key point

France is the only country that makes a difference between short term capital gains that are taxed as the current income and long term capital gains that are taxed at the 16% flat rate (+CSG RDS). In the other countries, capital gains are current income. Moreover in France, in order to limit the effect of the taxation of capital gains on small businesses, there is a full tax exoneration for capital gains if the turnover is below 250 000 € and a partial exoneration for a turnover up to 350 000 €. There is also a full exoneration, regardless the turnover, when the selling farmer goes for retirement, except for gains on real estates. In The Netherlands and Germany the taxable gains can be lowered due to the size of the business or the amount of the gains.

In The Netherlands and Germany, when the buyer pays whole or a part of the purchase by annuity, then the taxation of the sale is deferred until the payment time. There is no specific way to lower taxation of capital gains in Denmark and the only mean to defer taxation is banking on a pension fund. This provision exists in The Netherlands and in France too. However the bankable amount in France is very low in comparison with the other countries.

Modernization: investment reserve

The efficient way to promote modernization is the investment reserve, called DPI in France. When in France this reserve is not strictly framed (no pre-designed investment and no penalty if it not used) the maximum amount 20 000 € (in proportion with the income) is low in comparison with Germany where it is possible to deduct 50% of an identified investment and where there is also a 6% penalty if the reserve is not used.

Economic variability: how to deal with increasing or decreasing income

It is remarkable that Denmark allows businesses taxed on the individual income tax to pay only a 25% income tax on the share of income that not cashed out of the business (equivalent to the taxation of non-withdrawn profit in the companies scheme). With the DPA (reserve for risk) France encourages safety banking savings. Saved money (up to 23 000 €) is a deductible cost. However, due to the conditions of use of these savings, this reserve is not successful.

Establishment: key point is the finance

In order to avoid the difficulty to get money from the banks, The Netherlands created in 1996 a mechanism named "Aunt Agatha's loan" which double provision:

- Firstly, interest perceived by a private person who lends for a certain period money to a starting entrepreneur are tax free.
- Secondly, in case of failure of the starting entrepreneur, the lender can deduct (up to 47 000 €) the loss from his income. (from 2011, this provision is replaced by an annual deduction from income of 0.7% of the lent money).

This "Aunt Agatha's loan" is not specific to farming and for years has become a financing resource for lots of self employed entrepreneurs.

III. Situation analyzes: practical examples with figures

The comparison of the taxation in a cruise regime, then at his transmission, or its evolution by adding an extra activity highlights the contrasted logics between countries.

Calculation of compulsory payments in a cruise regime:

Calculation of compulsory payments in a cruise regime on a same income of 30 K€ and 60 K€				
	Denmark	France	Germany	The Netherlands
total of compulsory payments in a cruise regime on a 30 K€ income	11 508 €	14 145 €	13 972 €	6 728 €
total of compulsory payments in a cruise regime on a 60 K€ income	23 380 €	28 348 €	28 578 €	16 669 €
percentage of compulsory payments in a cruise regime on a 30 K€ income	38,36 %	47, 15%	46,57%	22,43%
percentage of compulsory payments in a cruise regime on a 60 K€ income	38,96 %	47,25%	47,63%	27,78%

The variation in the percentage of compulsory payments is different in the countries when the income is doubled from 30 K€ to 60 K€. It is quite stable in Denmark, France and Germany. In The Netherlands, there is a significant change.

- The reasons for stability in Germany, France and Denmark are different: in Germany, the reason is combination of the fixed base of social fees and the income tax progressivity. In France, the tax deduction of social fees limits the progression of income tax. In Denmark, it is due to the wide size of the tax brackets.
- The variation in The Netherlands is due to social fees: they are not deductible from the income.

In a cruise regime based on an income of 128 500 € before depreciation and social fees:

	Denmark	France	Germany	The Netherlands
Total of compulsory payments	497 €	26 924 €	30 654 €	16 358 €

Starting from an equal economic result in the four countries, the total of compulsory payments is very different. The calculation of depreciation (already mentioned), in particular the more flexible Danish approach, is the main cause of the differences. The differences in financing the social system and the level of social fees have also an influence. In the example, the compulsory payments are very low in Denmark where it was not deducted a maximum depreciation though, it requires a regular investment trend. In The Netherlands, compulsory payments are quite moderate.

Total sale of a farm

Two assumptions are made about the intangible assets, the first one is the sale at a lower price than their book value and the second one is the sale at a higher price than their book value.

Transfer prices are those recorded on average in the market in the different countries.

Due to the important differences in the selling price of land in the four studied countries, the analysis is made without taking the sale of land into account.

The table below shows the additional tax generated by the sale (capital gains) that will be added to the tax on the current income of € 40,000.

Accounted capital gain	Taxable capital gain			
	Germany	Denmark	France	The Netherlands
Hypothesis 1 : 155 000 €	Hypothesis 1 : 5 000 €	Hypothesis 1 : 5 000 €	Hypothesis 1 : 32 500 € (court-terme)	Hypothesis 1 : 136 400 €
Hypothesis 2 : 275 000 €	Hypothesis 2 : 125 000 €	Hypothesis 2 : 125 000 €	Hypothesis 2 : 40 000 € (long term) et 32 500 € (short term)	Hypothesis 2 : 242 000 €
Additional taxation without optimization (due to the capital gain)	Hypothesis 1 : 1 650 € Hypothesis 2 : 51 341 €	Hypothesis 1 : 2 050 € Hypothesis 2 : 68 149 €	Hypothesis 1 : IR : 9 934 € Hypothesis 2 : Income tax (9 934 €) + capital gain (12 520 €) = 22 454 €.	Hypothesis 1 : 60 367 € Hypothesis 2 : 108 689 €

The main cause in the differences is the specific treatment of capital gains (in France) or exonerations in relation with the kind of asset (land in The Netherlands) or with the level of turnover (in France).

The analysis of the examples shows an economic orientation for some countries and wealth orientation for others: the economic logic is profitable for the buyer and the patrimonial one is dedicated to the seller.

Between low compulsory payment in a cruise regime and high burden when selling the farm in Denmark and the situation certainly moderate, but opposite in The Netherlands, the tax rules play a direct role in negotiating the sale price.

The difference between patrimonial and economic value is larger or smaller depending on the country. The result shows a logic favoring the economic value in Denmark and in a lower way in Germany. In The Netherlands and in France, the logic is more devoted to the patrimonial value.

It should be noted that in France this tax -induced tendency is counterbalanced by legal tools such as specific legal forms for farms, which promote the economic continuity of the company and guide the farm structure.

In case of diversification, initial income is 60 000 € plus a diversification € 56 900:

	Denmark	France	Germany	The Netherlands
Total of compulsory payments before diversification	23 380 €	28 348 €	28 578 €	16 669 €
Total of compulsory payments after diversification	57 150 €	57 681 €	48 595 €	37 755 €

The addition of a diversification activity besides farming is fiscally rather common in the three countries. France stands by the fiscal and legal distinction that does not allow, without restriction, compensation between income and deficits from different activities.

Conclusion :

Finally, the fiscal policy, due to its either economic or patrimonial orientation, is not neutral regarding business development rhythm and farm disposing/acquiring conditions. But it does not directly affect the operating structure of the businesses. However, when the fiscal policy is associated with legal tools, like in France in particular, it becomes a mean to organize the legal form.

Through this four country comparison, some tracks can also be traced to give a more fluidity to agricultural businesses:

- **From the perspective of a careful cash management**, as set up in Denmark give the possibility to the SME businesses, to use the rules of the corporate tax in making the distinction between withdrawn benefits and those left in the company without being taxed under the regime of the corporate tax.
- **In the perspective of the risk management** and in particular the economic risk, the French reserve for unknown risk (DPA) appears to be innovating compared to the other countries and would be more used if certain conditions were modified.
- **Finally, in order to facilitate the financing of transmission and to limit the tax burden in the case of sale/purchase**, promote the use of devices related to the annual payment instead of immediate payment or financing facilities such as the private loan device "Aunt Agatha" in The Netherlands.

SOMMAIRE

INTRODUCTION :	14
PARTIE I. PRINCIPES GENERAUX DES SYSTEMES FISCAUX NATIONAUX	16
A. LE SUJET IMPOSABLE : PANORAMA DES PRINCIPES RETENUS	17
B. LE REVENU IMPOSABLE	19
C. DE LA PROGRESSIVITE DE L'IMPOT SUR LE REVENU	23
D. L'IMPOT SUR LES SOCIETES (IS) : TOUR D'HORIZON DES REGLES AU SEIN DES QUATRE PAYS	25
PARTIE II. LA FISCALITE AGRICOLE : COMMENT CHAQUE PAYS ABORDE LES DIFFERENTES PROBLEMATIQUES FISCALES LIEES A L'AGRICULTURE	29
A. GENERALITES	31
B. L'INSTALLATION	44
C. LA TRANSMISSION D'ENTREPRISE	46
D. LA MODERNISATION : TRAITEMENT FISCAL DES INVESTISSEMENTS	50
E. LA VARIABILITE ECONOMIQUE	51
F. LA DIVERSIFICATION	54
PARTIE III. ANALYSE DE SITUATIONS : EXEMPLES CHIFFRES	57
A. SITUATION 1 : L'EXPLOITATION EN REGIME DE CROISIERE	58
B. SITUATION 2 : CESSIION TOTALE D'UNE EXPLOITATION AGRICOLE	64
C. SITUATION 3 : DIVERSIFICATION DES ACTIVITES	69
D. SITUATION 4 : LA GESTION DU RISQUE ECONOMIQUE	72
CONCLUSION :	74
BIBLIOGRAPHIE :	77
LEXIQUE :	77

Introduction :

La Politique Agricole Commune (PAC) façonne depuis plus de 50 ans l'environnement législatif et économique des agriculteurs européens conférant ainsi au secteur agricole une dimension supranationale importante.

Néanmoins, la fiscalité, outil du pouvoir régalién par excellence, demeure un instrument à la disposition de chaque État, capable de modifier l'environnement économique des entreprises et leurs conditions de compétitivité.

Ainsi dans une communication en date du 23 mai 2001 intitulée "Politique fiscale de l'Union européenne - Priorités pour les prochaines années", la Commission a réaffirmé la conviction selon laquelle une harmonisation totale des systèmes de la fiscalité directe des États membres n'est pas nécessaire. Selon la Commission, tant qu'ils respectent la législation de l'UE, les États membres sont libres de choisir le système fiscal qui correspond le mieux à leurs préférences.

Cette étude, commanditée par le Centre d'Etude et de Prospective en coordination avec le Bureau de la Fiscalité du Ministère de l'Agriculture, de l'Agroalimentaire et de la Forêt, vise à évaluer dans quelle mesure la politique fiscale agricole influence les comportements des exploitants agricoles et quelles sont les conséquences sur leur capacité à relever les défis économiques à venir. L'analyse fiscale comparée au sein de l'Union européenne est utilisée dans cette étude pour mesurer cette influence et d'éventuels leviers explicatifs de l'évolution des exploitations agricoles.

Cette étude vise à réaliser un état des lieux de la fiscalité directe (la TVA ne sera donc pas étudiée ici) s'appliquant à l'entreprise agricole en France et dans trois autres pays européens. Cette étude porte sur les entreprises agricoles imposées selon un régime de bénéfice réel car la plupart des mesures fiscales ne s'applique qu'aux exploitations soumises à un régime réel d'imposition.

Compte tenu du degré élevé de confrontation économique avec la France, sur un large spectre de systèmes de production, et aussi de la diversité de leurs approches fiscales, la comparaison des quatre pays suivants est retenue : la France, les Pays-Bas, l'Allemagne et le Danemark.

Dans ces quatre pays, des structures fédérant des organismes comptables spécialisés en agriculture sont partenaires de CERFRANCE au sein d'une fédération, l'EFAC (European Federation of Agricultural Consultancy). L'ancienneté des échanges entre spécialistes assure une compréhension mutuelle des dispositions fiscales et des approches économiques à l'échelle des exploitations agricoles. Le travail qui suit a bénéficié de cette antériorité pour aborder des situations réelles et comparables, appréciées tant en terme d'application des dispositions fiscales que de trajectoires individuelles et comportements d'optimisation.

Le choix de ces pays se justifie par des politiques fiscales particulières :

- les Pays-Bas, caractérisés par une agriculture performante, centrent leur politique fiscale agricole sur un soutien aux efforts d'investissement et de transmission ;
- l'Allemagne et la France se caractérisent par une position originale considérant l'entreprise agricole comme une problématique fiscale à part entière ;

- le Danemark, à l'opposé, n'a pas de régime fiscal spécifique à l'agriculture : c'est le critère majeur qui a présidé au choix du Danemark dans cette comparaison. En effet, cette approche décloisonnée de la fiscalité et donc de l'entreprise, avec une absence de spécialisation des règles fiscales caractérise ce pays.

L'approche retenue s'articule autour de quatre angles d'investigation :

- Les principes généraux du système fiscal mis en place dans chacun des pays à destination des entreprises en général et des entreprises agricoles en particulier. Nous nous attacherons à décrire dans ce contexte, les priorités poursuivies selon les enjeux économiques et sociaux liés à chaque pays. Cette analyse constituera le socle de référence de l'analyse et permettra de prendre en compte les complémentarités entre instruments permettant d'atteindre chaque catégorie d'objectifs ;
- Les dispositions visant les grandes catégories d'objectifs et leur évolution récente. Ces catégories issues de la première phase d'analyse seront liées aux phases de vie des entreprises (création, modernisation, diversification, transmission...) ou aux enjeux de l'environnement économique des entreprises agricoles, notamment l'instabilité de la conjoncture ;
- L'analyse des mesures fiscales proposées par les différents pays étudiés et l'analyse de leur degré d'utilisation plus ou moins large par les exploitants agricoles nous permettront d'établir un état des lieux.
- Enfin, au travers de l'analyse de cas types, nous approcherons les effets des différentes politiques fiscales (niveaux de prélèvements obligatoires, mécanismes d'optimisation fiscale). Pour cela, nous partirons d'un cas chiffré en régime de croisière pour ensuite analyser la situation de cession totale d'activité. Ensuite, toujours en repartant du cas en régime de croisière, nous déclinerons les situations de diversification des activités suivantes (biogaz, déneigement et ventes directes). Enfin, une dernière situation est à envisager : le cas des fortes fluctuations des résultats économiques et les dispositifs fiscaux concernant la volatilité et les outils de gestion des risques.

La discussion générale permettra en synthèse de confronter ces évolutions aux intentions politiques et de proposer des pistes d'évolution pour la fiscalité agricole française.

Le présent rapport s'articule en trois parties :

- Principes généraux des systèmes fiscaux nationaux (I) ;
- Fiscalité agricole : comment chaque pays aborde les différentes problématiques fiscales liées à l'agriculture (II) ;
- Analyse de situations (III).

Partie I.

Principes généraux des systèmes fiscaux nationaux

Cette partie propose des éléments de nature à appréhender la façon dont chaque pays (Allemagne, Danemark, France et Pays-Bas) aborde la fiscalité. Cette vision systémique des approches fiscales permet de poser clairement ce qui préside aux différents régimes fiscaux. En effet, la fiscalité des différents Etats reflète d'abord leur culture économique et agricole.

L'étude portera sur :

- Le sujet imposable (A)
- Le revenu imposable (B)
- L'impôt sur le revenu des personnes physiques (C)
- L'impôt sur les sociétés (D)

A. Le sujet imposable : panorama des principes retenus

Le principe de la fiscalité directe repose sur le prélèvement par l'Etat d'une partie des revenus¹ perçus ou dégagés par les agents économiques². A raison des revenus qu'elles perçoivent, personnes physiques (1) ou personnes morales (2) sont des sujets imposables.

1) De l'individu à la famille : deux visions fiscales

La prise en compte de la dimension familiale dans le cadre d'une activité économique (notamment dans le cadre d'un exercice entrepreneurial) est une problématique appréhendée différemment selon les pays. La fiscalité est un outil qui permet cette prise en compte.

Ainsi, en France, le quotient familial est un outil de la politique familiale qui ne tient pas compte de la répartition de l'activité économique au sein du couple. Cette dimension économique au sein du couple est, en revanche, assumée aux Pays-Bas et au Danemark avec les règles de répartition du revenu entre les conjoints pour autant qu'ils participent de manière égale au travail. L'Allemagne ayant une position intermédiaire.

Les règles :

Selon les pays, le sujet imposable est soit l'individu bénéficiaire d'un revenu soit la cellule familiale.

Ainsi, la France considère la cellule familiale (parents et enfants à charge) comme redevable solidairement de l'impôt et ce sans considération de la personne bénéficiaire du revenu. Les autres pays considèrent, quant à eux, chaque individu comme redevable personnellement de l'impôt sur ses revenus.

Cependant, il existe des règles de répartition de la taxation qui prennent en compte la dimension économique au sein de la cellule familiale :

- Au Danemark, la possibilité de prise en compte de l'aspect familial consiste au transfert de l'abattement de base non-utilisé par un conjoint vers l'autre conjoint lors du calcul du revenu imposable. En revanche, la règle principale veut que le revenu d'une entreprise exploitée conjointement par un couple soit imposé chez le conjoint fournissant le plus de travail. Cependant, sous certaines conditions, au Danemark, il est possible d'utiliser les règles de l'association pour répartir le revenu d'une exploitation individuelle mise en valeur par le couple.

¹ Le revenu désigne les montants pécuniaires qui sont perçus par un individu ou par une collectivité.

² Les agents économiques sont les acteurs de l'économie nationale.

- Aux Pays-Bas, l'aspect familial est pris en compte de façon différente selon qu'il s'agit de revenus du capital ou de revenus d'activité. Le revenu d'activité est taxé chez le conjoint qui l'a généré. Les autres revenus (financiers, fonciers...) peuvent être répartis librement. Le but est d'éviter que les entrepreneurs ne transfèrent du revenu d'activité vers le conjoint ayant le revenu le plus faible.
- En Allemagne, la règle est que les couples mariés, dont les membres sont tous deux fiscalement domiciliés en Allemagne et ne vivent pas séparément de manière définitive ou durable pendant toute l'année, ont le choix entre l'imposition conjointe ou séparée. À défaut de choix exprès, les époux sont imposés conjointement. L'imposition conjointe, par un mécanisme dit de « splitting » se rapproche assez du système du quotient familial français puisqu'il s'agit de diviser le revenu imposable du foyer par deux, d'appliquer à ce « quotient » le taux approprié d'après les taux applicables aux revenus de célibataires et de multiplier ensuite le résultat obtenu par deux pour obtenir l'impôt effectivement dû. La principale différence entre le « splitting » à l'allemande et le quotient familial à la française est que le « splitting » ne concerne que les conjoints et ne tient jamais compte des enfants, lesquels ne donnent droit qu'à une diminution fixe du revenu imposable.

2) Les personnes morales : les structures sociétaires et leur fiscalité

Dans tous les pays, on distingue deux types de personnes morales. Les sociétés civiles et les sociétés commerciales.

Les sociétés civiles

Les sociétés civiles ne peuvent effectuer que des opérations civiles. Les associés sont personnellement et indéfiniment responsables des dettes sociales proportionnellement à leurs apports.

A l'exception des activités agricoles, les activités civiles ne sont pas déterminées par la loi. Elles ne peuvent s'apprécier que par opposition aux activités commerciales. Sont civiles toutes les activités qui ne sont pas commerciales.

Ainsi, les activités civiles peuvent être classées en six catégories : agriculture, activités intellectuelles, extraction, professions libérales, immobilier et coopérative.

Au plan fiscal, les sociétés civiles sont taxées de la façon suivante : les associés sont taxés à l'Impôt sur Revenu des Personnes Physiques (IRPP) sur leur part de revenus (principe de transparence).

Les sociétés commerciales

Parmi les sociétés commerciales, on opère une classification entre les sociétés de personnes, les sociétés de capitaux, et les sociétés intermédiaires ou mixtes.

Les sociétés de personnes : les sociétés dans lesquelles les associés se groupent en considération de leur personnalité (intuitu personae). Au plan fiscal, les sociétés de personnes sont taxées de la façon suivante : les associés sont taxés à l'Impôt sur Revenu des Personnes Physiques (IRPP) sur leur part de revenus (principe de transparence).

Les sociétés de capitaux : les sociétés dont le régime n'est pas fondé sur la personnalité des associés.

Au plan fiscal, les sociétés de capitaux sont, elles, taxées à l'Impôt sur les Sociétés (IS) et les associés sont taxés à l'Impôt sur Revenu des Personnes Physiques (IRPP) sur les bénéfices distribués ou dividendes.

Dans les 4 pays, sujets de cette étude, co-existent avec les sociétés à l'IS, des sociétés dites transparentes dont les associés sont imposés à l'IR sur leur part de bénéfices dans la société.

B. Le revenu imposable

1) La base imposable selon les pays

La base imposable est déterminée par un certain nombre de règles et notions qui définissent le revenu imposable. Dans ce concept, se regroupent à la fois la notion de « revenu » proprement dit (résultant d'une ressource régulièrement renouvelée ou susceptible de l'être) et celle de « gain » ou plus-value (résultant d'un profit généré à l'occasion du transfert ponctuel d'un bien ou d'un capital).

S'il existe différentes catégories de revenus, il existe aussi deux manières différentes de le calculer :

- Revenu réel résultat d'une comptabilité en bonne et due forme ;
- Revenu forfaitaire calculé selon des critères fixes déterminés par l'administration fiscale (il existe des forfaits en Allemagne et en France). Dans les deux pays, le calcul du bénéfice forfaitaire est lié à la valeur agronomique des terres.

Selon l'origine de la ressource, les « revenus » et « gains » constituent différentes cédules (ou catégories) qui dissocient traditionnellement, au premier degré, « revenu du travail » et « revenu du capital » et permettent politiquement à chaque Etat d'utiliser sa fiscalité comme levier ou inhibiteur de tel ou tel secteur ou comportement économique et/ou financier

La politique fiscale d'un pays consiste donc à définir un revenu net imposable³ à partir de différentes catégories ayant leurs propres règles, afin de « gérer » ces leviers que sont les exonérations, les déductions, les abattements...

a. Les revenus

L'origine des revenus est un élément essentiel de la politique fiscale de chaque pays.

De manière générale, on distingue les revenus générés par l'activité du contribuable des revenus générés par les rémunérations liées à la détention d'un patrimoine.

Cette distinction est ensuite déclinée, selon les choix de chaque pays, différemment.

Cette déclinaison est portée par des considérations économiques tenant à l'accompagnement différencié (Allemagne, France et Pays-Bas) ou pas (Danemark) de catégories socioprofessionnelles ou de nature du patrimoine détenu.

Ci-après, un tableau décrivant les catégories (ou cédules) de revenu par nature.

³ Revenu net imposable : Total des revenus perçus par le contribuable diminué des abattements et/ou charges déductibles

Figure 1**Catégorie des revenus par nature d'activité selon les pays**

Nature de revenus	Danemark	Pays-Bas	Allemagne	France
Revenu généré par l'activité du contribuable : Salaire Pensions Bénéfices	Revenu du travail (salaires, retraites, bénéfices agricoles, industriels et commerciaux, revenus d'activité libérale et plus-values professionnelles)	Revenus d'entreprise et d'activité libérale (agriculture, industrie, libérale et artisanat)	Bénéfices agricoles et forestiers	Bénéfices agricoles et forestiers
			Bénéfices industriels et commerciaux	Bénéfices industriels et commerciaux
			Revenus d'activité professionnelle libérale et indépendante	Bénéfices non commerciaux
		Salaires et retraites	Salaires et retraites	Traitements, salaires, pensions, retraites et rentes
		Revenus d'autres activités professionnelles	Autres revenus imposables en particuliers certaines rentes	Rémunération de dirigeants
Revenu généré par les rémunérations liées à la détention d'un patrimoine financier ou immobilier	Revenu du capital (revenus de placements financiers (hors actions), de biens immobiliers et droits de propriétés. ----- Revenus d'actions	Revenus annuels de biens mobiliers et immobiliers	Revenus fonciers et de certains droits de propriété	Revenus fonciers
		Profits financiers (dividendes et plus values) issus d'une participation substantielle (> 5 %) au capital d'une entreprise	Revenus de valeurs mobilières (intérêts et dividendes)	Revenu de valeurs et capitaux mobiliers (intérêts et dividendes)

Légende : en vert, la catégorie de taxation des revenus agricoles

On constate ainsi qu'il existe une grande disparité entre d'une part, le Danemark qui n'a que deux catégories de revenus différents, et d'autre part, les autres pays qui distinguent de multiples catégories de revenus.

Les Pays-Bas ne font pas de distinction selon les secteurs (agricole, commercial, industriel et libéral) et traitent de manière uniforme les entrepreneurs indépendants.

Les Pays-Bas et le Danemark sont les seuls pays qui ne traitent pas des revenus agricoles dans une catégorie spécifique.

Aux Pays Bas, si un revenu ne peut être rattaché à une cédule, il est non imposable.

Aux Danemark, de manière générale, tout revenu est imposable sauf texte de loi contraire.

Pour les Pays-Bas, les activités dites de « hobby », c'est-à-dire de loisir à but non lucratif mais générant cependant un profit, ne sont pas imposables. Au Danemark, le revenu tiré d'un hobby est imposable mais un déficit n'est pas imputable sur les autres revenus. Le déficit sera reportable et imputable –uniquement sur les revenus de « hobby »- sur les exercices suivants. De même, en France, a priori, les activités de loisirs sont supposées non lucratives et donc non imposées.

Seules la France et l'Allemagne ont une catégorie spécifique de revenus tirés de l'activité agricole avec des règles particulières y afférant. La prise en compte de la source des revenus (agricole, commerciale, libérale,...) y dénote un pilotage plus spécifique des secteurs d'activités et une politique économique plus interventionniste.

b. Les plus-values

La plus-value est la différence entre le prix de vente d'un bien immobilier ou de valeurs mobilières de placement détenus par une personne ou d'un actif professionnel immobilisé inscrit au bilan d'une entreprise et sa valeur nette au moment de la vente.

Dans tous les pays, selon la nature du bien, la valeur nette est :

- Bien immobilier : prix d'achat + valeur des améliorations apportées. La plus-value sera immobilière.
- Valeurs mobilières de placement : prix d'achat. La plus-value sera financière.
- Actif professionnel immobilisé : valeur nette comptable qui est constituée du prix d'achat diminué des amortissements (pour les éléments amortissables). La plus-value sera professionnelle.

Selon qu'elles sont professionnelles, financières ou immobilières, les plus-values peuvent bénéficier d'un traitement fiscal spécifique.

Dans tous les pays étudiés, les plus-values professionnelles s'ajoutent aux revenus d'exploitation et sont donc soumises au taux progressif de l'IRPP ou soumises à l'IS.

Les taux relatifs à l'IRPP sont décrits sur le tableau sur barème de l'IRPP au § C intitulé « la progressivité de l'impôt ». Quant aux taux relatifs à l'IS, ils sont décrits au § D intitulé « IS, tour d'horizon des règles au sein des quatre pays ».

Il faut noter, cependant, qu'en France, cette règle ne s'applique qu'aux plus-values à court-terme. En effet, seule la France pratique une distinction entre plus-value à court-terme et plus-value à long-terme taxée à taux fixe. Cette distinction entre plus-value à long terme et plus-value à court-terme est fondée sur la nature des actifs immobilisés (amortissable ou non) et leur durée de détention.

Plus-value à court-terme : partie de plus-value qui correspond au montant des amortissements pratiqués. La plus-value réalisée lors de la vente d'un bien détenu depuis moins de deux ans sera toujours considérée à court-terme.

Plus-value à long-terme : partie de plus-value qui dépasse la valeur d'acquisition d'un actif immobilisé non-amortissable ou le montant des amortissements pratiqués pour les biens amortissables.

Les plus-values professionnelles peuvent faire l'objet de mesures spécifiques quant à leur taxation. (Voir partie III. Exemple 2).

2) Le traitement des déficits ou des compensations entre cédules

Mathématiquement, le revenu imposable annuel est la somme algébrique des revenus positifs et négatifs. Chaque pays encadre ces imputations de manière plus ou moins ferme en fonction de sa politique économique et fiscale. Au Danemark, n'ayant qu'une seule catégorie dans les revenus d'activité, il est évident que les déficits de différentes entreprises du contribuable se compensent avec les bénéfiques. Il en ressort une tendance à considérer l'activité économique dans son intégralité.

Autre aspect de la multiplication des cédules : l'optimisation fiscale devient un enjeu. En effet, les compensations sont d'autant plus importantes qu'il y a peu de cédules, ce qui génère un plus grand potentiel en terme d'optimisation fiscale. A l'inverse, un grand nombre de cédules et la définition de règles fiscales spécifiques d'imputation ou de compensation des bénéfiques permet d'influencer le comportement des contribuables. Ainsi, par exemple, la limitation de l'imputation des déficits fonciers sur les autres revenus, en France, a pour but de limiter l'utilisation du déficit foncier comme seule optimisation fiscale.

En Allemagne : il est possible de reporter en arrière (« carry-back »⁴) sur 2 ans un déficit constaté une année. Si la totalité du déficit ne peut être imputée sur les deux années précédentes, le déficit restant sera reporté sur les années à venir.

Au Danemark : Après avoir réalisé la somme algébrique des revenus par contribuable, il est possible de transférer le déficit global au conjoint, imposé séparément, avec, le cas échéant, un mécanisme de report en avant (« carry forward ») illimité dans le temps. A noter : le « carry-back » n'existe pas au Danemark pour les personnes soumises à l'IRPP.

En France : L'imputation des déficits répond à des règles particulières : les déficits agricoles ne sont imputables sur les autres revenus imposables que si leur montant net ne dépasse pas 106 225 €. De même, sous certaines conditions, on peut imputer des déficits fonciers (10 700 € maximum) sur le revenu global. Les déficits catégoriels non imputables sur le revenu global sont reportables indéfiniment, au sein de la cédule, alors que les déficits globaux ne sont reportables en avant que pendant 5 ans.

Au Pays Bas : Après avoir réalisé la somme algébrique des revenus de l'année, il est possible de répartir le déficit global sur les 3 années précédentes (« carry-back ») ou de le reporter sur les 9 années suivantes, sauf à isoler un déficit catégoriel, reportable indéfiniment, comme en France.

⁴ **Carry-back** : Possibilité offerte, sous certaines conditions, aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés de reporter un déficit subi pendant un exercice sur les bénéfiques non distribués d'exercices précédents en faisant apparaître un excédent d'impôt sur les sociétés et donc une créance d'égal montant sur le Trésor.

C. De la progressivité de l'impôt sur le revenu

Selon les pays, le barème de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques est différent en nombre de tranches et en taux. Ci-après un tableau de présentation :

Figure 2

Barème de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques

France (2011-2012)	Allemagne (2011)	Danemark (2011)	Pays-Bas (2011)
0 à 5 963 € 0%	0 à 8 004 € 0%	0 à 5 740 € 0%	0 à 6 021 € 0%
5,50% de 5 964 € à 11 896 €	de 8 004 € à 13 469 € : de 14 % à 24 %	Revenu du travail : 41 % : de 5 740 € à 52 335 € revenu du capital: 37% jusque 5 333 € (seuil par conjoint)	de 6021 € à 18 628 €: 33.%
14% de 11 897 € à 26 420 €	De 13 470 € à 52 881 € : de 24% à 42 %	Revenu du travail : 56 % au delà de 52 335 € revenu du capital: 45.5% au-delà de 5 333 €	De 18 628 € à 33 436 € : 41.95%
30% de 26 421 € à 70 830 €	De 52 552 € à 250 400 € : 42 %		De 33 436 € à 55 694 € : 42%
41% au-delà de 70 830 €	au-delà de 250 400 € 45 %		au-delà de 55 694 €: 52%

Les tranches :

Le revenu imposable est taxé selon un barème d'imposition : le Danemark compte trois tranches d'imposition (y compris la tranche à zéro) et les autres pays, avec un barème plus progressif, en comptent quatre ou cinq.

En Allemagne, la première tranche d'impôt démarre à 8 004 € contre un démarrage aux alentours de 6 000 € dans les autres pays.

La dernière tranche d'impôt démarre en France à 70 830 €, à 250 400 € en Allemagne contre un démarrage aux alentours de 52 000 € dans les autres pays.

Les taux :

Le taux de taxation de la première tranche débute à 5,5 % pour la France et à 41 % pour le Danemark.

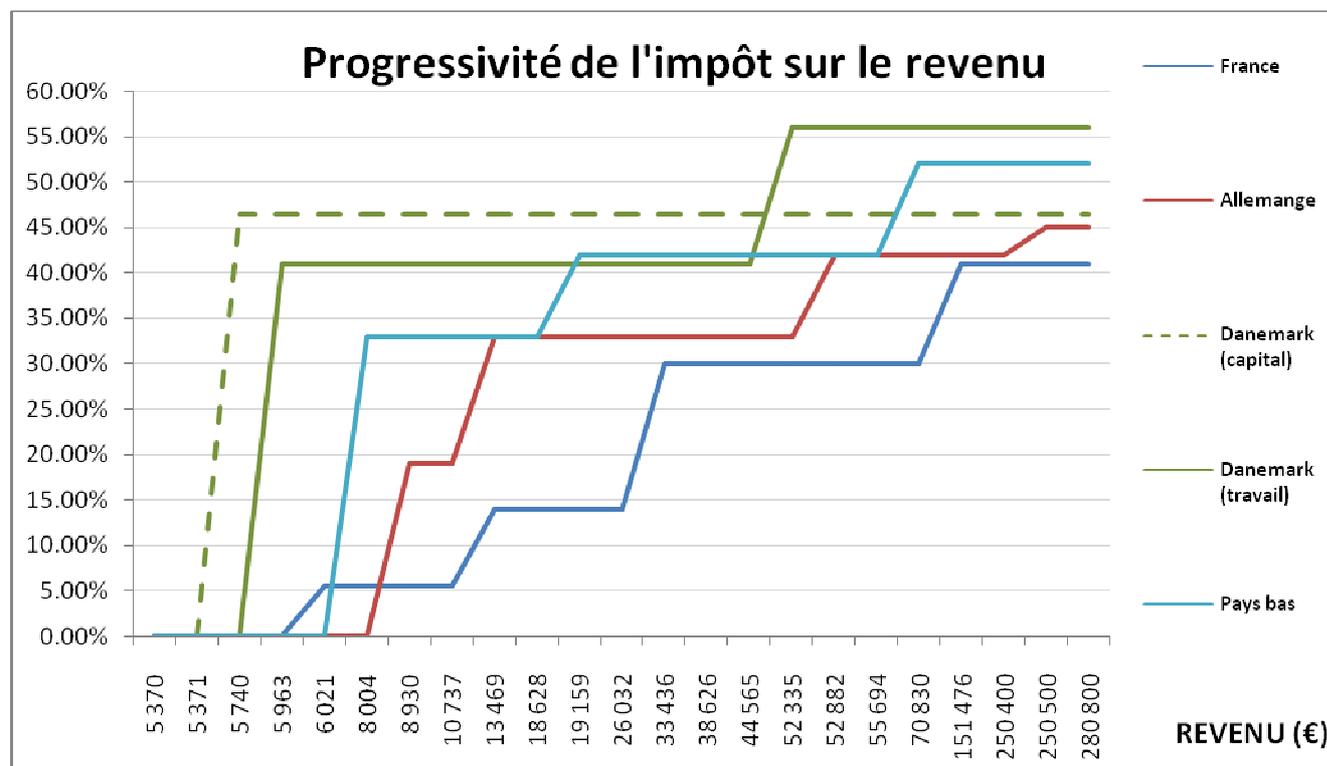
Au Danemark, le revenu du travail est d'abord soumis à une première cotisation de 8 % (cotisation chômage). Cette cotisation est déduite du revenu imposable qui sera soumis au taux de 37 % et 51,5 % selon le niveau de revenu.

Les Pays-Bas et le Danemark vont au-delà de 50 % quand les autres pays plafonnent à 45 %.

La pression fiscale ne se mesurant pas uniquement avec les tranches et les taux d'imposition, un autre facteur compte : les éléments déterminant le revenu imposable. C'est ainsi que en Allemagne, en France, les cotisations sociales appelées par des organismes spécifiques sont déduites du revenu imposable calculé alors qu'au Danemark et aux Pays-Bas la sécurité sociale étant financée par l'impôt, il n'est pas déduit de cotisations sociales du revenu.

La représentation graphique suivante, permet de visualiser la progressivité de l'IR pour un contribuable célibataire et en dehors de toute réduction ou niche fiscale. Il apparaît que c'est en France que l'imposition est la plus progressive.

Figure 3



D. L'Impôt sur les Sociétés (IS) : tour d'horizon des règles au sein des quatre pays

1) L'IS : définition, taux et enjeux

L'Impôt sur les Sociétés (IS) est un impôt direct ayant pour base les bénéfices réalisés par les sociétés de capitaux et les SARL, ainsi que ceux réalisés par divers organismes et également par certaines sociétés de personnes (celles-ci pouvant relever de ce régime fiscal, soit à la suite d'une option, soit par l'application de dispositions particulières).

Le principe général de l'IS est que le revenu de l'entreprise est imposé à un taux fixe et que les dividendes (bénéfices distribués ou prélevés) bénéficient de conditions particulières d'imposition (taux et/ou prélèvements libératoires⁵).

A l'origine, l'IS s'appliquait à un taux uniforme dès le premier euro de revenu. Les pays étudiés –sauf le Danemark- ont prévu un allègement pour les petites entreprises. A l'inverse, les prélèvements libératoires s'appliquent uniformément dès le premier euro sauf au Danemark.

Ci-après un tableau présentant les taux appliqués dans les différents pays :

Figure 4		
Impôt sur les Sociétés (IS)		
Tour d'horizon des taux par pays		
	Impôt sur les sociétés	Prélèvements libératoires sur les dividendes
France (2011)	33% (exception 15% PME)	19% (plus prélèvements sociaux)
Allemagne (2011)	25% (exception 15% PME)	25%
Danemark (2011)	25%	28% jusqu'à 6.483 € puis 42%
Pays-Bas (2011)	20% jusque 200.000 € 25% au delà	25%

La lecture de ce tableau, nous révèle un certain nombre de constats :

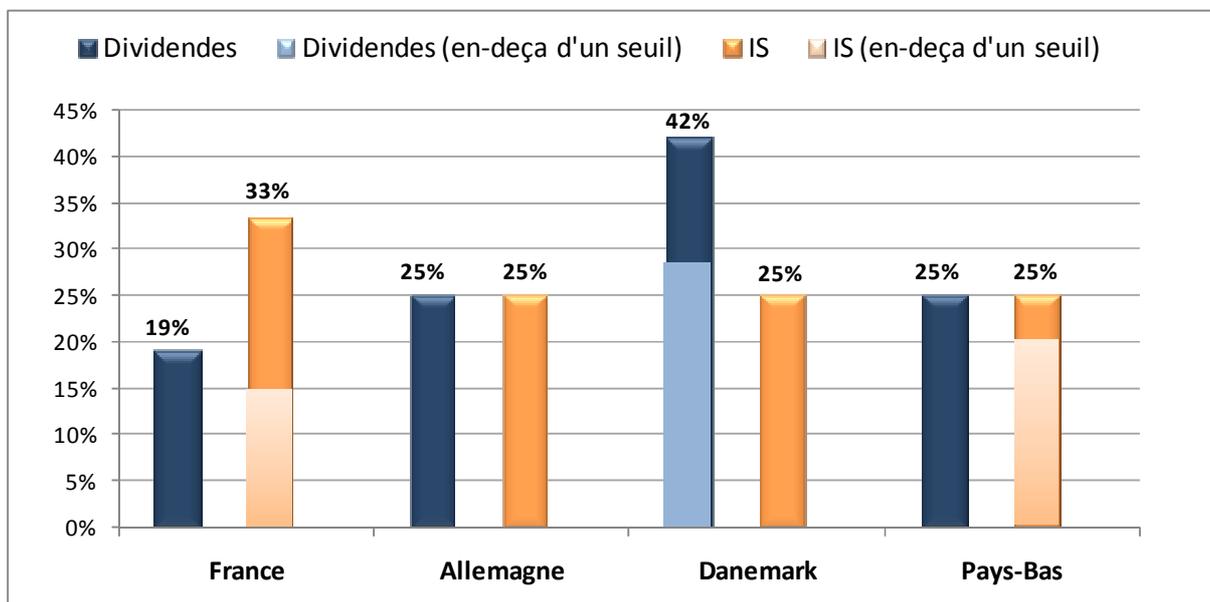
- Le taux de l'IS varie de 25% à 33 % .
- Le taux de prélèvement libératoire varie de 19% à 42%.

Cependant, le revenu dégagé par les sociétés soumises à l'IS, dans tous les pays étudiés, est soumis au cumul de l'IS et des prélèvements libératoires sur les dividendes.

⁵ Prélèvement libératoire : le paiement à un taux fixe d'un impôt sur les dividendes ou revenus financier. Il est dit libératoire car les revenus auxquels il s'applique n'ont plus à être déclarés avec l'ensemble des autres revenus.

D'ailleurs, l'histogramme suivant permet de visualiser l'impact de ce cumul IS et prélèvements libératoires :

Figure 5



A la lecture de ce graphique, il est à noter :

- Une homogénéité du taux de taxation des dividendes dans tous les pays (25 %) sauf en France (19 %) ; la taxation des dividendes constitue un élément d'arbitrage dans le choix de distribuer ou non les dividendes.
- Les Pays-Bas et la France appliquent des taux réduits pour les TPE et PME : en France, 15 % jusqu'à 38 120 € de revenus et Pays-Bas 20 % jusqu'à 200 000 €.
- L'addition des taxations (IS et dividendes) donne un taux relativement similaire dans les différents pays : ce taux tournant autour de 50 %.

2) Intérêt de l'IS

Si l'IS s'applique obligatoirement à certaines formes sociétaires, il est toujours possible pour d'autres sociétés -voire des exploitants individuels- d'opter pour ce régime. Aussi, il convient de comparer l'impact de l'IS associé aux prélèvements libératoires sur les dividendes à celui de l'IRPP.

Le tableau ci-après nous permet la comparaison des taux maxima d'imposition selon la catégorie de taxation du revenu :

Figure 6

Variation des taux de l'IS et de l'IR dans les quatre pays		
	Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP)	Impôt sur les Sociétés (IS)
Revenus de l'exploitation (tranche maximale)	41 % à 56 %	25 % à 33 %
Prélèvements (sur les bénéfices distribués)	0 %	19 % à 25 %
Pression fiscale totale	41 % à 56 %	44% à 58%

La comparaison des taux de l'IS avec le barème de l'IR nous permet de tirer quelques enseignements :

- La pression fiscale totale est relativement la même selon que les revenus de l'entreprise soient soumis à l'IS ou à l'IRPP. Mais, ce constat ne s'applique que si les revenus soumis à l'IRPP placent le contribuable dans la tranche maximale.
- Autre principe général, la totalité du bénéfice dégagé par l'entreprise est soumise à l'IS. Il bénéficie ainsi d'une fiscalité réduite (par rapport à une imposition à l'IR), tant qu'il n'est pas distribué, ce qui n'est pas le cas dans le régime de l'IRPP.
- C'est aux Pays-Bas qu'il est le plus intéressant d'opter pour l'IS. En effet, l'addition des taux de l'IS (IS et prélèvement sur les dividendes) est inférieure à la tranche maximale d'IR (50 % pour l'IS contre 52 % pour l'IR). Cette addition donne un résultat contraire dans les autres pays.
- Au Danemark pour les personnes physiques et aux Pays-Bas pour les sociétés de personnes transparentes, les bénéfices distribués ne sont pas considérés comme du revenu du capital mais comme du revenu du travail.

L'option à l'IS peut être motivée par plusieurs considérations. Ainsi, au Danemark, l'intérêt de permettre aux travailleurs indépendants la possibilité de choisir le régime IS réside dans le bénéfice des mêmes avantages fiscaux que ceux dont bénéficient les sociétés. Un des avantages les plus importants à l'application du régime de l'impôt sur les sociétés est la déduction intégrale des intérêts des emprunts du revenu du travail. Un autre intérêt au Danemark est que l'impôt sur les sociétés est aussi largement utilisé pour le lissage des revenus. En effet, les bénéfices laissés à disposition de l'entreprise ne seront taxés qu'au taux fixe de l'IS.

De plus, par le biais de ce régime, il est également possible de reporter une partie de l'impôt final à payer : le bénéfice de l'entreprise est imposé au taux fixe de 25 % et lorsque le bénéfice est prélevé, il est imposé comme du revenu personnel. L'impôt payé, au titre de l'IS, est déduit (avoir fiscal) des impôts de l'année au cours de laquelle le bénéfice est prélevé.

Ainsi au Danemark, le régime de l'IS est très intéressant pour plusieurs raisons :

- La déduction intégrale des intérêts sur les emprunts de l'entreprise ;
- Le revenu laissé à disposition de l'entreprise est imposé à un taux de 25% ;
- La possibilité d'utiliser le mécanisme du carry-back en cas de déficit et de bénéficier ainsi d'un crédit d'impôt ;
- La possibilité de lisser l'imposition du revenu de l'entreprise.

Il existe d'autres règles spécifiques dans les pays étudiés :

Danemark : une particularité est à noter aussi au Danemark, dans les coopératives agricoles, les coopératives d'approvisionnement et de commercialisation (laiteries, abattoirs, ...). Le revenu de ces coopératives est déterminé forfaitairement à 4 % de l'actif et taxé à l'IS coopératif de 14,3 %.

Cet impôt représente entre 0,572 et 0,858 % de la valeur de l'actif (pour rappel, le taux de base est 25%). Les bénéficiaires, de ces coopératives, distribués sont inclus dans les revenus courants des agriculteurs. En comparaison, pour la France, ces mêmes coopératives sont exonérées d'IS pour autant que les opérations avec des non-sociétaires n'excèdent pas 20 % de leur activité. De plus, les opérations avec des non-sociétaires sont elles soumises à l'IS. On retrouve, au Danemark, le même principe de fiscalité qu'en France qui veut que la fiscalité soit appliquée au niveau de l'agriculteur sur les bénéficiaires redistribués par la coopérative.

Allemagne : Il y avait un système d'IS avec un taux différent incitatif à la distribution des bénéficiaires : 45 % si les bénéficiaires ne sont pas distribués et 30 % sur les bénéficiaires distribués. Les dividendes étaient soumis à un prélèvement libératoire de 17,5 %. Depuis le 1^{er} janvier 2001, le taux de l'IS est de 25 % indépendamment de la distribution des revenus et seulement la moitié des dividendes sera incluse dans le revenu imposable du porteur de part. Quatre motivations à cela :

- Un souhait d'égalité de traitement entre les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes.
- Une mise en conformité au regard de la législation européenne quant aux filiales. Le système précédent était applicable uniquement dans les sociétés domiciliées en Allemagne. Avec l'ancien régime, les sociétés ayant une filiale à l'étranger n'étaient pas soumises à l'impôt en Allemagne. Ce n'est plus le cas depuis cette nouvelle législation.
- Le souhait de simplification du système.
- Augmenter les rentrées fiscales du pays.

Pays-Bas : la plupart des sociétés sont transparentes (les associés sont donc soumis à l'IRPP). Il est possible, cependant, d'opter pour l'IS.

Il est à noter que, comme en France, il n'existe plus d'impôt fiscal aux Pays-Bas. Pour précision, le mécanisme de l'impôt fiscal consiste à attribuer un crédit d'impôt au bénéficiaire du dividende, la société distributrice du dividende ayant déjà payé un impôt sur le bénéfice. L'impôt fiscal avait été mis en place pour limiter les effets d'une double imposition sur les bénéfices de sociétés et sur les dividendes distribués. En France, à compter du 1^{er} Janvier 2005, l'imposition des dividendes a été complètement modifiée et le précompte⁶ supprimé.

D'autre part, la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) (arrêt du 15 septembre 2011) a confirmé l'incompatibilité (au regard des articles les articles 49 TFUE et 63 TFUE) de l'ancien dispositif de l'impôt fiscal et du précompte avec les principes de liberté d'établissement et de libre circulation des capitaux.

⁶ Le précompte est la retenue effectuée à la source par le créancier d'une personne qui est débitrice d'une autre.

Partie II.

La fiscalité agricole : comment chaque pays aborde les différentes problématiques fiscales liées à l'agriculture

L'étude des principes généraux des systèmes fiscaux nationaux (Partie I) constitue le socle de référence de l'analyse. Il convient de décliner cette analyse sous un angle strictement agricole afin d'exposer les règles fiscales utilisées dans les quatre pays aux phases stratégiques de l'entreprise (Partie II).

Les différents pays ont mis en place ou non une politique fiscale spécifiquement dédiée à l'agriculture. Ainsi, des quatre pays étudiés, seules l'Allemagne et la France ont élaboré un régime fiscal spécifique pour les bénéficiaires agricoles. En revanche, les Pays-Bas et le Danemark ne disposent pas d'un régime fiscal spécifiquement dédié à l'agriculture.

Les Pays-Bas prennent en compte les spécificités des différents secteurs d'activité par le biais d'abattements spécifiques sur le revenu imposable.

Le Danemark conserve, quant à lui, une approche générale de son économie en traitant le secteur agricole de la même manière que les autres secteurs d'activité.

La France a mis en place, en plusieurs étapes, une véritable fiscalité agricole : le 1^{er} janvier 1968 pour la TVA pour être en conformité avec la réglementation européenne (première et deuxième directives du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires) ; le 1^{er} janvier 1970 pour les droits de mutation et le 1^{er} janvier 1972 pour les bénéficiaires réels agricoles.

Quant à **l'Allemagne**, c'est au moment de la grande réforme fiscale dans les années 20 qu'il a été décidé de définir, au niveau de l'Etat allemand, différentes sources de revenus dont le revenu agricole. Auparavant l'imposition se faisait au niveau des Länders.

Nous traiterons particulièrement de :

- Généralités (A)
- L'installation (B)
- La transmission (C)
- La modernisation (D)
- La gestion de la variabilité économique (E)
- La diversification (F)

A. Généralités

Les règles comptables générales de détermination du revenu s'appliquent, bien évidemment, aux exploitations agricoles. De manière systématique et classique, sont donc pris en compte : les achats et les ventes, les variations de stocks, les amortissements, les frais liés au financement et les cotisations sociales de l'exploitant.

Et pourtant, chaque pays a ses spécificités en matière fiscale. Nous étudierons ces spécificités au regard des thèmes suivants :

- Imposition du revenu agricole (1)
- Les sociétés agricoles (2)
- Les biens immobiliers (3)
- Les amortissements (4)
- Les incorporels (5)

1) Imposition du revenu agricole

La nature de l'activité économique (agricole, industrielle, commerciale, libérale...) est un critère fiscal d'appréhension du revenu.

Dans les quatre pays, les agriculteurs doivent tenir une comptabilité qui constitue la base du calcul de l'impôt. En France et Allemagne, cette obligation ne s'applique que sous conditions et il y a donc dans ces deux pays des exploitations dont le bénéfice imposable est calculé forfaitairement.

Dans cette étude, et comme précisé dans l'introduction, il ne sera question que de revenus réels. Néanmoins, il convient de préciser rapidement les différences entre le régime forfaitaire allemand et le régime forfaitaire français. Le bénéfice forfaitaire déterminé par l'administration dépend du classement agronomique des terres dont la valeur est aussi déterminée par l'administration. Les seules différences à noter entre les deux pays résident dans les limites à ne pas dépasser pour demeurer au régime du forfait.

En Allemagne : pour être au forfait, le revenu cadastral de l'exploitation doit être inférieur à 16 361 € ou le cheptel inférieur à 30 UGB.

En France : le régime forfaitaire est applicable de plein droit aux exploitants agricoles dont la moyenne des recettes, calculée sur deux années consécutives, n'excède pas 76 300 €.

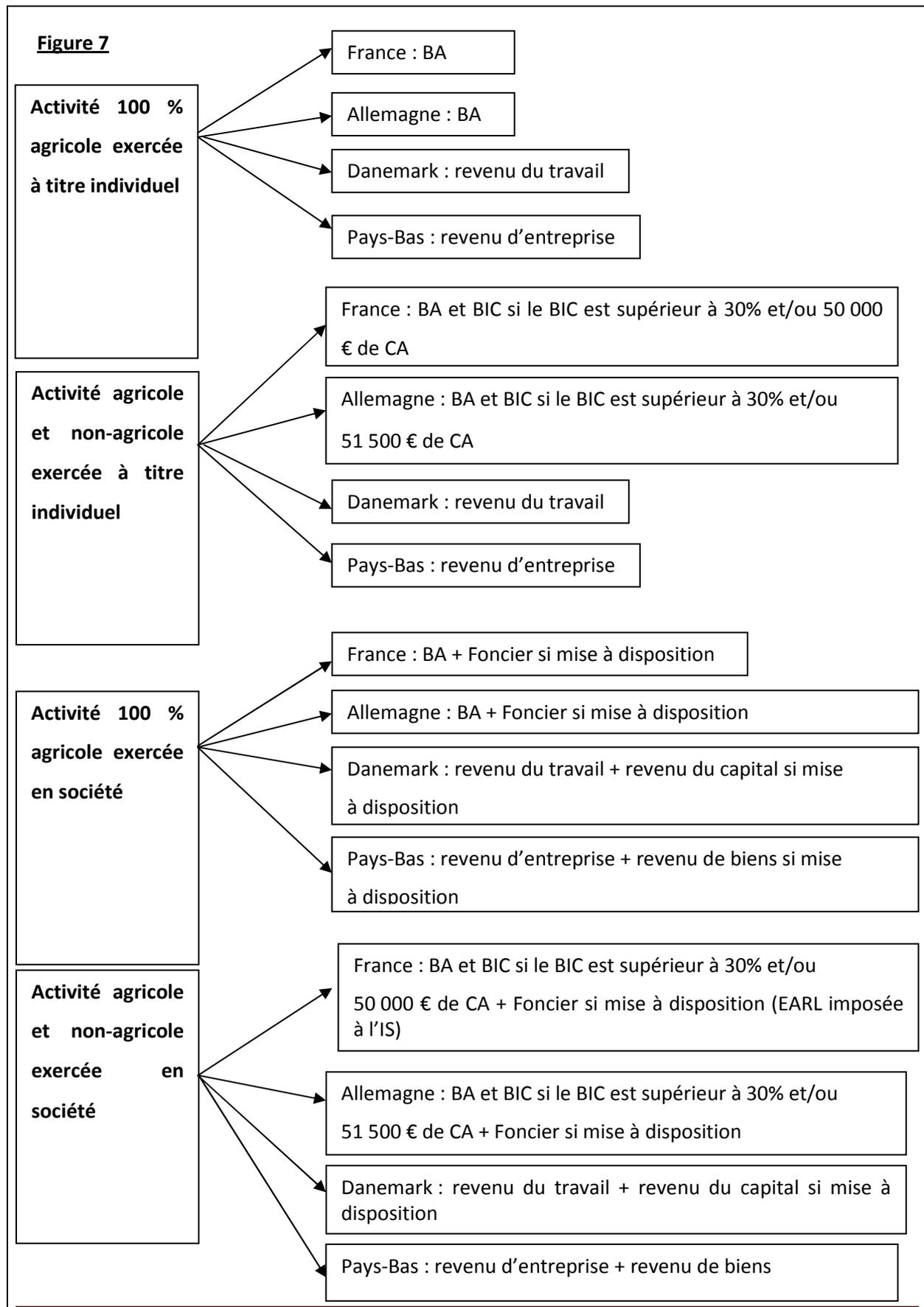
Moins de la moitié des agriculteurs allemands sont imposés au forfait et environ un tiers tiennent une comptabilité "normale". Les autres calculent leurs bénéfices sur la base d'une simple comptabilité d'affaires et d'un journal des recettes et des dépenses (équivalent du régime transitoire français).

En France (y compris DOM), environ 47 %⁷ des exploitations agricoles déterminent leur revenu sur la base d'un système forfaitaire, les autres sur la base d'une comptabilité réelle. Toutefois, seules 5% des exploitations dont le produit brut standard excède 100 000 € sont concernées.

Selon les pays, l'appréhension du revenu agricole est différente. Le schéma suivant permet de décrire la ou les cédule(s) applicable(s). Ce schéma tient compte de l'exercice de l'activité (sociétaire ou pas) et du caractère exclusif ou non de l'activité agricole (100 % ou pluriactivité).

⁷ Source : Agreste – Recensement de l'agriculture 2010

DETERMINATION DES CEDULES APPLICABLES A L'ACTIVITE AGRICOLE



Influence des régimes de fiscalité de l'entreprise agricole sur les structures de production :
 une analyse comparée dans quatre pays européens : Allemagne, Danemark, France et Pays-Bas
 Août 2012

En Allemagne :

Avec la France, elle est le seul pays à différencier les activités agricoles des autres activités indépendantes industrielles ou commerciales. La possibilité de maintenir le revenu tiré des activités accessoires non agricoles dans les bénéfices agricoles de l'exploitant individuel ou des sociétés civiles agricoles est liée, tout comme en France, à des limites de chiffre d'affaires.

Dès lors que le chiffre d'affaires non agricole dépasse soit 30% du chiffre d'affaires total soit 51 500 € sur 3 années consécutives, il y a lieu de scinder les activités et donc les comptabilités. La scission des activités sera immédiate si un investissement spécifique à l'activité non agricole est réalisé.

Par ailleurs, en Allemagne, l'intensification de l'élevage fait l'objet d'un traitement particulier. Si par nature, l'élevage est une activité agricole, il s'avère que l'exercice intensif de cette activité entraîne une requalification non-agricole du revenu dégagé. En effet, il existe en Allemagne des règles de densité de cheptel à l'hectare d'autant plus strictes que la surface de l'exploitation augmente. Dès lors que la densité dépasse le plafond, l'élevage est qualifié d'industriel et soumis aux règles comptables et fiscales des bénéfices industriels et commerciaux.

Figure 8	
Plafond de passage du BA au BIC en Allemagne	
surface	Total UGB
Jusque 20 ha	200
Pour les 10 ha suivants	70
Pour les 20 ha suivants	120
Pour les 50 ha suivants	150
Soit pour 100 ha	540 UGB*
Au-delà de 100 ha	1.5 / ha

*UGB = Unité Gros Bétail

Le but de cette réglementation est double : permettre aux exploitations de petite taille de dégager un revenu suffisant grâce à une densité de cheptel plus importante mais aussi des exploitations trop grandes et trop intensives. Pour la contourner, des agriculteurs (à temps plein) éleveurs et non éleveurs peuvent s'associer (pour autant que leurs exploitations ne soient pas distantes de plus de 40 km) afin de baisser le niveau de densité de cheptel.

En France :

Lorsque le chiffre d'affaires non agricole dépasse le seuil de soit 30% du chiffre d'affaires total soit 50 000 € sur 3 années consécutives, il y a lieu de scinder les activités et donc les comptabilités. Le revenu des activités non agricoles ne sont alors plus compris dans les bénéfices agricoles.

Pour les GAEC et les EARL, si sur le plan fiscal il n'y a pas d'obstacle à la réalisation d'activités non agricoles, leur statut de société civile agricole les oblige à avoir une activité exclusivement agricole telle que définie art L 311-1 du code rural. Il y a donc un frein légal à la diversification des activités pour les GAEC et les EARL. Toutefois, ce frein reste juridique puisque dans la pratique, on constate que, au plan fiscal, nombre de ces sociétés ont une activité non-agricole incluse dans leur bénéfice agricole. Cela n'étant que la conséquence de l'autonomie du droit fiscal.

Au Danemark et aux Pays-Bas :

Ne différenciant pas fiscalement les revenus agricoles des autres revenus tirés d'activités commerciales ou industrielles, la diversification ne pose pas de problème particulier aux agriculteurs. Ainsi, un agriculteur peut à la fois avoir une exploitation et une entreprise non agricole. La seule contrainte concerne l'imputation du déficit d'une activité sur le revenu de l'autre activité :

- Si les deux activités sont exercées à titre individuel, l'imputation est possible.
- Au Danemark, le déficit d'une activité exercée dans le cadre d'une société ne pourra s'imputer sur les autres revenus qu'à la condition que la société comporte moins de 10 associés et que l'exploitant ait une activité effective dans la société.

2) Les sociétés agricoles

Le contrat de société est un acte juridique par lequel un ou plusieurs associés conviennent d'affecter des apports à une entreprise commune, en vue de réaliser et de partager des bénéfices, ou de profiter des économies qui en résultera. Le choix du type de société s'arbitre selon plusieurs considérations (fiscales, sociales et financières).

Il est à noter dans tous les pays les sociétés sont imposées au bénéfice réel. Cependant la France permet aux seuls GAEC de rester imposés selon le régime forfaitaire sous réserve de respecter les seuils évoqués précédemment. Et dans tous les pays étudiés, les formes sociétaires d'exploitation agricoles sont -en grande majorité- des sociétés de personnes transparentes où chaque associé déclare à l'impôt sur le Revenu des Personnes Physiques sa part dans les bénéfices de la société. Il faut intégrer le fait que la grande majorité de ces sociétés de personnes sont des entreprises familiales.

Il est remarquable de constater que dans tous les pays, c'est l'exploitation individuelle qui est la plus fréquente avec 98% au Danemark et 93% aux Pays-Bas et en Allemagne. Le tableau suivant décrit la répartition selon la structure juridique.

Figure 9 : Les exploitations agricoles selon les pays :

Source : Eurostat Enquête
« Structures 2007 »

PAYS	Total	Exploitation individuelle	Exploitation de personne morale ou en groupement
année	2007	2007	2007
Danemark	44 620	43 670 (98%)	950 (2%)
Allemagne	370 480	346 330 (93%)	24 150 (7%)
France	527 350	383 980 (73%)	143 370 (27%)
Pays-Bas	76 740	71 400 (93%)	5 340 (7%)

Aux Pays-Bas, les formules SARL à l'IS sont fréquemment utilisées dès que le bénéfice dépasse 125 000 € afin de limiter l'imposition.

C'est en France que la proportion sociétaire, en agriculture, est la plus élevée (avec notamment sa spécificité GAEC et EARL). Le recours à la forme sociétaire y répond à trois objectifs principaux : la transmission du patrimoine, la fiscalité (les règles de calcul du chiffre d'affaires dans les sociétés transparentes permettent de limiter l'impact de la taxation des plus-values) et la prise en compte du travail familial (travail du conjoint et des enfants).

Figure 10 : Répartition des exploitations selon la forme juridique et le régime d'imposition en France :

Source : Agreste, Recensement de l'Agriculture 2010

	Régime d'imposition				Ensemble
	Bénéfice agricole Forfait	Bénéfice agricole Réel	BIC ou IS	Sans objet	
Forme juridique					
Individuel	232 524	130 785	381	0	363 690
GAEC (1)	6 242	30 973	16	12	37 243
EARL	1 296	77 404	261	18	78 979
SCEA	1 182	21 898	323	61	23 464
Société commerciale ou coopérative	62	4 541	1 639	42	6 284
Groupements de fait	509	488	0	19	1 016
Autres sociétés civiles (2)	8	485	9	6	508
Autres personnes morales (3)	89	344	83	1391	1 907
Autres personnes physiques (4)	530	188	63	886	1 667
Ensemble	242 442	267 106	2 775	2 435	514 758

(1) Y compris GAEC partiel. (1) Y compris GAEC partiel.

(2) Les autres sociétés civiles regroupent les sociétés civiles laitières et les sociétés d'assolement en commun

(3) associations, établissements publics, collectivités territoriales)

(4) Chefs d'exploitation salariés exerçant pour le compte d'un patron individuel

Lorsque l'exploitation agricole est conduite sous forme sociétaire, son régime fiscal relève principalement de dispositions analogues à celles de l'article 8 de notre CGI (sociétés de personnes, avec ou sans personnalité morale), à savoir la taxation du revenu attribué au niveau des associés en fonction de leurs droits dans la société, sans pouvoir y déduire un quelconque salaire. En effet, la déduction d'un salaire pour un associé d'une entreprise n'est possible que sous le régime de l'IS. Toutefois, ce régime de l'IS étant incompatible avec les mesures spécifiquement agricoles, il est peu utilisé.

En France, l'option à l'IS a pour incidence la non-application des règles spécifiquement agricoles qui concernent l'IRPP. Cette limite fait l'objet d'un débat régulier au sein de la profession. Un certain nombre de raisons sont souvent évoquées : « *Trois aspects de l'IS sont un frein à son développement dans le secteur agricole :*

- *Il ne prend pas en compte les contraintes de la production agricole (exonérations de plus-values, DPI, DPA...);*
- *L'option pour son application est irrévocable (article 206-3 du Code Général des Impôts);*
- *Le taux d'imposition de 33 1/3 % est prohibitif pour les entreprises du secteur ».⁸*

Il apparaît que cette option engendre d'autres perspectives dans les autres pays puisque la spécificité agricole n'existe pas ou alors un degré tel qu'elle ne constitue pas un enjeu.

On trouve cependant également, mais dans une très faible proportion, des formes sociétaires soumises à l'Impôt sur les Sociétés, comparables à nos Sociétés à Responsabilité Limitée et à nos Sociétés Anonymes.

Il est à noter que la France se distingue au sein de cette comparaison en disposant de structures sociétaires spécifiquement agricoles. « En France, la présence de sociétés résulte de la volonté de proposer des statuts juridiques protégeant les agriculteurs, tout en restant dans un cadre familial »⁹.

Outre le statut juridique protecteur, les sociétés agricoles françaises sont aussi un outil pour :

- Intégrer la génération suivante dans l'optique de la transmission
- Donner un statut au conjoint et conforter sa retraite
- Créer une société uniquement pour générer des charges fiscales en « ré amortissant » des investissements anciens ou en rétribuant des mises à disposition d'éléments fonciers
- Par le biais des sociétés transparentes, régler le problème de taxation des plus-values : dans une société transparente, on considère que ce sont les associés qui sont exploitants et non la société elle-même. Il en découle que les limites de chiffres d'affaires, les montants de déductions fiscales (DPI, DPA,..) sont multipliés par le nombre d'associés. Ainsi dans une société à 2 associés à part égale et ayant un chiffre de 480 000 €, les plus values ne seront pas taxables.

⁸ Source : Vers une fiscalité agricole dynamique – Cahier CERFRANCE – Février 2012

⁹ Etude INSEE (Essor des sociétés agricoles : un recours accru au salariat et aux prestataires de services parue en juin 2009).

3)Le traitement fiscal des biens immobiliers : un élément incontournable dans l'exploitation

Le terme biens immobiliers recouvre à la fois les terres et les bâtiments.

Les terres :

Si au plan de l'exercice de l'exploitation les biens immobiliers -en particulier les terres- sont un élément majeur, au plan fiscal ils sont traités de manière neutre (dans le sens où l'investissement dans le foncier ne génère pas d'amortissements) .

En effet, les terres ne sont amortissables dans aucun pays. Au Danemark, elles sont toujours considérées comme un actif professionnel et sont donc généralement inscrites au bilan de l'exploitation quand elles sont exploitées par le propriétaire, contrairement à la France où elles peuvent éventuellement être conservées dans le patrimoine privé.

Ainsi, en France, la règle générale est l'inscription des terres au bilan. Il est cependant possible d'exercer l'option de non-inscription. Lorsque les terres sont inscrites au bilan, tous les frais y afférents (intérêts d'emprunt, taxe foncière et frais d'acquisition) sont déductibles du revenu. La plus-value en cas de revente est considérée comme professionnelle. Quand elles ne sont pas inscrites, aucun frais n'est déductible sauf environ 20 % de la taxe foncière et les plus-values sont taxées selon le régime des plus-values des particuliers. Au vu des ces règles, dans la pratique, l'inscription se fait généralement dans le patrimoine professionnel.

Pays-Bas : les terres sont inscrites au bilan. La plus-value sur les terres n'est taxée que si la plus-value est liée à la spéculation (achat à un prix normal de marché dans la perspective d'une revente rapide à un prix fort suite à changement de destination –destination agricole/destination à bâtir-). Compte tenu des abattements et de la non-taxation des plus-values non-liées à la spéculation, cela représente un manque à gagner pour l'Etat.

Seuls les Pays-Bas exonèrent les plus-values sur les terres agricoles. Les trois autres pays imposent cet élément. Avec 1,6 % de la surface agricole utile de l'Europe, les Pays-Bas produisent 8 % de la production agricole européenne.

Pour les raisons évoquées ci-dessus et du fait de la dimension du pays ramené à la densité de la population, la pression foncière est très importante et le prix de la terre aux Pays-Bas est très élevé. Il faut noter qu'aux Pays-Bas, les prix des transactions foncières ne font pas l'objet d'un encadrement.

Les bâtiments et la maison d'habitation :

Selon le type de production, l'exploitation utilise plus ou moins de bâtiments spécifiques. Le traitement fiscal des bâtiments d'exploitation est basé sur les mêmes principes dans tous les pays (Voir tableau, Partie II. A. 5. Le traitement du matériel et des installations).

En revanche, l'habitation de l'exploitant est soumise à des règles différentes, selon les pays. La maison d'habitation de l'exploitant fait souvent partie intégrante du corps de ferme ou est construite à proximité des bâtiments d'exploitation. Elle est donc souvent comprise dans les transactions de transfert de propriété.

Allemagne : l'habitation de l'exploitant était obligatoirement inscrite au bilan jusqu'au 31/12/1998 ; depuis, seules les maisons classées (ayant une valeur patrimoniale historique) peuvent, sur option, y figurer. Cette obligation avait pour conséquence la déduction du revenu agricole de frais concernant

essentiellement le patrimoine privé. La suppression de cette obligation a été édictée essentiellement par un souci d'équité entre les contribuables et notamment vis-à-vis des salariés.

Danemark : le régime appliqué à l'habitation d'un agriculteur est le même que pour tout contribuable, à savoir : déduction forfaitaire des frais financiers ainsi que des frais d'entretien correspondant à 1 % (limités à 400 €) de la valeur du bien, évalué annuellement par l'administration fiscale (valeur du marché). En contrepartie, le revenu imposable est augmenté de la valeur estimée de la location, soit 2 % sur la même base. Les plus-values sur vente de la résidence principale sont exonérées. Lors de la vente de la ferme, une plus-value totale est calculée et la part de plus-value sur la maison est exonérée : si la maison représente 20% de la valeur de la ferme, 20% des plus-values ne sont pas taxées.

France : l'inscription bilantielle de la maison est une option qui n'est que rarement exercée car pour l'être, elle doit faire partie intégrante du corps de ferme et ne pas avoir le caractère de maison de maître, c'est-à-dire dont la taille et les caractéristiques de construction en font un bien d'exception. Dans les faits, la majorité des maisons d'habitation ne fait pas partie intégrante du corps de ferme. En cas d'inscription, les règles d'amortissement sont les mêmes que celles des bâtiments. Ces règles sont les suivantes : pour les immeubles à usage d'habitation, les taux d'amortissement -les plus couramment admis en pratique- varient de 1% à 2,5% par an, soit une durée de 40 à 100 ans. Les autres charges y afférant sont déduites du revenu mais on ajoute au revenu un produit correspondant à la valeur locative réelle¹⁰.

Pays Bas : comme en France, c'est un choix d'inscrire ou non la maison au bilan. L'inscription permet d'amortir, de déduire les frais mais les plus ou moins values seront incluses dans les revenus. Pour la description des règles d'amortissement, voir paragraphe ci-après (paragraphe 5).

4) Le traitement du matériel et des installations : l'amortissement, de la distinction des biens au pool

Le matériel et les installations sont, dans tous les pays, des biens amortissables. Cela signifie que leur acquisition se traduira par une augmentation de la valeur du bilan et par la constatation annuellement d'une charge d'amortissement diminuant le revenu imposable.

La durée d'amortissement correspond à la durée de vie économique d'un investissement. On entend par durée de vie économique, la durée d'utilisation prévue sur l'exploitation en relation avec l'usure physique, technique (obsolescence) ou juridique.

Les règles d'amortissement selon les pays :

Les immeubles : ils sont amortis selon une méthode linéaire dans tous les pays sauf au Danemark où il est possible d'augmenter l'amortissement de 3 %.

Le matériel et les tracteurs : ils sont amortis selon une méthode linéaire dans tous les pays sauf au Danemark où le pool est amorti selon une méthode dégressive dont le taux est décidé annuellement par l'exploitant. Aux Pays-Bas, la base d'amortissement est le prix d'acquisition du matériel diminué de la valeur résiduelle déterminée par l'administration.

¹⁰ La valeur locative réelle correspond au loyer qui serait demandé à un locataire pour l'usage de cette maison.

Les taux et les durées d'amortissement moyens appliqués dans les différents pays sont décrits dans le tableau ci-dessous :

Figure 11

Taux et durées moyens d'amortissement selon les pays

	Danemark	France	Allemagne	Pays-Bas
Immeubles	25 ans De 0% à 4% (+3% en option)	20 ans	33,33 ans	25 ans
Tracteur	De 0 à 25 %	5 ans	8 ans	6 ans (25% de valeur résiduelle)
Matériel agricole		10 ans	10 ans	7 ans (10% de valeur résiduelle)

Pour les immeubles, les durées d'amortissement sont très variables, notamment du fait de la qualité et de l'utilisation de la construction. Ainsi, une porcherie sera amortie sur une période moins longue (15 ans) qu'une stabulation ou un hangar de stockage (25 ou 30 ans).

Danemark :

La pratique de l'amortissement se fait en pool pour le matériel et des installations. Les biens immobiliers sont, eux, amortis un par un comme dans tous les pays étudiés.

Le principe du pool : tous les biens sont regroupés et amortis pour leur valeur globale, augmentée de la valeur des actifs acquis au cours de l'exercice et diminuée de la valeur des actifs cédés au cours de l'exercice.

L'amortissement s'applique sur la valeur nette résiduelle de l'ensemble des biens mis en pool (valeur du pool en début d'exercice + valeur des actifs acquis au cours de l'exercice - valeur des actifs cédés au cours de l'exercice). Cette pratique a pour incidence l'absence de plus-value et c'est la variation de valeur du pool qui fait augmenter ou diminuer les amortissements.

Concernant les bâtiments, la réforme de 1998 a modifié les taux d'amortissement dans la perspective d'introduire moins de flexibilité. Pour les biens matériels et les installations, le système est très flexible puisque on peut choisir d'amortir de 0 à 25 % chaque année.

Un projet de loi est en cours de vote (avec l'assurance d'aboutir) dont l'objectif est de soutenir la croissance et développer l'emploi. Ce projet de loi devrait permettre des amortissements accélérés sur les acquisitions nouvelles de matériel neuf sauf voitures et bateaux.

Pays-Bas :

Immeubles :

Le principe d'amortissement des Pays-Bas pour les immeubles est d'amortir sur environ 20 à 25 ans. A compter de 2007, il est possible d'amortir la première année jusqu'à ce que la valeur nette comptable atteigne 50 % du prix d'achat. L'évaluation du bien immobilier est réalisée chaque année par l'administration.

Matériel :

L'administration néerlandaise considère que, même après usage, un matériel a une valeur marchande. En conséquence, l'amortissement se fait sur la différence entre la valeur d'acquisition et la valeur résiduelle. La charge fiscale est minimisée par ce biais. L'objectif de cette règle est d'éviter l'investissement pour des raisons fiscales.

Exemple : Achat d'un tracteur pour 100 000 €. Sa valeur de revente est estimée à 25 % soit 25 000 €. La base d'amortissement sera de 100 000 € - 25 000 € = 75 000 €. Les 75 000 € correspondent à la dépense nette que représente cet investissement.

Enfin, pour relancer l'économie, de 2009 à 2011, en cas de nouvel investissement, il est possible d'amortir 50% de la valeur du bien immobilisé la première année.

Il existe une possibilité d'amortissements exceptionnels sur 1 an pour les investissements environnementaux ayant pour objet une économie d'énergie ou une limitation de la pollution.

Allemagne :

Immeubles :

L'amortissement est principalement linéaire. Il était de 10% par an pour les immeubles et a été ramené à 3%. L'objectif étant d'augmenter le revenu taxable.

Matériel :

Les durées d'amortissement sont déterminées par l'administration fiscale. Sur la période 2009-2010, en vue d'augmenter l'investissement et pour faire face à la crise économique, les TPE-PME (agricole ou pas) ont la possibilité d'amortir 20 % du coût d'acquisition d'un matériel.

Il existe aussi un certain nombre de possibilités d'amortissement accéléré dans beaucoup de pays, par exemple en Allemagne pour les investissements réalisés en ex RDA.

France :

Immeubles :

Les taux d'amortissement les plus couramment pratiqués sont admis par l'administration fiscale en prenant en considération la destination de l'immeuble (commerciale, industrielle, maison ouvrière...). Selon l'article 72 du CGI, les règles d'amortissement par composant s'appliquent aux exploitants agricoles soumis au bénéfice réel. Ainsi, on amortira sur une durée différente le gros œuvre, la couverture et les aménagements d'un même bâtiment.

Matériels :

Le choix d'amortissement linéaire ou dégressif est laissé au contribuable. Il est possible, pour les biens acquis neufs, de pratiquer un amortissement dérogatoire c'est-à-dire pratiquer un supplément d'amortissement par rapport à la méthode linéaire. L'intérêt de cet amortissement dérogatoire réside dans la possibilité de moduler les amortissements d'un exercice en plus ou en moins.

Exemple comparatif amortissement bien par bien et pool :

Données :

La situation est la suivante : la valeur nette comptable du pool au début de l'exercice est de 1 000 K€. Une acquisition d'un nouveau matériel A pour 200 K€. En parallèle, une revente d'un matériel ancien B, détenu depuis plus de 5 ans, pour 50 K€ initialement acquis pour 300 K€.

Calcul :

Dans le système du pool, au Danemark : la valeur finale du pool sera de **1 150 K€** (1 000 +200-50). Les amortissements seront calculés sur la base de 1 150 K€, soit une augmentation de la base d'amortissement de 150 K€. Le revenu de l'exercice sera minoré de l'amortissement des 150 K€ supplémentaires (à 20 % soit de 30 K€).

Dans le système bien par bien : L'achat étant de 200 K€ amorti sur 5 ans. La charge annuelle supplémentaire sera de 40 K€. La plus-value sur le matériel B qui est totalement amorti, sera de 50 K€ imposable en totalité sur le résultat de l'exercice. Le revenu de l'exercice est augmenté de 10 K€.

Conclusion : dans le système du pool le revenu imposable n'est pas augmenté d'une plus-value.

Conclusion :

Les durées d'amortissement des immeubles acquis ou construits ont fait l'objet d'une normalisation au plan international par le biais des normes International Accounting Standards (IAS) qui ont institué la méthode des composants. Il apparaît que des quatre pays étudiés, seule la France applique les normes IAS.

Les deux systèmes décrits (bien par bien et pool) engendrent des incidences différentes lors de la cession d'un bien matériel :

- dans le système où l'on distingue les biens, les plus-values constatées sont la différence entre le prix de vente du bien et sa valeur nette comptable ;
- dans le système du « pool », le prix de vente du bien vient diminuer la valeur globale du pool donc diminue la base des amortissements ;

Au plan de l'investissement, les conséquences sont les suivantes :

- dans le cadre du « pool », la notion de plus-values est absente car on ne les calcule pas. Il n'y a donc pas de taxation spécifique, c'est la variation de la valeur du pool donc des amortissements qui prend en compte les achats et reventes de matériel. Ce mécanisme apparaît comme un système incitatif à un renouvellement régulier des investissements.
- dans le cadre du système où l'on distingue des biens, les règles de taxation des plus-values auront une incidence directe sur les comportements en matière d'investissement : le renouvellement est plus rapide en cas d'exonération des plus-values.

Au regard de ces conséquences, il apparaît que le système d'amortissement par « pool » semble favoriser plus l'investissement de modernisation que l'investissement conjoncturel ou de circonstances (optimisation fiscale).

Au-delà de ces différences techniques dans le calcul des plus-values, il existe aussi des différences fiscales dans le traitement des plus-values. La France est le seul pays à subordonner leur taxation au chiffre d'affaires réalisé par l'exploitant. C'est aussi le cas aux Pays-Bas dans le cadre de la transmission d'entreprise. (Voir la partie II. C. La transmission d'entreprise et la partie III. B. Situation 2 : cession totale d'une exploitation agricole).

Le traitement des amortissements est un élément essentiel de la gestion de l'exploitation agricole, tant sur la plan de la politique « technique » d'investissement que sur la politique « fiscale » d'investissement.

5) Actifs immobilisés incorporels

L'immobilisation incorporelle est un actif sans substance physique non-monétaire destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise (P.C.G article 211-1, 3).

En règle générale, dans tous les pays, sont considérés comme actifs incorporels : les quotas « sucre », quotas laitiers, les droits de plantations, les améliorations du fonds (droit au bail) etc...

Ils ne sont inscrits au bilan que s'il a été payé un prix pour les acquérir. Inscrits ou non au bilan, leur cession générera une plus-value taxable ou non, selon les pays, dans le cas où il s'agit de biens marchands.

Sujet récurrent de discordance en France par rapport à leur existence même, non seulement vis à vis de l'administration fiscale mais aussi dans la profession agricole, ils ne sont pas traités de la même manière dans tous les pays.

Nous étudierons ici les quotas et les droits à paiement unique.

Pour précision, le caractère marchand n'implique pas nécessairement un caractère amortissable.

a. Quotas

Danemark :

Les quotas de pommes de terre, quotas de betteraves et droits de chasse ne sont pas considérés comme des immobilisations mais comme des actifs circulants. Ils peuvent être loués ou cédés (sauf le droit de chasse). Pour les quotas laitiers, en particulier, le Danemark reconnaît une valeur marchande au quota laitier mais il n'est pas amortissable. Selon sa date d'acquisition, à titre gratuit ou onéreux, sa revente sera ou non taxée.

Allemagne :

Le quota laitier est considéré comme un élément incorporel. Il est cessible mais ne peut faire l'objet d'une location. En principe, la plupart des immobilisations incorporelles (quotas betteraves, pommes de terre, distillation...) ne sont pas amortissables. Cependant, depuis une décision de justice (29 avril 2009), le quota laitier est maintenant amortissable. Cette décision étant rétroactive, les quotas laitiers acquis, à titre onéreux, avant 2009 sont aussi amortissables.

Toujours depuis cette décision de justice du 29 avril 2009, Il existe deux types de quotas : le quota A et le quota B.

Le quota A : quota attribué, sans valeur, lors de l'instauration du régime européen des quotas laitiers. ce quota est accordé gratuitement le 1^{er} avril 1994. Du fait de son absence valeur, ce quota ne peut faire l'objet d'un amortissement. Il est réputé faisant partie de la valeur de la terre, partant du principe qu'il ne peut y avoir de production laitière sans terre.

Le quota B : quota acquis à titre onéreux après le 1^{er} avril 1994. Ce quota est amortissable dès l'acquisition.

France :

Quand elles ont été attribuées à titre gratuit, l'inscription au bilan des immobilisations incorporelles n'est pas obligatoire (d'autant que la valorisation du transfert du quota laitier n'est pas admise sauf rachat par l'administration agricole). Fiscalement, ces droits incorporels ne sont jamais amortissables

et qu'ils soient inscrits au bilan ou non, leur cession peut générer des plus values imposables en fonction de la situation fiscale de l'exploitant.

Pays Bas :

Dès lors qu'ils sont acquis à titre onéreux, les quotas sont inscrits à l'actif du bilan. La plupart des actifs incorporels est amortissable selon des plans agréés par l'administration fiscale : quotas laitiers en 8 ans, quotas betteraviers en 5 ans. Les droits d'épandage de lisier ont été amortissables jusqu'au 1^{er} janvier 2000, cela a été supprimé afin de limiter la concentration de ces droits et la création d'unités trop intensives. Une récente réforme a instauré une sorte de droit d'élevage porcin pour maîtriser les risques environnementaux. Une négociation est en cours avec l'administration fiscale qui devrait aboutir au même traitement que pour les autres quotas.

b. Droits à Paiement Unique (DPU) :

Le 26 juin 2003, les ministres européens de l'agriculture ont conclu un nouvel accord sur la réforme de la Politique Agricole Commune.

Le point majeur de la réforme est l'introduction d'un nouveau système de paiement unique (aide aux revenus) supprimant le lien entre l'aide reçue et la production : le découplage des aides.

Ainsi, les exploitants agricoles décident librement de leurs productions, en tenant compte de la demande du marché.

En France, en Allemagne et au Danemark, les DPU sont considérés comme des immobilisations incorporelles. Aux Pays-Bas, il existe une divergence de point de vue : l'administration fiscale les considère comme une immobilisation financière n'ayant pas d'incidence sur le résultat sauf au moment de la vente et les experts fiscalistes comme une créance future dont les variations de valeur sont prises en compte dans le résultat de l'exercice.

L'inscription au bilan et le traitement fiscal des DPU varie selon le type d'acquisition :

- A titre gratuit :
Ils ne sont pas inscrits au bilan en Allemagne et aux Pays-Bas.
Ils sont au Danemark, inscrits au bilan pour mémoire (valeur 0) et en France, inscrits au bilan à 1 € par DPU.
- A titre onéreux :
Les DPU sont inscrits au bilan en France, en Allemagne et au Danemark où ils sont considérés comme une immobilisation incorporelle.
Aux Pays-Bas, la question n'est pas réglée. Chaque année, l'administration fiscale détermine la valeur bilancielle des DPU acquis à titre onéreux (valeur qui peut être différente des prix du marché).
Dans aucun pays, il n'est permis d'amortir les DPU et ce quelque soit l'origine (attribution initiale ou achat).

B. L'installation

Les aides fiscales au démarrage sont, selon les pays plus (Pays-Bas et France) ou moins incitatives. Le cas allemand est assez particulier en ce sens que les mesures proposées sont d'un effet très limité, compte tenu du coût très élevé des installations qui entraînent des charges financières importantes et donc des revenus imposables peu élevés.

Danemark : les salariés ou travailleurs indépendants (de tous les secteurs d'activité) qui souhaitent créer une entreprise peuvent épargner une partie de leur salaire ou de leur revenu d'activité sur des comptes bancaires spécifiques. Cette faculté leur est offerte jusqu'à l'année qui suit leur départ à la retraite. Ils peuvent déduire cette épargne de leur revenu. Le versement des sommes épargnées procure une réduction de l'impôt sur les revenus du capital (environ 33 % en 2011). Si le versement provient des revenus professionnels, il procure une réduction de l'impôt sur les revenus du travail (environ 52 %).

Il peut être épargné, au maximum, 60 % du salaire. Si le salaire est inférieur à 55 928 euros net, le montant maximum de 33 557 euros net peut être épargné sans pour autant dépasser le revenu réel. Dès que l'entrepreneur démarre son activité indépendante, il peut utiliser son épargne. L'actif minimum de l'entreprise créée doit être 10 738 euros et le temps de travail au minimum de 50 heures par mois durant les deux premières années de l'établissement.

L'épargne peut être utilisée de deux façons :

Soit elle finance la reprise et alors la valeur des actifs qu'elle finance est diminuée d'autant, soit elle constitue une recette de l'exercice (limitée à 50 % des charges courantes d'exploitation) et rentre dans le calcul du revenu imposable.

L'avantage fiscal consenti avant l'installation n'est qu'un différé d'imposition pour favoriser la création d'entreprise.

Au Danemark, il existe aussi un mécanisme très similaire à celui de la tante Agatha (cf description ci-après).

Allemagne : il existe un système d'aide au démarrage d'entreprise valable pour tous les secteurs d'activité. Ce sont des provisions (jusqu'à 306.775 €) réalisées pour investissements futurs durant les 5 premières années d'activité. Si le projet d'investissement ne se réalise pas, les sommes sont réintégrées et taxées à 6 % l'an. Il n'existe pas de dispositif fiscal spécifiquement agricole.

France : il existe des dispositifs fiscaux encourageant les projets considérés comme viables d'installation de jeunes agriculteurs. La condition pour bénéficier des dispositifs fiscaux en question est d'être bénéficiaire de la dotation aux jeunes agriculteurs. Le revenu de l'exercice fiscal de perception de la dotation aux jeunes agriculteurs (DJA) bénéficie d'un abattement de 100 %. Les bénéfices dégagés durant les 60 premiers mois d'activité bénéficient d'un abattement de 50 %. Il est à noter que la dotation aux jeunes agriculteurs (DJA) s'inscrit dans le cadre du second pilier de la PAC.

En France, un crédit d'impôt installation a été instauré en 2005 et a pris fin le 31 décembre 2010. Ce crédit d'impôt bénéficiait aux exploitants qui cédaient leur exploitation agricole dans le cadre d'un contrat de vente progressive à un exploitant agricole âgé de moins de 40 ans qui s'installe ou est installé depuis moins de 5 ans. La réduction d'impôt est égale à 50 % du montant des intérêts perçus annuellement dans la limite de 5 000 € pour une personne seule. Cette mesure n'a pas connu le succès escompté car les conditions de mise en œuvre (acte notarié et paiement de 50 % à la signature de l'acte) étaient contraignantes et au plan financier, le taux de l'emprunt n'était pas forcément plus intéressant que celui des prêts bonifiés.

Pays-Bas : dans tous les secteurs d'activité, plusieurs incitations coexistent :

- une allocation à l'investissement pour le démarrage (pourcentage de l'investissement) qui correspond à une déduction du revenu imposable applicable les 3 premières années d'activité ;
- une possibilité d'amortissement accéléré les 3 premières années ;
- une réduction d'impôt pour le prêteur à hauteur des intérêts sur emprunts qu'il consent à un jeune installé pendant 8 ans maximum et jusqu'à 2 268 € (le double pour un couple). Ce sont des prêts très spécifiques, dits de « Tante Agatha », avec des clauses formelles, des taux d'intérêts maximum, etc...

Le mécanisme fiscal dit de la « tante Agatha » au profit d'entrepreneurs débutants

L'Observatoire européen des PME confirme que les entrepreneurs mentionnent l'accès au financement comme une des trois contraintes les plus importantes pesant sur le développement des PME et ce, dans l'ensemble des secteurs d'activité.

Nombreuses sont les petites et moyennes entreprises à rencontrer des difficultés pour couvrir leurs investissements via les sources habituelles de financement, que ce soit par emprunt ou par augmentation de capital.

Plusieurs facteurs semblent expliquer cette situation : la taille modeste des PME, leurs difficultés à apporter un certain nombre de garanties pour obtenir un crédit, le manque de transparence vis-à-vis des risques qui entourent leur activité et la gestion de celle-ci.

À cette fin, les Pays-Bas connaissent, depuis 1996, un double mécanisme prévoyant dit de la « tante Agatha » :

- D'une part, l'exonération à l'impôt sur les revenus des intérêts perçus dans le cadre d'un prêt octroyé à un entrepreneur débutant durant un laps de temps déterminé.
- D'autre part, une déduction pour le prêteur de la perte qu'il subit (47 000 € maximum) lorsque l'entrepreneur débutant échoue et se voit dans l'impossibilité de rembourser les montants empruntés.

Ce mécanisme n'est pas spécifique à l'agriculture et en quelques années, le régime de la « tante Agatha » est devenu une source de financement supplémentaire pour bon nombre d'indépendants. C'est ainsi qu'on recensait dès la première année (1996) 1 142 prêts bénéficiant du régime de la « tante Agatha » et 1 821 la suivante (1997).

Ce financement est ouvert à tout financeur toutefois dans la pratique c'est dans le cadre familial que le recours y est le plus fréquent. Aujourd'hui, environ 40 % des agriculteurs débutants ont recours à ce mécanisme. Dans le cadre des transmissions familiales, les professionnels du conseil prônent ce moyen de financement.

D'autant que le taux applicable à ces prêts ne peut être supérieur au taux statutaire légal (6% en 1998, 4% en 2012).

En 2011, les conditions du mécanisme ont changé en ce sens que les pertes ne sont plus déductibles. En revanche, il est accordé une réduction d'impôt de 1 % (en 2011) du capital prêté puis de 0,7 % à partir de 2012.

Conclusion :

Dans tous ces pays, ces aides fiscales sont attribuées sous conditions de réaliser l'installation de façon durable et tout détournement est sanctionné. Au regard de ce tour d'horizon, il apparaît que seule la France joue sur l'impôt sur le revenu dégagé du jeune installé, sous réserve qu'il respecte les conditions d'octroi de la D.J.A. Cette méthode a pour conséquence, au plan économique, de minimiser les effets fiscaux des aides à l'installation.

Dans les autres pays, les dispositifs aidants jouent plutôt sur la détermination du revenu (avec des provisions ou des amortissements). Au plan économique, lorsque l'on joue sur la détermination du revenu, on vise à favoriser et à accompagner la modernisation et l'investissement. Prenons un exemple : un jeune installé décide de pratiquer une déduction pour investissement de 30 000 €. Si l'on applique le principe de la détermination du revenu, appliqué en Allemagne, au Danemark et aux Pays-Bas : son revenu imposable sera diminué de 30 000 €. Si l'on applique le principe de l'impôt sur le revenu dégagé, comme en France, son revenu imposable sera diminué de 15 000 €. En effet, l'abattement JA de 50 % s'applique en dernier lieu lors de la détermination du revenu imposable.

C. La transmission d'entreprise

La question fiscale principale qui se pose, en matière de transmission d'entreprise, est celle des plus-values. En effet, lors d'une cession, la première conséquence économique et donc fiscale est la constatation d'une plus-value.

Dans les Etats membres de l'Union européenne, les plus-values professionnelles réalisées par les personnes morales relevant de l'impôt sur les sociétés sont, de manière générale, imposables au taux de l'impôt sur les sociétés de droit commun¹¹.

Pour les personnes relevant de l'IRPP, il existe différents dispositifs décrits ci-dessous :

France :

La France reste le pays qui fonde son accompagnement fiscal de la transmission sur les plus-values. Seulement en France, les plus-values sont traitées en deux catégories : les plus-values à court-terme (taxées au taux progressif comme le revenu courant parce qu'elles correspondent aux amortissements antérieurement déduits du revenu) et les plus-values à long-terme (taxées à taux fixe parce qu'elles correspondent à l'excédent par rapport au prix de revient). Autre spécificité, la taxation des plus-values dépend du chiffre d'affaires :

- en-dessous de 250 000 € : 100 % de la plus-value est exonérée ;
- de 250 000 € à 350 000 € : un pourcentage de la plus-value est exonéré. Exemple : si le chiffre d'affaires est de 290 000 €, le % d'exonération se calcule ainsi : $350\,000\text{ €} - 290\,000\text{ €}$ soit $60\,000\text{ €} / 100\,000\text{ €}$. Soit 60 %
- au-delà de 350 000 € : 100 % de la plus-value est taxable.

Le pourcentage d'exonération (qui n'est donc pas fixe mais se calcule) s'applique à toutes les plus-values (court-terme et long-terme).

En France, les plus-values dégagées à l'occasion de la cession d'entreprise pour départ à la retraite (au regard de l'âge légal de départ à la retraite) sont exonérées à l'exception de celles qui concernent les éléments immobiliers.

Outre ces modalités relatives aux plus-values, le crédit impôt installation (cf B Installations) est également un outil visant à faciliter les transmissions d'entreprises.

Allemagne et Pays-Bas :

¹¹ Rapport du Sénat n°434.

L'Allemagne et les Pays-Bas portent un regard particulier sur la transmission. Il existe des mesures fiscales incitatives à la transmission : une imposition réduite du revenu consécutif à la cessation en cas d'engagement du repreneur à verser une rente au cédant dont l'objectif majeur est d'alléger la charge financière du repreneur.

En Allemagne, tout comme au Danemark, le départ à la retraite du cédant n'intervient pas contrairement à la France. Les plus-values y sont donc taxées comme du revenu. En revanche, le taux en Allemagne n'est pas fixe mais progressif de 14 % au minimum à 56 % du taux moyen de l'impôt sur le revenu. Pour les plus-values inférieures à 136 000 €, un abattement de 45 000 € est pratiqué. Aux Pays-Bas, les plus-values sont également taxées comme du revenu, le taux n'est pas fixe mais progressif de 2 % au minimum à 52 % du taux moyen d'impôt sur le revenu. En ce qui concerne les plus-values, un abattement s'applique aux petites et moyennes exploitations soumises à l'IRPP.

Danemark :

Au Danemark, l'âge du cédant n'intervient pas en cas de cessation d'activité. Les plus-values sur les immeubles et les éléments incorporels (cf. Partie II.A.3) sont considérées comme du revenu du capital taxé au taux fixe de 47 % en 2011, 45,5 % en 2012 et 42,5 % en 2014. Les autres plus-values s'ajoutent au revenu du travail taxé à taux progressif allant jusqu'à 56 %.

Le Danemark axe sa politique fiscale sur le cédant : le cédant a la possibilité, par exemple, d'alimenter un fonds de retraite (jusqu'à 333 333 €) qui lui sera restitué annuellement et ne sera imposé qu'au moment du versement de la rente.

Outre le traitement des plus values, un outil, mis en place dans tous les pays étudiés, est le versement sur des fonds de retraite.

Le versement est déductible du revenu imposable et permet de retarder l'imposition des plus-values. Au Danemark, ce versement peut aller jusqu'à 333 333 € et doit demeurer au moins 5 ans sur le fonds de pension. Ce dispositif n'est plus très utilisé au Danemark. En effet, le revenu du capital est, maintenant, moins taxé que les pensions.

Aux Pays-Bas, ce versement est encadré selon les circonstances de la cession :

Le versement sera de 108 922 € sans conditions.

Le versement sera de 435 652 € si le cédant a plus de 60 ans ou présente un taux d'invalidité supérieur à 45 % ou en cas de décès.

Le versement sera de 217 833 € si le cédant a plus de 50 ans ou si il liquide immédiatement sa retraite.

Comme au Danemark, les retraits sur ces fonds de retraite sont considérés comme du revenu imposable.

La différence est qu'en France, le montant des versements est limité. En effet, les cotisations sont déductibles du revenu professionnel imposable dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

- 10% de la fraction du revenu professionnel imposable qui n'excède pas huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale (PASS), auxquels s'ajoutent 25% supplémentaires sur la fraction de ce revenu comprise entre une et huit fois le PASS, soit au maximum 67 288 €.
- ou 10% du montant annuel du PASS soit 3 637 €.

Un autre outil est le principe de la continuité économique et comptable.

Le principe de continuité économique et comptable consiste à maintenir pour le repreneur toutes les valeurs de bilan de l'entreprise rachetée (ni plus-values, ni moins-values mais un changement du propriétaire). Le constat que de moins en moins d'enfants viennent succéder à leurs parents au sein de l'exploitant est partagé par l'ensemble des pays concernés par cette étude. Aux Pays-Bas et au

Danemark, ce principe a été transposé à la transmission hors champs familial dans une perspective de continuité et de pérennité de l'entreprise.

Là où le lien familial assure naturellement une continuité dans les relations humaines et donc l'assurance d'une reprise de l'entreprise, les règles fiscales visent à accompagner la reprise et favoriser un lien humain.

Le repreneur peut exercer l'activité économique avec le cédant, dans deux cadres juridiques : l'association ou le salariat.

Cet exercice commun de l'exploitation de l'entreprise, préalablement à la reprise, est conditionné par une durée minimum de 36 mois. Cela facilite la transmission hors cadre familial dans un contexte de confiance.

L'aspect familial de la transmission de l'exploitation se manifeste principalement dans le cadre d'une succession. Lorsque la cession -dans le cadre familial- a lieu hors succession, c'est surtout la valorisation de l'exploitation qui est impactée mais pas le traitement fiscal de cette succession.

Le Foncier :

Cas de la cession totale en faire valoir indirect

Deux situations se présentent :

Le cédant est propriétaire et loue au repreneur

Dans le cadre d'une cession totale de l'exploitation, une alternative pour alléger la charge financière du repreneur peut être la mise en location des éléments immobiliers (terres et bâtiments). Cela implique pour le cédant un retour dans le patrimoine privé.

Dans tous les pays, sauf le Danemark, le traitement fiscal de la plus-value constatée est le même que en cas de vente. Cela signifie que la mise en location ne présente aucun intérêt fiscal pour le cédant. En revanche, au Danemark, le retour dans le patrimoine privé des terres et du corps de ferme n'est pas soumis à plus-value. La mise en location peut donc être mise en œuvre sur des considérations fiscales.

Toutefois, dans la pratique, la solution de mise en location, est peu utilisée. Lorsqu'elle est utilisée, notamment en France, elle l'est pour des raisons financières et non fiscales. La vente interviendra, éventuellement, quand le repreneur aura conforté sa situation financière.

Le cédant est locataire et cède son exploitation affermée au repreneur

Dans cette situation, ne seront l'objet de la transaction financière que le matériel, le cheptel, les stocks et les droits incorporels cessibles. Le cédant se fera indemniser par le propriétaire pour les améliorations qu'il a apportées soit aux terres soit aux bâtiments. Cependant, dans la pratique, le propriétaire autorise le locataire sortant à se faire indemniser directement par le locataire entrant.

Dans les deux situations : les règles de calcul et de taxation des plus-values s'appliquent aux éléments cédés de la même manière que dans le cas de la cession totale en propriété. Le repreneur pourra déduire, sous forme d'amortissements, la charge des éléments repris pour autant qu'ils constituent des éléments amortissables.

La transmission dans le cadre familial en cas de succession

Dévolution successorale :

L'analyse de la fiscalité des successions passe par la connaissance des règles de droit civil.

Dans tous les pays étudiés, il y a évidemment des règles de dévolution successorale. De son vivant, il est possible de modifier la distribution finale du patrimoine par le biais de donations, legs et testament. A noter qu'en France le démembrement de propriété constitue une spécificité.

Dans tous les pays étudiés la répartition est fonction du degré de parenté des héritiers. Les règles sont par conséquent fondées sur les différents ordres.

En l'absence de dispositions testamentaires, un seul ordre peut hériter. Dès qu'un ordre est représenté, son ou ses membres héritent et excluent le ou les membres des ordres inférieurs.

Il y a quatre ordres en France et aux Pays-Bas. En conséquence, les descendants directs (enfants, petits-enfants, arrière petits-enfants, etc) constituent le premier ordre. Au Danemark et en Allemagne, il ya trois ordres de succession.

Le cas du conjoint survivant :

Il convient de noter que, au Danemark et aux Pays-Bas, le conjoint survivant et les enfants font partie du même ordre. En Allemagne et en France, il y a partage de la succession entre le conjoint survivant et les autres héritiers. En France, le conjoint survivant est traité de façon différente selon que le défunt a d'autres héritiers ou pas.

Aux Pays-Bas, le conjoint survivant bénéficie de la totalité de la succession, les enfants conservant une créance sur leurs droits dans la succession.

La règle de l'attribution préférentielle :

L'attribution préférentielle permet d'éviter le morcellement d'une exploitation agricole.

Cette règle existe en France, aux Pays-Bas et en Allemagne.

Notons qu'en France et aux Pays-Bas, cette règle s'applique à toute forme d'entreprise.

En Allemagne, le bénéficiaire de l'attribution préférentielle devra verser aux-cohéritiers une indemnisation en cas de vente de l'exploitation dans un délai de vingt ans après la succession. Aux Pays-Bas, l'enfant héritier souhaitant bénéficier de l'attribution préférentielle de l'exploitation à un prix raisonnable doit saisir un tribunal.

Les droits de succession :

Deux modèles coexistent en Europe :

Le premier modèle : Taxation de l'héritier

En Allemagne et aux Pays-Bas, le sujet imposable en matière de droits de succession est l'héritier.

Le deuxième modèle : Taxation de la masse successorale

Pour la France, le patrimoine du défunt constitue l'assiette imposable mais l'impôt est calculé en fonction des droits de chaque héritier. L'impôt venant réduire la masse successorale. A noter qu'au Danemark, l'imposition est indépendante du nombre d'héritiers. Il faut noter que l'ensemble de ces règles est rarement appliqué dans son intégralité.

Par exemple, au Danemark, l'impôt est déterminé par l'actif net successoral et non pas par la valeur de la part individuelle, mais le degré de parenté détermine le taux d'imposition.

Il est à noter que même dans les pays qui appliquent le premier modèle, le transfert effectif des biens est une question privée et n'a aucun impact sur l'impôt.

La valorisation et le calcul en matière d'impôt sont régis par les règles de la dévolution et tiennent compte des volontés ou renonciations mais sont sans effet sur le transfert des biens.

Les successions entre époux sont taxées en Allemagne et aux Pays-Bas. Elles ne le sont pas au Danemark ni en France.

Dans tous les pays sauf l'Allemagne, des règles spécifiques sont établies pour les personnes vivant ensemble sans être mariées, afin de les traiter comme un couple marié.

Les droits de succession sont en général calculés en fonction de l'ordre successoral. Le rang dans la succession influe sur le barème de l'impôt, sa progressivité et sur les abattements applicables. Plus le degré de parenté est proche moins les droits sont élevés.

D. La modernisation : traitement fiscal des investissements

La question de l'investissement a une dimension très importante en agriculture. En effet, il s'agit de répondre aux impératifs de rentabilité, aux attentes en terme de confort de travail et au manque de main d'œuvre. D'ailleurs, les évolutions techniques réalisées témoignent de cette importance. Au plan fiscal, un certain nombre de règles traduit cette dimension. Les motivations principales de ces règles sont en relation avec le coût élevé de l'investissement. Certains investissements sont imposés-en particulier aux éleveurs- dans le cadre des normes environnementales sans être pour autant générateur de rentabilité supplémentaire.

En France et aux Pays-Bas, il existe des possibilités d'amortissements accélérés pour les investissements environnementaux. Cette règle permet de déduire sur une période très courte (12 à 24 mois) le coût d'un investissement ne générant pas de rentabilité. A noter qu'en France, cette possibilité a été supprimée pour les biens acquis à compter du 1^{er} janvier 2011 car en lien avec la fin de la mise en conformité avec les normes environnementales. Les amortissements accélérés existent également régionalement : aux Pays-Bas (immobilisations incorporelles à l'étranger) et en Allemagne (pour les investissements réalisés en ex-RDA).

Au Danemark : on ne peut plus amortir depuis le 1^{er} janvier 2000, le matériel et les installations, à l'avance, (jusqu'à 15 % par an d'un investissement prévu dans les 3 années à venir, à concurrence de 30 % de sa valeur d'acquisition) sauf pour les navires. L'objectif était de permettre -par une économie d'impôt- à l'entreprise de financer plus facilement l'investissement.

En France : Créée en 1980, la déduction pour investissement (DPI) est liée, dans son montant, au revenu de l'exercice durant lequel elle est pratiquée.

Figure 12

Barème de calcul de la DPI	
Bénéfice	Déduction maximale
Inférieur à 4 000 €	Plafond=bénéfice
4 000 € à 9 999 €	4 000 €
10 000 € à 40 000 €	40 % du bénéfice
40 000 € à 60 000 €	8 000 € + 20 % du bénéfice
Supérieur à 60 000 €	20 000 €

Si le législateur définit des règles pour le traitement fiscal des investissements, tant pour les encourager que les orienter, les contribuables s'évertuent à tirer un maximum de profit des règles édictées. Ainsi, la DPI française est peut être plus utilisée comme moyen de faire baisser la pression fiscale et sociale (baisse de l'impôt et des cotisations sociales par le biais de la déduction du revenu, le revenu étant la base sur laquelle s'appliquent les prélèvements fiscaux et sociaux) que comme un moyen de planifier les investissements. Conjuguée à une exonération des plus values en fonction du chiffre d'affaires, la DPI est une forte incitation au surinvestissement.

Exemple d'utilisation de DPI :

Un agriculteur (réalisant moins de 250 000 € de chiffre d'affaires) dégage un revenu important et donc pratique une DPI maximale (20 000€). Dans la période des 5 ans d'utilisation de la DPI, il investit dans un matériel neuf (afin de pouvoir pratiquer de l'amortissement dérogatoire*). En deux ans la valeur nette fiscale de son matériel est diminuée de près des 2/3 alors que la valeur marchande a peu diminué. Une plus value comptable importante est réalisée lors de la revente, mais n'est pas imposable eu égard au chiffre d'affaires. La part du revenu portée en DPI a ainsi totalement échappé à l'impôt et aux cotisations sociales. En outre, notre exploitant allège considérablement ses frais d'entretien de matériel puisqu'il le renouvelle souvent. Il a aussi, mais c'est presque secondaire, des matériels et équipements modernes lui permettant de meilleures performances et un meilleur confort de travail.

*On entend par amortissement dérogatoire, la pratique consistant à appliquer un coefficient majorant le taux d'amortissement (ce taux variant selon la durée d'amortissement du bien).

En Allemagne coexistent à la fois :

- une provision pour réinvestissement qui exonère le profit tiré d'une vente d'immobilisation dès lors qu'il y a réemploi pour un investissement dans les 4 ans ;
- une provision pour remplacement en cas de sinistre qui doit être utilisée l'année suivante ;
- une provision pour investissement futur correspondant à 50 % du coût de l'acquisition.

Dans tous les pays, les déductions pour investissements non utilisées dans le délai imparti sont rapportées au revenu. Il n'y a qu'en France que leur non-utilisation n'engendre pas de pénalités.

Aux Pays-Bas :

- une provision pour investissement futur correspondant à 28 % du coût de l'acquisition.

Conclusion :

Les mécanismes sont relativement similaires dans tous les pays. La différence notable entre la France et les autres pays réside dans le fait que la déduction française n'est pas dédiée à un investissement en particulier. Dans les autres pays, les mécanismes sont effectivement dédiés à une aide à l'investissement et la pratique en est plus encadrée.

La démarche de l'investissement est nécessairement plus réfléchie. A l'inverse, en France, il est laissé une plus grande latitude en matière d'investissements.

E. La variabilité économique

Le risque économique touche l'agriculture avec la volatilité des prix. Les producteurs subissent en effet directement les fluctuations du marché mondial dans la mesure où les outils européens de régulation des marchés ont été progressivement réduits. Face à ce changement, un certain nombre d'outils ont été mis en œuvre, notamment une orientation vers les protections individuelles ou collectives (assurance récolte) et aussi vers l'épargne de précaution.

Si l'assurance revenu a été étudiée par le gouvernement français au début des années 2000, l'Etat a préféré favoriser une politique d'épargne de précaution par les exploitants en mettant en place la Déduction Pour Aléas (DPA) et en la faisant évoluer.

1) Le risque anticipé

a. La Déduction Pour Aléas (DPA)

Ce mécanisme français, créé en 2001, intègre par nature la variabilité du revenu. Il est conçu pour inciter les exploitants à constituer une épargne mobilisable en cas de survenance d'un événement affectant le résultat. Ce dispositif est prévu à l'article 72 D bis du Code Général des Impôts).

En effet, la DPA conduit l'exploitant à déduire de son résultat -dans la limite de 23 000 euros- les sommes qu'il portera obligatoirement sur un compte d'épargne rémunéré.

La déduction est ensuite réintroduite dans un délai de dix exercices afin de pallier les conséquences :

- d'un aléa climatique, naturel ou sanitaire non assuré,
- d'un aléa économique caractérisé par une baisse de la valeur ajoutée ou encore,
- à concurrence de la franchise, d'un incendie ou un dommage aux cultures assuré ;

Elle peut également être utilisée pour payer certaines primes d'assurance.

Le recours à la DPA est notamment conditionné à la souscription de contrat d'assurance des récoltes et contre l'incendie.

Aussi séduisante soit elle, il s'avère que la DPA tarde pourtant à s'installer dans les habitudes.

Les raisons de ce manque d'attrait sont de plusieurs ordres :

- le délai de constitution trop court même s'il a évolué de 3 mois à 6 mois après la clôture ;
- l'origine des fonds nécessairement issus des recettes de l'exploitation grévant ainsi la trésorerie de l'exploitation ;
- L'utilisation des fonds trop restrictive (le calcul du préjudice économique est difficile).

Ce mécanisme spécifiquement français a fait l'objet d'un examen au sein des autres pays étudiés.

Ainsi, aux Pays-Bas si une réflexion sur la DPA a été menée, il s'avère qu'elle vite été abandonnée face à l'obstacle majeur constitué par le blocage des fonds. Dans ce pays, l'épargne est dirigée en priorité vers l'investissement.

En Allemagne, la DPA a fait l'objet de rapports et d'études vite avortés et ce pour deux raisons principales. La première porte sur la définition difficile du risque car cette définition suppose des critères objectifs, la deuxième sur les exploitants bénéficiaires. En effet, il est apparu que ce mécanisme supposé protéger des exploitants en difficulté suite à un sinistre ne profiterait qu'aux exploitants ayant un revenu disponible important leur permettant de bloquer une épargne sans gêne financière.

Quant au Danemark, il n'existe pas de déductions possibles du revenu dans ce cadre.

b. Les bénéfices non-distribués

Pour les entreprises taxées sous le régime de l'IS, lorsque le bénéfice est distribué aux actionnaires ou prélevé par l'exploitant, le bénéfice est alors soumis à l'IRPP en tant que dividende.

Le Danemark et l'Allemagne permettent aux exploitants individuels, dans tous les secteurs d'activité, de bénéficier d'une fiscalité réduite sur la part de bénéfice qu'ils laissent à disposition de leurs entreprise. Les Pays-Bas et la France ne disposent pas de ce mécanisme.

Le principe des bénéfices non-distribués existe au Danemark depuis 1986. Il consiste à soumettre à un prélèvement fiscal de 25 % (taux de l'IS au Danemark) sur la part de bénéfice laissée à disposition de l'entreprise. La part de bénéfice prélevée par l'exploitant est soumise au taux de l'IRPP de 0 % (du fait de la règle du carry-back) à 56 %. Ce mécanisme est très utilisé.

Ce mécanisme permet de renforcer la structure financière de l'entreprise, en maîtrisant et planifiant la déclaration des revenus.

En Allemagne, cette mesure a été adoptée en 2008. Le bénéfice laissé à disposition de l'entreprise, inscrit dans un compte de bilan spécifique subit une taxation au taux de 28 %. Le prélèvement, ultérieur des sommes affectées à ce compte, est alors soumis à un supplément d'impôt de 25 %.

On peut noter que les taux d'impôt pratiqués (28 % + 25 %) sont supérieurs à la tranche la plus haute (47 %) de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Cela explique, de toute évidence, le peu de succès de ce dispositif.

c. L'assurance-récolte

Si l'assurance récolte ne constitue pas, en soi, un dispositif fiscal, il n'en demeure pas moins qu'elle est indissociable de la DPA. Les Etats Membres peuvent par leur politique compenser et/ou orienter les producteurs vers une gestion du risque par le biais de l'assurance. Si l'assurance revenu, déjà mise en place dans certains pays (USA, UK) a été étudiée par le gouvernement français au début des années 2000, elle n'a pas été retenue comme un système à généraliser vu son coût pour l'Etat et le peu d'empressement des assureurs à couvrir le risque de baisse du chiffre d'affaires, quelle qu'en soit la raison. L'Etat a donc préféré favoriser une politique d'épargne de précaution par les exploitants en mettant en place la DPA et en la faisant évoluer.

L'assurance récolte est commune à tous les pays. Elle porte essentiellement sur la grêle. Elle a un coût parfois important pour l'assuré.

En Allemagne, elle est surtout utilisée pour le maraîchage, les vergers et la vigne.

d. L'écrêtement des revenus ou de l'impôt

En agriculture Le revenu est soumis à variabilité aussi il a été mis en place des dispositifs d'écrêtement ayant pour vocation la limitation de l'impact fiscal d'un revenu exceptionnellement élevé.

L'écrêtement peut se faire par deux biais :

- Ecrêtement de l'impôt lié à un revenu anormalement élevé :

Moyenne triennale en France et aux Pays-Bas. La moyenne triennale consiste à calculer la moyenne du revenu de l'exercice et des deux précédents. Le résultat obtenu sera le revenu soumis à l'imposition sur le revenu de l'année civile. La moyenne triennale est une option pour une durée minimale de cinq ans en France et de deux ans aux Pays-Bas.

Quotient en France, en Allemagne et aux Pays-Bas. Le mécanisme du quotient consiste à calculer la différence entre le revenu de l'année et la moyenne des revenus des trois années précédentes. La différence est soumise au taux marginal de l'impôt sur le revenu limitant ainsi la progressivité de l'impôt.

- Ecrêtement du revenu de l'exercice :

La DPI et la DPA en France : la DPA, malgré les contraintes, tout comme la DPI, est plus utilisée pour minimiser un résultat très important qui sera la conséquence d'un marché euphorique (exemple le marché des céréales lors de la récolte 2007) que pour se prémunir de risques à venir.

On pourrait dire que comme la DPI elle aide à la gestion des risques des marchés, si on considère l'envolée des marchés comme un risque.

Le banking au Danemark : la constitution d'une épargne bancaire au Danemark. Cette épargne porte sur un minimum de 666 € et un maximum 25 % du revenu avant charges financières. Cette épargne doit être utilisée dans les 10 ans suivant sa constitution. Elle n'a pas d'obligation de destination particulière et sera soumise à l'impôt sur le revenu de 56 % lors de son prélèvement. Ce dispositif ne

peut pas être utilisé de façon concomitante avec le principe des bénéfices non-prélevés (cf description supra).

2) Le risque certain : dépréciation de stocks

La provision pour dépréciation de stocks se pratique quand le risque est avéré. La provision pour dépréciation de stocks se pratique pour les stocks présents d'un exercice à l'autre. En quelque sorte elle anticipe d'un exercice comptable une perte dont on est certain qu'elle sera constatée au cours de l'exercice suivant.

Il apparaît que les règles comptables d'évaluation sont les mêmes dans tous les pays. Les produits en stock sont toujours évalués à leur prix de revient mais si le prix de revient est supérieur au cours du jour, on se limitera à ce dernier.

3) Le risque survenu : carry-back

Le carry back, par le report en arrière des déficits, se pratique une fois la perte constatée comptablement. Ce mécanisme se pratique dans tous les pays. En Allemagne et aux Pays-Bas, le carry-back est appliqué pour toutes les entreprises quel que soit le régime d'imposition. En France et au Danemark, le report en arrière des déficits « carry back » ne concerne que les entreprises soumises à l'IS. Dans tous les pays, il est à noter la possibilité d'utiliser le dispositif du report des déficits non-imputés pour les imputer sur les revenus à venir (« carry forward »).

F. La diversification

Le monde agricole présente des évolutions qui affectent le métier d'agriculteur : la diversification constitue une de ces évolutions. La diversification consiste en l'adjonction d'activités agricoles ou non (chambre d'hôte, prestation de service,...). Cette adjonction peut avoir des incidences fiscales différentes selon les pays.

Trois activités de diversification sont retenues : le biogaz (agricole ou non), les travaux publics (non agricole) et la vente directe (dans la continuité de l'activité agricole).

a. Activité de biogaz

Au plan européen, la directive du Parlement et du Conseil de l'Union européenne, destinée à promouvoir les énergies renouvelables et entrée en vigueur en 2009, constitue le texte principal relatif au développement des énergies renouvelables au sein de l'espace européen. Cette directive a pour objectif d'atteindre une part de 20 % d'énergies renouvelables dans la consommation totale d'énergie d'ici 2020 au sein de l'Union européenne.

L'adjonction à une exploitation agricole d'une installation de bio-méthanisation en vue de la vente d'énergie ne fait l'objet d'aucun traitement fiscal spécifique ni au Pays-Bas ni au Danemark.

En revanche, en France et en Allemagne, le revenu tiré de la vente d'énergie sera imposé dans une catégorie fiscale distincte de la catégorie agricole.

Pour l'Allemagne, à moins que la totalité de l'énergie issue d'une installation de biogaz soit consommée sur l'exploitation agricole, la production de biogaz est considérée comme industrielle dès le premier euro généré par la commercialisation. En France, pour que les revenus tirés de ces ventes, antérieurement considérés, par nature, comme des bénéfices industriels et commerciaux (sous réserve du dépassement des seuils de chiffre d'affaires), soient qualifiés de bénéfices agricoles, il faut que l'exploitant exerce une activité agricole, dont il extrait les produits ou sous-produits permettant la vente de biomasse ou la production d'énergie. Il faut en effet que la biomasse ou l'énergie vendues soient majoritairement issues de produits ou sous-produits de l'exploitation

agricole. Pour information, le nombre d'exploitation productrice d'énergies renouvelables en France est de 6 900 (source : Agreste – recensement agricole 2010).

b. Activité de travaux publics : un enjeu de TVA

Dans tous les pays, les activités de travaux publics exercées par un exploitant agricole ne sont pas, au plan juridique, qualifiées d'activités agricoles.

Au plan fiscal, la première conséquence porte sur la TVA. Dans tous les pays, le taux applicable aux activités non-agricoles est le taux normal alors que le taux réduit est réservé essentiellement aux activités agricoles, qu'elles soient imposées dans un régime spécifique (France, Allemagne) ou non (Pays-Bas)

Figure 13

Taux de TVA dans les quatre pays 2012

	Taux normal	Taux réduit
Danemark	25	-
France	19.6	5.5 et 7
Allemagne	19	7
Pays-Bas	19	6

Les agriculteurs allemands, tant français et ne dépassent pas les limites de chiffre d'affaires, et néerlandais bénéficient d'avantages par rapport aux entrepreneurs de travaux publics.

c. Activité de vente directe

Un circuit court est un mode de commercialisation des produits agricoles qui s'exerce soit par la vente directe du producteur au consommateur, soit par la vente indirecte à condition qu'il n'y ait qu'un seul intermédiaire entre l'exploitant et le consommateur.

La commercialisation en circuit court et en vente directe dépend avant tout de la nature des produits. La vente directe se pratique soit à la ferme, soit sur les marchés locaux. Certaines réglementations peuvent en limiter le volume. De même, pour être attractif un point de vente doit proposer un large éventail de produits. Cela implique donc souvent l'obligation pour l'agriculteur d'acheter des marchandises qu'il ne produit pas lui-même. Cela présente éventuellement un handicap pour les agriculteurs français et allemands dans la mesure où l'achat/revente est, par nature, une activité commerciale, donc accessoire à l'activité agricole.

France : en 2010, une exploitation sur cinq (107 000 exploitants agricoles en 2010) pratique la vente directe ou en circuit court. La vente à la ferme en est le mode de commercialisation principal. Les exploitations concernées sont en général plus petites et plus gourmandes en main-d'œuvre. Plus précisément, près de 50% de la production de miel et de légumes est vendue en circuits courts. La proportion tombe à 25% pour les fruits et la vigne et 10% et moins pour les produits animaux (lait, œufs, viande,..). (Source : SSP – Agreste numéro 275).

Allemagne : la vente directe n'est pas très développée et porte essentiellement sur les fruits, légumes et pommes de terre. En revanche il est très peu vendu de viande car un agriculteur ne peut pas vendre directement plus d'un quart de bovin ou un demi-porc. Les deux causes essentielles de ces limitations sont :

- éviter la concurrence avec les magasins ;
- l'effet du remboursement forfaitaire de TVA (auquel sont soumis une très grande proportion d'agriculteurs allemands) qui ne s'applique qu'aux produits agricoles bruts.

De plus, l'activité agricole se limite au premier processus de transformation, ce qui n'est pas le cas en France où, quelque soit le nombre d'étapes de transformation, les produits transformés finis sont bien des produits agricoles tant qu'ils sont issus de l'exploitation agricole.

Pays-Bas : il n'y a pas de limitation en volume, mais, eu égard au nombre d'agriculteurs au remboursement forfaitaire de TVA, et pour les mêmes raisons qu'en Allemagne (1^{er} processus de transformation), la vente directe n'est pas non plus très développée. Les produits concernés sont essentiellement les légumes, les pommes de terre et les œufs. La vente directe de viande est peu développée.

Danemark : sans contraintes fiscales ou réglementaires particulières, la vente directe de produits agricoles est assez fréquente.

La question du choix du type de commercialisation des produits de l'exploitation agricole est, avant tout, un choix économique. En revanche, au plan fiscal, ce choix n'a de conséquence fiscale dans aucun pays.

Partie III.

Analyse de situations : exemples chiffrés

Cette partie a pour objectif d'illustrer le traitement des règles fiscales et leur incidence par le biais de situations données.

Il apparaît opportun de se questionner sur :

- Les règles fiscales applicables ;
- L'optimisation fiscale et les stratégies mises en œuvre ;
- La réelle application dans la pratique de ces règles ;
- Les incidences sur les choix économiques de ces règles fiscales.

Pour analyser ces éléments, nous partirons d'un cas chiffré en régime de croisière (A) pour ensuite analyser la situation de cession totale d'activité (B).

Ensuite, toujours en repartant du cas en régime de croisière, nous déclinerons les situations de diversification des activités suivantes (biogaz, déneigement et ventes directes) (C).

Enfin, une dernière situation est à envisager : la cas des fortes fluctuations des résultats économiques et les dispositifs fiscaux sur la volatilité et les outils de gestion des risques (D).

A. Situation 1 : L'exploitation en régime de croisière

1) Description chiffrée de l'exploitation en régime de croisière

Situation : Soit un exploitant célibataire, producteur de lait. Le chiffre d'affaires moyen est de 300 000 € par an.

Les amortissements et les cotisations sociales sont les éléments qui diffèrent selon les pays.

Aussi, la base de calcul est le revenu avant amortissement et cotisations sociales.

Afin de permettre un comparatif, la performance économique est supposée identique dans tous les pays.

Les données suivantes ont été choisies dans le souci de représenter une situation moyenne et réelle.

- Terres : 60 hectares en propriété, 300 000 €
- Bâtiments : 400 000 € dont 50 000 € pour l'habitation
- Matériel :
 - Tracteur : 100 000 €
 - Travail du sol : 80 000 €
 - Installation de traite : 280 000 €
 - 75 vaches laitières : 75 000 €
 - Cheptel de renouvellement : 25 000 €
 - Stocks : 60 000 €
 - Droits incorporels : 120 000 €

2) Calcul des amortissements en rythme de croisière

La première étape est le calcul des amortissements (tableau 1) et la deuxième étape est le calcul du revenu imposable (tableau 2) :

Figure 14

Calcul des amortissements en rythme de croisière

Base d'amortissements		Danemark		France		Allemagne		Pays-Bas	
		Durée ou taux	Amortissements	Durée ou taux	Amortissements	Durée ou taux	Amortissements	Durée ou taux	Amortissements
Bâtiments	400 000 €	25 ans 4% +3 %	28 000 €	20 ans	20 000€	33,33 ans	12 000 €	25 ans	16 000 €
Tracteur	100 000 €	De 0 à 25 %	Maximum possible : 115 000 € Choix : 94 283 €	5 ans	20 000€	8 ans	12 500 €	6 ans (VR 25%)	12 500 €
Travail du sol	80 000 €			10 ans	8 000€	10 ans	8 000€	7 ans (VR 10%)	10 285 €
Matériel de traite	280 000 €			12 ans	23 333 €	12 ans	22 400 €	8 ans (VR 15%)	29 750 €
Amortissements totaux			<u>122 283 €</u>		<u>71 333 €</u>		<u>54 900 €</u>		<u>68 535 €</u>

Conclusion :

Des quatre pays étudiés, le Danemark est celui qui a un système d'amortissement par pool spécifique qui est le plus flexible. Il faut cependant préciser que le choix d'un taux d'amortissement très élevé limitera les amortissements des exercices suivants. Les trois autres pays (Allemagne, France et Pays-Bas) ont quant à eux un système similaire et moins flexible. C'est même en Allemagne que ce système est le plus rigide (car les durées sont fixées par l'administration), et c'est le pays où les amortissements sont les moins élevés.

Les amortissements totaux varient d'un pays à l'autre (de 68 535 € à 122 283 €). Afin d'analyser ces résultats, nous traiterons ces données poste par poste :

Pour les bâtiments : les amortissements varient du simple au double du fait des durées. On constate qu'en Allemagne la durée est de 33,33 ans. Avec une durée identique à celle des Pays-Bas, le Danemark majore le taux de 3% et se trouve être le pays qui a les amortissements les plus élevés.

Pour le matériel : Les amortissements sont relativement similaires en France, Allemagne et Pays-Bas. Le Danemark se distingue par le système du pool qui laisse une grande latitude (de 0% à 25%). Dans la cas présent, le total choisi est celui qui correspond à un impôt sur le revenu nul.

3) Calcul des prélèvements obligatoires sur un revenu identique

Dans un premier temps, pour refléter les dispositifs fiscaux applicables au revenu d'une entreprise agricole, observons ce qu'il advient si le revenu déclaré était le même dans les quatre pays, par exemple 30 K€ puis 60 K€.

Figure 15
Calcul des prélèvements obligatoires en rythme de croisière sur un revenu identique de 30 K€

	Danemark	France	Allemagne	Pays-Bas
Revenu	30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €
Cotisations sociales	-	13 122 €	9 240 €	5 927 €
Cotisation chômage	2 400 €	-	-	-
Impôt sur le revenu	9 108 €	1 023 €	4 732 €	801 €
Total des prélèvements obligatoires	11 508 €	14 145 €	13 972 €	6 728 €
Taux de prélèvements obligatoires	38,36 %	47,15%	46,57%	22,43%

Figure 16
Calcul des prélèvements obligatoires en rythme de croisière sur un revenu identique de 60 K€

	Danemark	France	Allemagne	Pays-Bas
Revenu	60 000 €	60 000 €	60 000 €	60 000 €
Cotisations sociales	-	22 736 €	9 240 €	12 868 €
Cotisation chômage	4 800 €	-	-	-
Impôt sur le revenu	18 580 €	5 612 €	19 338 €	3 801 €
Total des prélèvements obligatoires	23 380 €	28 348 €	28 578 €	16 669 €
Taux de prélèvements obligatoires	38,96 %	47,25%	47,63%	27,78%

Conclusion :

En partant d'un revenu similaire de 30 K €, il résulte des prélèvements obligatoires différents selon les pays. Le taux de prélèvement varie de 22% (Pays-Bas) à 47% (France). En partant d'un revenu de 60 K€, le taux de prélèvements obligatoires varie mais le classement des pays est quasi similaire (par rapport à un revenu de 30 K €). Ces niveaux de prélèvement varient d'environ 28% (Pays-Bas) à 47% (France et Allemagne).

En doublant le revenu (de 30 K€ à 60 K€), on constate :

- La variation du taux de prélèvements obligatoires est différente selon les pays. Le taux de prélèvements reste relativement stable au Danemark, en France et en Allemagne. Aux Pays-Bas, on constate en revanche une variation significative.
- La relative stabilité constatée en Allemagne, en France et au Danemark s'explique par des raisons différentes : en Allemagne, c'est la base fixe des cotisations sociales conjuguée à la progressivité de l'impôt qui explique cette stabilité. En France, la déduction fiscale des cotisations sociales limite la progression de l'imposition. Au Danemark, c'est l'amplitude des tranches d'impôt qui explique la stabilité.
- La variation aux Pays-Bas s'explique par la variation des cotisations sociales non-déductibles.

On constate qu'en France et en Allemagne, sur un revenu similaire de 60 K €, le total des prélèvements obligatoires est similaire (autour de 28 400 €, soit environ 47 %). Aux Pays-Bas, lorsque l'on passe d'un revenu de 60 K€ à un revenu de 30 K€, le taux baisse de 5,3 %. Ces différences s'expliquent par le taux d'imposition et les taux et l'assiette des cotisations sociales.

Sur l'impôt : sur un revenu de 30 K€, l'amplitude est de 3% à 30%. Sur un revenu de 60 K€, là aussi l'amplitude est importante, de 6% à 32%.

C'est au Danemark que l'impôt (incluant les cotisations sociales) est le plus important (autour de 30% quelque soit le revenu). C'est en Allemagne que l'impôt progresse le plus passant de 16% à 32% .

Sur les cotisations sociales : sur un revenu de 30 €, elles varient de 0% à 44 % et de 0% à 37% sur un revenu de 60 K€.

Pour rappel, au Danemark, les cotisations sociales étant confondues avec les impôts, elles ne sont pas apparentes.

En Allemagne, la base des cotisations sociales est fixe, et aux Pays-Bas, les cotisations sociales ne sont pas déductibles du revenu. En revanche en France, elles sont dégressives au-delà du plafond annuel de la Sécurité Sociale.

Ainsi, les taux de prélèvements obligatoires, pour un même niveau de revenu agricole, diffèrent entre les quatre pays étudiés. Mais cette comparaison ne suffit pas à l'analyse car elle ne traduit pas fidèlement l'imposition à laquelle serait soumise une même exploitation dans les quatre pays. La base imposable ne serait pas identique, notamment parce que les règles relatives à l'amortissement ne sont pas identiques.

4) Calcul des prélèvements obligatoires en rythme de croisière

Prenons maintenant l'hypothèse centrale que les exploitations ont la même performance économique, qu'elles génèrent donc le même résultat de 128 500 € avant amortissement et cotisations sociales. Compte tenu des différences dans les possibilités d'amortissements de chaque pays, la base imposable sera alors différente.

Figure 17

Calcul des prélèvements obligatoires en rythme de croisière

	Danemark	France	Allemagne	Pays-Bas
Résultat avant amortissements et cotisations sociales	128 500 €	128 500 €	128 500 €	128 500 €
Amortissements totaux	122 283 €	71 333 €	54 900 €	68 535 €
Résultat après amortissements et avant cotisations sociales	6 217 €	57 167 €	73 600 €	59 965 €
Cotisations sociales	-	43.75% x 36372 28.88% x 20795 = 21915 €	9 240 €	12 558 €
Revenu imposable	6 217 €	35 252 €	64 360 €	59 965 €
Impôt sur le revenu	Cotisation chômage (8%) : 497 € Impôt sur le revenu : 0 €	5 009 €	21 414 €	3 800 €
Total des prélèvements obligatoires	<u>497 €</u>	<u>26 924 €</u>	<u>30 654 €</u>	<u>16 358 €</u>

Conclusion :

En partant d'un revenu similaire de 128 500 €, dans les quatre pays, il est flagrant de constater une différence importante dans le total des prélèvements obligatoires est la conséquence directe des possibilités plus ou moins importantes de choix des amortissements.

Par delà le calcul des amortissements déjà évoqué, notamment l'approche plus flexible en vigueur au Danemark, et qui explique une part décisive des écarts, les systèmes diffèrent sur le financement de la protection sociale et le niveau de cotisations sociales.

Au Danemark et aux Pays-Bas, c'est le revenu après amortissement qui sert de base au calcul de l'impôt et des cotisations sociales (ces dernières étant incluses dans l'impôt au Danemark). Dans ces deux pays, les cotisations ne constituent pas une charge déductible du revenu imposable.

En France et en Allemagne, les cotisations sociales constituent une charge déductible du revenu. Cependant, elles sont calculées sur un revenu imposable pour la France et sur une base fixe indépendante du revenu sur l'Allemagne.

Au final, la part principale des prélèvements obligatoires en France porte sur les cotisations sociales, qui sont dégressives, et en Allemagne, sur l'IRPP, qui lui est progressif.

Dans notre exemple, au Danemark, sans pratiquer un amortissement exceptionnel, l'imposition est quasi nulle. Aux Pays-Bas, l'imposition apparaît assez modérée.

La question de l'optimisation du résultat :

Un des moyens d'optimiser le résultat fiscal est de jouer sur les amortissements pour autant que la législation du pays le permette. C'est au Danemark qu'existe la plus grande flexibilité dans le choix des amortissements avec un taux variant de 0 à 25 % pour le matériel et les installations. En France, la seule possibilité est la pratique d'amortissements dérogatoires réservés au matériel neuf. La conséquence est l'accélération artificielle du rythme de renouvellement du matériel. Aux Pays-Bas et en Allemagne, l'optimisation ne passe pas par les amortissements mais par le biais de déductions extracomptables de versements à des régimes de retraite facultatifs mais qui n'ont pas été prises en compte dans cet exemple. Cette possibilité existe aussi en France et au Danemark.

B. Situation 2 : Cession totale d'une exploitation agricole

En partant des éléments retenus pour l'exploitation en rythme de croisière, l'analyse va porter sur la cession totale de l'exploitation.

L'acheteur de l'exploitation peut être aussi bien en phase d'installation qu'en phase d'agrandissement. Cela n'aura pas d'incidences sur la valorisation de la cession ni sur le traitement fiscal appliqué à celle-ci.

1) Description chiffrée de l'exploitation à céder

Situation :

Cessation totale d'activité par un chef d'entreprise de 55 ans par cession en dehors du cadre familial, d'une exploitation individuelle en production laitière.

Exploitation acquise en 2000 et cession en 2011.

Le chiffre d'affaires moyen est de 300 000 € par an et le revenu annuel généré est de 40 000 €.

Pour les DPU et quota laitier, deux hypothèses ont été retenues, qui tiennent compte de l'incertitude sur la date d'abandon des quotas et l'incertitude quant à la valeur future des DPU. Ainsi, deux hypothèses sont retenues concernant les actifs incorporels, la première est la cession à un prix inférieur à leur valeur ; la deuxième est la cession à un prix supérieur à leur valeur. Les prix de cession sont ceux constatés en moyenne sur le marché dans les différents pays. Etant donné les écarts importants de prix de vente du foncier dans les 4 pays étudiés, l'analyse est réalisée hors foncier.

Le tableau ci-après indique le supplément d'impôt généré par la cession (plus-value) qui s'ajoutera à l'impôt calculé sur le revenu courant de 40 000 €.

Au plan fiscal, la cession d'une exploitation génère, côté cédant, un revenu important et/ou des plus-values. Côté repreneur, que ce soit dans un but d'installation ou d'agrandissement, les dispositifs fiscaux qui accompagnent la reprise sont sans relation avec le montant de la reprise. Ils portent plus sur le financement et les abattements (Voir Partie II. B. Installation). Aussi, nous étudierons plus particulièrement les conséquences fiscales du point de vue du cédant et leur incidence sur la négociation avec le repreneur.

Figure 18	Cession d'exploitation								
	Nature de l'actif	Prix de revient	Valeur nette comptable	Prix de vente	Plus-values comptables	Plus-values taxables			
						Allemagne	Danemark	France	Pays-Bas
Bâtiments	400 000 € dont 50 000 € pour la maison d'habitation	250 000 € dont 50 000 € pour la maison d'habitation	200 000 € et 200 000 € pour la maison d'habitation	0 € 150 000 €	0 € Exonéré	0 € Exonéré	0 € Exonéré	0 € 150 000 €	
Matériel d'installation	460 000 €	250 000 €	275 000 €	25 000 €	25 000 €	25 000 €	12 500 € court-terme	25 000 €	
Cheptel : 75 vaches	75 000 €	75 000 €	90 000 €	15 000 € (revenu)	15 000 € (revenu)	15 000 € (revenu)	15 000 € (revenu)	15 000 € (revenu)	
Cheptel : 45 génisses (renouvellement)	25 000 €	25 000 €	30 000 €	5 000 €	5 000 €	5 000 €	5 000 €	5 000 €	
Stocks	60 000 €	60 000 €	60 000 €	-					
Droits incorporels (droits à produire et DPU)	120 000 €	120 000 €	Hypothèse 1 : 80 000 € Hypothèse 2 : 200 000 €	Hypothèse 1 : -40 000 € Hypothèse 2 : 80 000 €	Hypothèse 1 : -40 000 € Hypothèse 2 : 80 000 €	Hypothèse 1 : -40 000 € Hypothèse 2 : 80 000 €	Hypothèse 1 : -40 000 € (non-déductible) Hypothèse 2 : 40 000 € (long-terme)	Hypothèse 1 : -40 000 € Hypothèse 2 : 80 000 €	
Total	1 440 000 €	780 000 €	Hypothèse 1 : 935 000 € Hypothèse 2 : 1 055 000 €	Hypothèse 1 : 155 000 € Hypothèse 2 : 275 000 €	Hypothèse 1 : 5 000 € Hypothèse 2 : 125 000 €	Hypothèse 1 : 5 000 € Hypothèse 2 : 125 000 €	Hypothèse 1 : 32 500 € (court-terme) Hypothèse 2 : 40 000 € (long-terme) et 32 500 € (court-terme)	Hypothèse 1 : 136 400 € Hypothèse 2 : 242 000 €	
Imposition brute sans optimisation (générée par la plus-value)					Hypothèse 1 : 1 650 € Hypothèse 2 : 51 341 €	Hypothèse 1 : 2 050 € Hypothèse 2 : 68 149 €	Hypothèse 1 : IR : 9 934 € Hypothèse 2 : IR (9 934 €) + Plus-values (12 520 €) = 22 454 €.	Hypothèse 1 : 60 367 € Hypothèse 2 : 108 689 €	

Influence des régimes de fiscalité de l'entreprise agricole sur les structures de production :
une analyse comparée dans quatre pays européens : Allemagne, Danemark, France et Pays-Bas
Août 2012

2) Analyses des données :

Au regard de ces données, il apparaît qu'à partir d'une plus-value comptable identique (155 000 € ou 275 000 €, selon les hypothèses), les résultats imposables pour le cédant sont très différents. L'explication réside, selon les pays, dans le traitement particulier des plus-values (cas de la France) et le taux de prélèvement s'y appliquant.

Ainsi, tous les pays sauf les Pays-Bas exonèrent la plus-value relative à l'habitation pour autant qu'elle soit la résidence principale de l'exploitant.

Seule la France opère une distinction entre plus-values à court-terme (taxées comme du revenu, au taux progressif) et plus-values à long-terme (taxées au taux fixe de 19 % + 12,3 % de contributions sociales). Enfin, en France, contrairement aux autres pays, les moins-values à long terme sur des éléments non-amortissables ne peuvent pas s'imputer sur des plus-values à long-terme constatées sur des éléments amortissables.

De ce fait, en hypothèse 1, le surplus d'imposition variera de 1 650 € en Allemagne à 60 367 € aux Pays-Bas. La France soumettra 32 500 € au taux progressif de l'IRPP.

Dès lors, les résultats de l'imposition brute sans optimisation sont très variables selon le pays, et diffèrent selon les hypothèses retenues.

Les Pays-Bas sont le pays qui taxe le plus (avec 60 367 € prélevés pour l'hypothèse 1, 108 689 € pour l'hypothèse 2).

L'Allemagne est celui qui taxe le moins en hypothèse 1 avec 1 650 € et la France est le pays qui taxe le moins en hypothèse 2 avec 22 454 €.

Selon l'hypothèse 2, en pourcentage de la plus-value comptable (donc financière), le surplus d'imposition représente pour les Pays-Bas 39,52 %, le Danemark 24,78 %, l'Allemagne 18,67 % et la France 8,17 %.

NB Ces résultats valent pour la situation retenue, centrale vis-à-vis de la taille des entreprises dans les quatre pays. Si pour l'Allemagne ou le Danemark la taille n'a pas (ou peu) d'incidence, l'imposition pourrait être plus forte ou plus faible en France selon le chiffre d'affaires (cf partie 2 C). Aux Pays Bas, elle serait plus faible pour une exploitation de petite taille. Enfin nous sommes hors cas de départ à la retraite pour lequel l'exonération est presque totale en France.

Les éléments ci-dessus correspondent à une transaction qui s'est effectuée sur la valeur patrimoniale de l'entreprise (sur la base de la valeur des actifs). Cette valeur n'a pas la même signification économique dans les quatre pays car les entreprises ne dégagent pas le même revenu disponible après prélèvements obligatoires comme le montre le tableau ci-dessous reprenant l'exemple de l'entreprise en rythme de croisière.

Figure 19				
Calcul de la valeur économique de l'entreprise				
	Danemark	France	Allemagne	Pays-Bas
Résultat avant amortissements et cotisations sociales	128 500 €	128 500 €	128 500 €	128 500 €
Total des prélèvements obligatoires	497 €	26 924 €	30 654 €	16 358 €
Revenu disponible après prélèvements obligatoires	<u>128 003 €</u>	<u>101 576 €</u>	<u>97 666 €</u>	<u>112 142 €</u>

La capacité de l'exploitation reprise à dégager la ressource financière nécessaire au financement de son acquisition est un critère qui représente la valeur économique de l'entreprise. Celle-ci est différente de sa valeur patrimoniale. La négociation entre cédant et repreneur prend en compte ces deux valeurs. Pour traduire le poids relatif de ces deux valeurs selon la fiscalité des quatre pays, les tableaux suivants expriment d'une part la durée nécessaire pour dégager le financement de la reprise sur la base de sa valeur patrimoniale, puis d'autre part la valeur nette cédant pour une même durée (c'est-à-dire pour une même valeur économique).

3) Poids économique d'une négociation fondée sur l'évaluation patrimoniale :

Figure 20						
Nombre d'années de revenu disponible nécessaires pour une valeur d'achat identique (valeur patrimoniale)						
	Revenu disponible après prélèvements obligatoires	Valeur de vente	Valeur de vente hors foncier et habitation	Années de revenu disponible sur vente hors foncier	Prélèvements obligatoires cédant	Net cédant
DK	128 003	2 135 000	735 000	5.74	461 524	1 673 476
D	97 666	2 135 000	735 000	7.53	177 380	1 957 620
F	101 576	2 135 000	735 000	7.24	159 662	1 975 338
NL	112 142	2 135 000	735 000	6.55	70 928	2 064 072

L'acquisition à la valeur patrimoniale représente moins de six années de revenu disponible (cf. figure 17) au Danemark mais sept ans et demi en Allemagne. L'équilibre dans la négociation ne se situera pas au même niveau dans les différents pays.

L'effort économique pour le preneur danois est le plus faible des quatre pays, alors que parallèlement le cédant est lui fortement taxé. La France et l'Allemagne ont des prélèvements obligatoires assez identiques, pénalisants pour le repreneur. Aux Pays-Bas, le repreneur et le cédant sont moins taxés qu'en France et en Allemagne.

4) Conséquence pour le cédant d'une négociation dominée par la valeur économique :

Pour apporter un éclairage sur la position du preneur dans la négociation, prenons comme référence l'effort d'investissement au Pays bas.

Figure 21						
Calcul de la valeur de vente compte tenu du revenu disponible (valeur économique)						
	Revenu disponible après prélèvements obligatoires	Valeur de vente	Valeur de vente hors foncier et habitation	Années de revenu disponible /vente hors foncier	Prélèvements obligatoires cédant	Net cédant
DK	128 003	2 238 956	838 956	6.55	523 398	1 715 558
D	97 666	2 040 122	640 122	6.55	137 531	1 902 591
F	101 576	2 065 748	665 748	6.55	140 850	1 924 898
NL	112 142	2 135 000	735 000	6.55	70 928	2 064 072

Dans l'hypothèse où la négociation est dominée par la valeur économique, la valorisation pour le cédant s'améliore un peu au Danemark. Elle se dégrade en Allemagne et en France dans des proportions voisines mais selon des mécanismes différents. En Allemagne, la moins value sur les actifs d'exploitation est déductible des plus values foncières. En France les moins values ne sont pas déductibles, mais elles sont moins élevées.

Conclusion au regard des aspects économiques :

En France :

Le cédant cherchera à être en dessous des seuils de taxation des plus-values (CA inférieur à 250 000 €). Dans cette situation, l'optimisation fiscale avant la cession comme à son issue, incite à avoir un parc matériel neuf autant que faire se peut. La conséquence pourra en être une valeur patrimoniale très élevée et donc éloignée de la valeur économique. Pour le repreneur, la négociation basée sur la valeur économique sera d'autant plus difficile. Si le cédant reste taxable aux plus-values, il ira jusqu'à l'âge de la retraite et dans ce cas, les plus-values seront exonérées. D'une manière générale cela peut tendre à retarder la cession en France, seul pays où cette considération entre en ligne de compte.

Au Danemark :

Le cédant peut mieux valoriser car la pression fiscale et sociale sur l'activité du repreneur est plus faible. Toutefois l'écart avec les autres pays reste important et le preneur est nettement privilégié. Le système d'amortissement en pool qui par ailleurs conduit à privilégier un effort d'investissement régulier est de nature à ne pas créer de trop gros écart entre valeur économique et valeur patrimoniale. Cela joue plus encore lorsque l'entrepreneur prépare la cession de l'exploitation, puisque c'est le seul moment au Danemark où interviendra la taxation des plus values.

En Allemagne :

La pression fiscale étant importante, la seule stratégie pour le cédant est le dépôt sur un fonds de retraite ou la négociation avec le repreneur du versement d'une rente, plutôt qu'un paiement cash.

Aux Pays-Bas :

La fiscalité étant assez équilibrée et plutôt favorable au cédant avec un abattement sur les plus-values en-dessous d'un certain seuil, la valeur patrimoniale aura tendance à être assez élevée et recherchée par le cédant. La seule solution pour le repreneur réside dans le versement d'une rente au cédant, comme en Allemagne.

L'examen des possibilités d'optimisation, par exemple le versement sur des fonds de retraite (permettant au cédant d'assurer son avenir financier au Danemark, en Allemagne et aux Pays-Bas) ou l'exonération des plus-values en fonction du chiffre d'affaires (France et Pays-Bas) met en évidence le rôle prépondérant de la situation fiscale du cédant quant au montant de la cession.

Exception à cette règle, on notera l'initiative au Danemark, d'élargissement du principe de continuité de l'entreprise aux cessions vers les salariés.

Toutefois la taille des exploitations ayant tendance à augmenter, la valorisation de la cession de l'exploitation va trouver ses limites dans la capacité à dégager du résultat de l'exploitation objet de la cession.

Des solutions sont conçues pour apporter de la progressivité dans l'effort financier : il en est ainsi du versement d'une rente, ou du financement selon le mécanisme de « Tante Agatha ».

Enfin il convient de considérer la question de la cession du foncier aux Pays-Bas, où l'enjeu est de

taille. En effet, dans ce pays, le prix de la terre est très élevé et les plus-values sur les terres agricoles ne sont pas taxées. Dans un souci d'équité entre les entreprises agricoles et non-agricoles, la réflexion en cours porte sur la modification des règles de taxation, alors qu'en Allemagne, ce sujet ne semble pas d'actualité.

C. Situation 3 : Diversification des activités

1) Préambule : les règles fiscales en matière de diversification selon les pays

La diversification des activités est traitée différemment selon les pays étudiés. Deux approches fiscales des revenus existent : cédulienne et économique.

Au Danemark et aux Pays-Bas, toute activité économique non-salariée -qu'elle soit agricole, commerciale ou industrielle- est imposée comme un revenu d'activité indépendante.

En Allemagne et en France, l'agriculture a sa propre catégorie fiscale de revenus, différente de l'activité industrielle et ou commerciale. Voir pour les règles la partie revenus agricole (Partie II. A. 1.).

Trois activités de diversification ont été évoquées : biogaz, travaux publics et ventes directes (Voir Partie II. Généralités). Dans la perspective d'une analyse fiscale, il apparaît que le type même d'activité (agricole ou non-agricole) est sans incidence sur le résultat final en terme d'impôt et de cotisations sociales. En France et en Allemagne (les deux pays qui différencient les activités agricoles et non-agricoles), la seule contrainte apparaîtra en cas de dépassement des seuils. En effet, la tenue d'une deuxième comptabilité sera nécessaire mais ne changera rien au plan fiscal dans la mesure où les résultats BA et BIC seront additionnés pour établir l'Impôt sur le Revenu. De plus, en France, dans un souci de simplification, l'agriculteur exerçant une activité de diversification ne cotisera qu'à un seul régime social, celui de son activité principale.

En revanche en France les éventuels déficits de l'une des activités ainsi séparées ne pourront être déduits des bénéfices de l'autre. Un handicap fréquent dans les périodes de démarrage d'une activité de diversification.

2) Diversification : données et calcul de l'imposition

Données :

Pour cet exemple nous considérerons que l'activité de diversification (agricole ou non) s'ajoute à une activité agricole en rythme de croisière qui génère un même revenu de 60 000 € dans les quatre pays. L'activité de diversification génère, quant à elle, un chiffre d'affaires de 331 000 € et un revenu de 56 900 €.

Figure 22

Calcul des prélèvements obligatoires en cas de diversification

	Danemark	France	Allemagne	Pays-Bas
Revenu initial	60 000 €	60 000 €	60 000 €	60 000 €
Revenu de diversification	56 900 €	56 900 €	56 900 €	56 900 €
Cotisations sociales	-	39 169 €	9 240 €	17 830 €
Cotisation chômage	9 352 €	-	-	-
Impôt sur le revenu	47 798 €	18 512 €	39 355 €	19 925 €
Total des prélèvements obligatoires	57 150 €	57 681 €	48 595 €	37 755 €
Total des prélèvements obligatoires avant la diversification	23 380 €	28 348 €	28 578 €	16 669 €
Différence des prélèvements obligatoires	33 770 €	29 333 €	20 017 €	21 081 €

3) Analyse des données

Partant d'une exploitation en rythme de croisière (générant un revenu de 60 000 €) à laquelle il est adjoint une activité de diversification (générant un revenu de 56 900 €), les résultats sont effectivement différents d'un pays à l'autre.

Au Danemark :

Les prélèvements obligatoires avant et après diversification sont respectivement de 23 380 € et 57 150 €. Le calcul du pourcentage de prélèvements obligatoires avant et après diversification donne 38,97 % et 48,88 %.

Cette augmentation du taux des prélèvements obligatoires (environ 10%) est la conséquence directe de la progressivité de l'impôt au Danemark.

En France :

Les prélèvements obligatoires avant et après diversification sont de 29 333 € et 55 781 €. Le calcul du pourcentage de prélèvements obligatoires avant et après diversification donne 47,25 % et 47,72 %. L'absence de variation du taux des prélèvements obligatoires, en France, est la conséquence du plafonnement des cotisations sociales dont le taux est moins important, dès lors que l'on dépasse le plafond annuel de la Sécurité sociale (36 372 €).

En Allemagne :

Les prélèvements obligatoires avant et après diversification sont de 28 578 € et 48 595 €. Le calcul du pourcentage de prélèvements obligatoires avant et après diversification donne 47,63 % et 41,58 %. Le taux de prélèvements obligatoires baisse du simple fait que les cotisations sociales ne sont pas calculées sur le revenu dégagé mais sur un montant fixe.

Aux Pays-Bas :

Les prélèvements obligatoires avant et après diversification sont de 16 669 € et 37 755 €. Le calcul du pourcentage de prélèvements obligatoires avant et après diversification donne 27,78 % et 32,30 %.

La faible variation du taux des prélèvements obligatoires, aux Pays-Bas, est la conséquence du plafonnement des cotisations sociales qui ne sont plus appelées quand le revenu dépasse un montant. (il est à noter que ce montant (33 063 €) est proche de celui du plafond annuel de la Sécurité sociale en France (36 372 €)).

Conclusion :

Il ressort donc de cette analyse trois tendances, liées au mode de calcul des prélèvements obligatoires, suite à l'adjonction d'une activité de diversification :

- Le taux de prélèvement est plus faible en Allemagne après adjonction de l'activité de diversification. La baisse du pourcentage des prélèvements obligatoires est liée au fait que les cotisations sociales sont appelées sur une base fixe.
- Le taux de prélèvement est stable en France. Cette stabilité est logique eu égard à la progressivité de l'impôt sur le revenu et à la limitation de celle des cotisations sociales.
- Le taux de prélèvement augmente au Danemark et aux Pays-Bas. Cette hausse du pourcentage des prélèvements obligatoires après adjonction d'activité de diversification s'explique par le fait que la base de l'impôt et des cotisations sociales est commune. Les cotisations sociales ne constituant pas une charge déductible.

Ces tendances sont la conjonction de la progressivité de l'impôt (cf partie I.) et de l'assiette et des taux de cotisations sociales.

En ce qui concerne la fiscalité ou l'imposition des revenus tirés de cette activité accessoire, il ne semble pas qu'il y ait une influence déterminante sur la décision économique de diversification. De plus, le fait de devoir scinder fiscalement les activités (en Allemagne et en France) ne change rien au résultat financier ni au revenu imposable global (somme des revenus agricoles et non agricoles si les deux activités sont bénéficiaires), d'autant moins que les cotisations sociales sont appelées par un seul régime, sur la base du total des revenus agricoles et non agricoles. En revanche, si l'une des deux activités est déficitaire, les règles particulières d'imputation des déficits de différentes catégories peuvent pénaliser l'entrepreneur qui paiera l'impôt sur un revenu fiscal supérieur à son revenu économique global réel.

Néanmoins, en France, le moyen privilégié pour la diversification des activités est l'organisation sociétaire en créant deux structures différentes (l'une de production et l'autre de commercialisation). L'inconvénient d'une double structure est souvent compensé par le maintien de la structure de production en dessous des limites de taxation des plus-values.

D. Situation 4 : La gestion du risque économique

Le risque économique se traduit, au plan comptable et fiscal, par une variation exceptionnelle des revenus. Cette variation peut être à la hausse ou à la baisse. Sur le plan économique, pour limiter les risques, les consultants des trois pays voisins donnent essentiellement des conseils de commercialisation ou de financement. Sur le plan fiscal, il existe des outils qui permettent de limiter les effets de ces variations sur les prélèvements obligatoires (pour la description des outils, voir Partie II. E. La variabilité économique).

Il convient de préciser que ces outils fiscaux sont utilisés essentiellement quand le risque est survenu ou constaté comptablement. De plus, il convient d'avoir à l'esprit que ces outils fiscaux ne sont pas opérants dans la prévention du risque économique. Ils ne sont utilisés que pour la gestion des conséquences de ce risque.

Dans la pratique :

- Aux Pays-Bas, en cas de perte, la solution utilisée est essentiellement le « carry-back » et en cas de hausse, la moyenne triennale.
- Au Danemark et en Allemagne, selon le régime d'imposition, en cas de perte, la solution utilisée est essentiellement le « carry-back » ou le « carry-forward ».
- Il n'y a qu'en France que le dispositif de la DPA existe. Dans la pratique, la DPA est utilisable autant en terme d'anticipation qu'en terme de risque survenu mais est peu utilisée¹².

Au regard de cette pratique, l'exemple chiffré sera décliné autour du dispositif de la moyenne triennale.

1) Gestion des risques : données et calcul de l'imposition en cas de revenu exceptionnel

En cas de revenu exceptionnel, l'outil fiscal utilisé en France et aux Pays-Bas est la moyenne triennale. Cet outil n'existe pas au Danemark ni en Allemagne. L'exemple chiffré permet de quantifier sur un même revenu exceptionnel l'impact de la moyenne triennale.

¹² Cahier CERFRANCE - Vers une fiscalité agricole dynamique – février 2012

Figure 23

Calcul des prélèvements obligatoires en cas de revenu exceptionnel en utilisant la moyenne triennale

	Danemark	France	Allemagne	Pays-Bas
Revenu moyen (n-1 et n-2)	60 000 €	60 000 €	60 000 €	60 000 €
Revenu de l'année n	116 900 €	116 900 €	116 900 €	116 900 €
Moyenne triennale fiscale	-	78 967 €	-	78 967 €
Cotisations sociales Avant moyenne triennale	-	39 169 €	9 240 €	17 830 €
Après moyenne triennale		39 169 €		16 389 €
Cotisation chômage	9 352 €	-	-	-
Impôt sur le revenu Avant moyenne triennale	47 798 €	18 512 €	39 355 €	19 925 €
Après moyenne triennale		10 638 €		7 816 €
Total des prélèvements obligatoires sans optimisation	57 150 €	57 681 €	48 595 €	37 755 €
Total des prélèvements obligatoires après optimisation	-	49 807€	-	24 205 €
Différence des prélèvements obligatoires	-	7 874 €	-	13 550 €

2) Analyse des données

L'impact de la moyenne triennale, en cas de revenu exceptionnel, est au Pays-Bas plus important qu'en France. Il est du double. La raison principale est que la moyenne triennale joue sur le revenu imposable qui aux Pays-Bas sert de base au calcul à la fois des cotisations sociales et de l'impôt. En France, la base de calcul des cotisations sociales est toujours le revenu fiscal de l'exercice avant moyenne triennale.

Conclusion :

Le travail comparatif des dispositifs fiscaux des quatre pays permet de dégager quelques lignes stratégiques dans chaque pays et de proposer des pistes d'évolutions :

Les lignes stratégiques de chaque pays :

Le Danemark favorise une politique régulière d'investissement par la flexibilité

Le système fiscal danois dispose de mesures fiscales permettant une flexibilité notable. Cette flexibilité est présente dans différents dispositifs :

- Le choix d'amortissement dans le système du pool qui permet ainsi de lisser le revenu et de limiter l'impact des plus-values.
- La possibilité pour un exploitant individuel d'utiliser le principe des bénéfices non-distribués qui favorise le maintien des capitaux sur l'entreprise

Tout cela permet une politique d'investissement pour le développement de l'entreprise. La fiscalité, au travers de la taxation des plus-values, intervient principalement au moment de la cession. Cette particularité, conjuguée à une faible taxation des revenus annuels, favorise une négociation avec le repreneur fondée sur la valeur économique de l'entreprise. Le principe de continuité économique (le repreneur poursuit les plans d'amortissements du cédant qui, lui, ne dégage pas de plus value taxable) étendu aux salariés, illustre également cette tendance.

Par essence, l'absence de spécificité agricole de la fiscalité n'a pas d'incidence sur la diversification des activités ou la vente directe. Sur ce point, il en va de même aux Pays-Bas.

Les Pays-Bas utilisent la modération fiscale dans une logique patrimoniale et un soutien financier au démarrage

Le système fiscal hollandais modère la pression fiscale par la méthode de calcul du revenu soumis à impôt. Le système d'exonération des plus-values pour les exploitations de taille moyenne (et l'exonération générale sur la plus-value sur les terres agricoles, aujourd'hui au cœur des discussions) favorise une logique d'investissement à forte dimension patrimoniale. En compensation, pour favoriser le démarrage de l'activité, le prêt dit de « tante Agatha » facilite l'accès au crédit et le système de versement de rente au cédant permet un paiement progressif de l'acquisition de l'exploitation.

L'Allemagne pratique la neutralité fiscale

La pression fiscale paraît assez proche de celle constatée en France, plus élevée que au Danemark et aux Pays-Bas. En Allemagne, comme en France, une spécificité agricole est reconnue. Le choix réalisé paraît plus relever d'une volonté de taxer de manière assez systématique tout revenu constaté, qu'il provienne de l'activité ou des plus-values de cession, plutôt que d'orienter dans un sens ou un autre l'activité économique.

Un contrôle administratif rigoureux caractérise l'Allemagne : les taux d'amortissement sont fixés par l'administration et les provisions sont très encadrées. De plus, il faut noter que les cotisations sociales sont indépendantes du revenu.

Si l'Allemagne met en place des outils fiscaux pérennes, il n'en demeure pas moins qu'une politique de relance de l'investissement a été mise en place en 2009-2010. Une des rares entorses à la neutralité fiscale consiste à favoriser la reprise par le paiement progressif sous forme de rente au cédant.

La France allie un soutien ciblé et des outils juridiques spécifiques pour orienter les structures d'exploitation

La politique fiscale en matière agricole profite essentiellement aux petites et moyennes entreprises notamment par le biais de la DPI et des exonérations des plus-values liées aux chiffres d'affaires.

Pour compenser les effets de l'augmentation de la valeur patrimoniale des entreprises qui en découle, l'option choisie combine :

- la distinction des plus-values à long-terme qui limite considérablement l'imposition lors de la cession ;
- des exonérations fiscales pendant la période de début d'activité ;
- et des spécificités propres aux sociétés agricoles qui constituent un véritable atout à la création et à la transmission.

La diversification est favorisée si elle reste marginale, (c'est-à-dire inférieure aux seuils de chiffre d'affaires) car il n'y a pas de formalités supplémentaires dans la mesure où une seule comptabilité est nécessaire. Pour des développements de plus grande ampleur un cloisonnement des activités et de la fiscalisation des revenus est obligatoire.

Orientation économique ou patrimoniale :

Il apparaît ainsi que la question de l'influence de la fiscalité sur les structures se pose particulièrement en France mais elle ne trouve son expression que combinée à une approche de structuration juridique de l'exploitation agricole.

Seuls les Pays-Bas ont quelques traits de fiscalité ayant une influence liés à la taille de l'entreprise. Certaines mesures ne s'appliquent qu'aux petites exploitations, tel l'abattement sur les plus values de cession de l'exploitation.

Si comme la France, l'Allemagne a des règles fiscales agricoles spécifiques, les revenus des différentes activités y sont fongibles ensuite, évitant le handicap de non déductibilité des éventuels déficits d'une activité sur l'autre (enjeu fort au démarrage d'une activité de diversification). En France des restrictions à ces imputations existent.

Enfin, par delà la question de la structure de l'exploitation, la fiscalité traduit une orientation plus économique au Danemark et dans une moindre mesure en Allemagne ; plus patrimoniale aux Pays-Bas et en France.

Les pistes d'évolutions :

L'analyse comparative et la confrontation aux enjeux de « reprenabilité », de diversification et de pérennité traités dans la partie III, nous conduisent à proposer des pistes d'évolution pour donner plus de fluidité économique aux entreprises agricoles. Parmi lesquelles :

- **Dans la perspective d'une gestion de trésorerie prudente, comme mis en place au Danemark, accorder la possibilité pour les TPE de bénéficier des avantages de l'Impôt sur les Sociétés** en distinguant entre les bénéfices prélevés et ceux laissés à la disposition de l'entreprise sans pour autant être imposées selon le régime IS.
- **Dans une optique d'accompagnement de la gestion du risque et en particulier du risque économique**, la DPA française apparaît comme novatrice au regard des pays étudiés et serait plus utilisée si certaines conditions étaient modifiées.
- **Enfin, sur la problématique de la transmission**, nous retenons avec intérêt la fiscalité allégée pour le cédant d'une exploitation, dès lors que la modalité de paiement de la cession permet de faciliter la reprise par un financement progressif. Cela est possible en Allemagne et aux Pays Bas pour les sommes versées par le repreneur sous forme de rente. Par ailleurs, aux Pays-Bas, des facilités de financement ont fait leur preuve avec le dispositif « Tante Agatha » largement utilisé.

Bibliographie :

- EFAC - "Taxation of agriculture, a guide to agriculture income tax" - Editions Kluwer - 2000
- INSEE - "Essor des sociétés agricoles : un recours accru au salariat et aux prestataires de services" - juin 2009
- OCDE - "Fiscalité et sécurité sociale dans le secteur agricole" - OCDE L'observateur - 2006
- Rapport du Sénat n°434
- Dicovert - "dictionnaire des termes et expressions d'économie et de gestion utilisés en agriculture" - Iger. Centres de Gestion
- *Rapport de mission présenté par Frédéric NIHOUS - Juin 2008* - « La diversification et la valorisation des activités agricoles au travers des services participant au développement rural ».
- AGRESTE - recensement agricole 2010
- INSEE - Première n°1243, juin 2009 - « Essor des sociétés agricoles ».
- Le Figaro - « les enjeux de l'impôt européen sur les sociétés » - août 2011.
- Agricultural census 2010 - Provisional results
- www.skm.dk/public/dokumenter
- Cahier CERFRANCE - « Vers une fiscalité agricole dynamique » - février 2012

Lexique :

AGENTS ECONOMIQUES :

Les agents économiques sont les acteurs de l'économie nationale.

Ils ont regroupés en grandes catégories homogènes selon la fonction économique principale qu'ils occupent. La comptabilité nationale distingue six grands groupes d'agents :

- Les sociétés et quasi sociétés
- Les institutions financières
- Les entreprises d'assurance
- Les administrations publiques
- Les administrations privées
- Les ménages

CARRY-BACK :

Possibilité offerte, sous certaines conditions, aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés de reporter un déficit subi pendant un exercice sur les bénéfices non distribués d'exercices précédents en faisant apparaître un excédent d'impôt sur les sociétés et donc une créance d'égal montant sur le Trésor.

IMPOTS ET TAXES

Prélèvements obligatoires destinés au financement des charges publiques Incombant à l'Etat ou

Influence des régimes de fiscalité de l'entreprise agricole sur les structures de production :
une analyse comparée dans quatre pays européens : Allemagne, Danemark, France et Pays-Bas
Août 2012

aux collectivités locales.

Différents critères peuvent être utilisés pour classer les impôts et taxes. La classification la plus utilisée conduit à distinguer trois grandes catégories :

- les impôts directs assis sur les revenus ou sur les biens,
- les impôts indirects assis sur la dépense ou la consommation,
- les droits d'enregistrement dus principalement sur les mutations.

Impôt réel. Impôt personnel :

Un impôt est dit personnel, lorsque, dans son calcul, il est tenu compte d'éléments relatifs à la situation du contribuable (Ex. Impôt sur le revenu).

Un impôt est dit réel lorsqu'il est lié à l'opération réalisée indépendamment de la personne qui la réalise (Ex. Taxe sur la valeur ajoutée).

Assiette de l'Impôt :

Ensemble des règles qui gouvernent la détermination de la base imposable, c'est-à-dire l'ensemble des éléments qu'il convient de retenir et de soumettre à tel ou tel impôt.

Exemple : En matière de TVA, la base imposable -dans le régime général comme dans le régime agricole- est constituée par le prix hors taxe (prix HT).

Liquidation de l'Impôt :

Opération consistant à déterminer le montant de l'impôt dû.

Exemple : En matière d'impôt sur le revenu, la liquidation de l'impôt consiste à déterminer la somme que tel redevable est tenu d'acquitter à ce titre.

Recouvrement d'un Impôt :

Action de perception de cet impôt par le Trésor public.

Comptabilisation des Impôts et taxes :

Dans la comptabilité d'une entreprise, les impôts et taxes, directs ou indirects, sont inscrits parmi les comptes de charges par nature.

Toutefois :

- l'impôt sur le revenu (IR ou IRPP) doit être considéré comme une dépense privée de l'exploitant (entreprises personnelles) ou des associés (entreprises sociétaires non soumises à l'impôt sur les sociétés) ;
- l'impôt sur les sociétés (IS) doit être inscrit dans le compte des charges de l'exercice, en bas du compte de résultat.

IMPOT SUR LE REVENU (IR ou IRPP)

Impôt annuel établi sur l'ensemble des revenus du foyer fiscal (revenu du chef de famille, de son conjoint et des personnes à charge ou rattachées sur demande au foyer fiscal).

L'impôt sur le revenu est dit "personnel", car il est tenu compte dans son calcul, d'éléments "subjectifs" propres à chaque contribuable (Ex. Nombre de personnes à charge permettant le calcul du quotient familial).

L'impôt sur le revenu est progressif, car pour son calcul, le revenu imposable est divisé en tranches successives auxquelles on applique des taux distincts progressifs.

Le montant de l'impôt obtenu par application du quotient familial (total du revenu imposable divisé par le nombre de parts).

Assiette de l'impôt sur le revenu

Détermination des revenus catégoriels nets

Les revenus catégoriels nets sont déterminés conformément aux règles prévues pour chaque

catégorie de revenu dont le contribuable a bénéficié au cours de l'année d'imposition. Les revenus catégoriels sont :

- les revenus fonciers,
- les bénéfices agricoles (BA),
- les bénéfices industriels et commerciaux (BIC),
- les bénéfices non commerciaux (BNC),
- les traitements, salaires, pensions et rentes viagères,
- les revenus des capitaux mobiliers,
- les plus-values et gains divers,
- les rémunérations allouées aux gérants ou aux dirigeants de certaines sociétés.

Détermination du revenu brut global

Le revenu brut global est, en principe, la somme algébrique des revenus catégoriels, mais il existe des cas particuliers.

Détermination du revenu Imposable (ou revenu global net)

Le revenu imposable s'obtient en retranchant du revenu brut global, certaines charges déductibles limitativement énumérées par la loi dans la mesure où elles ne sont pas déjà prises en compte dans le calcul des revenus catégoriels nets.

IMPOT SUR LES SOCIÉTÉS (IS)

L'Impôt sur les Sociétés (IS) est un impôt direct ayant pour base les bénéfices réalisés par les sociétés de capitaux et les SARL, ainsi que ceux réalisés par divers organismes et également par certaines sociétés de personnes (celles-ci pouvant relever de ce régime fiscal, soit à la suite d'une option, soit par l'application de dispositions particulières).

L'impôt au taux normal est versé spontanément à l'administration fiscale par échéances trimestrielles sur la base des bénéfices de l'exercice précédent, la régularisation intervenant lors de la clôture de l'exercice.

PLUS-VALUE (d'un élément de l'actif du bilan)

Différence positive entre la valeur réelle d'un élément de l'actif du bilan à une date donnée et sa valeur nette comptable (valeur d'origine diminuée des amortissements pour dépréciation pratiqués) figurant à l'actif du bilan à cette même date.

NB. Lorsque cette différence est négative, il s'agit d'une moins-value.

On distingue deux catégories de plus-values:

1. Les plus-values de cessions.
2. Les plus-values de réévaluation.

Plus-values de cessions :

Elles sont constatées en comptabilité lors de la sortie de l'élément d'actif du patrimoine de l'entreprise (vente, ...).

PRELEVEMENT LIBERATOIRE :

Prélèvement libératoire : le paiement à un taux fixe d'un impôt sur les dividendes ou revenus financier. Il est dit libératoire car les revenus auxquels il s'applique n'ont plus à être déclarés avec l'ensemble des autres revenus.

PRIX DE REVIENT

Le prix de revient est la valeur d'entrée (ou valeur d'origine).

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens sont comptabilisés à leur valeur d'entrée, qui est :

- pour les biens acquis à titre onéreux; leur coût d'acquisition,

- pour les biens produits par l'entreprise; leur coût de production,
- pour les biens reçus à titre d'apports en nature: leur valeur d'apport, c'est-à-dire la valeur figurant dans le traité d'apports.

RESULTAT FISCAL = RESULTAT IMPOSABLE

Résultat obtenu en appliquant au résultat déterminé à l'aide d'une comptabilité, diverses corrections exigées par la législation fiscale.

NB. Lorsque l'entreprise n'a pas d'obligation comptable, le résultat fiscal peut être déterminé forfaitairement.

REVENU

Le revenu désigne les montants pécuniaires qui sont perçus par un individu ou par une collectivité.

Les revenus sont de trois ordres :

- Fruit du capital ;
- Rémunération du travail (individus, sous l'appellation économique de ménage) et des services rendus et produits fournis (professionnels et personnes morales) (revenu d'activité) ;
- Revenu d'inactivité (retraites, allocations de nature sociale).

SOCIETE

Aux termes du Code civil, une société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre quelque chose en commun en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter.

Les sociétés régulièrement constituées, sauf les sociétés de fait et les sociétés en participation (dont les statuts ne font l'objet d'aucune publicité) sont dotées de la personnalité morale.

Les sociétés peuvent prendre différentes formes : la forme d'une société étant l'ensemble des dispositions légales caractérisant son statut juridique.

Classification des sociétés

Les sociétés peuvent être classées en utilisant différents critères ; les distinctions les plus fréquentes aboutissent aux classifications suivantes :

1. En fonction de la volonté de leurs fondateurs:

- Les sociétés de personnes (Ex. Société civile. Société en nom collectif, ...). Elles accordent une place prépondérante à la qualité des associés (intuitu personae).
- Les sociétés de capitaux. Dans cette catégorie de sociétés, les associés se groupent moins en raison d'une confiance réciproque qu'en raison des capitaux mis en commun. La responsabilité des associés vis-à-vis des créanciers de la société est limitée. Le type de cette catégorie est la Société anonyme.
- Les sociétés à responsabilité limitée (SARL), dont le régime fiscal est analogue à celui des sociétés de capitaux, sont en réalité des sociétés de personnes.

2. En fonction de leur activité :

- Les sociétés commerciales .. Les sociétés peuvent être réputées commerciales soit en raison de leur objet soit en raison de leur forme :
 - les sociétés commerciales par leur objet sont celles dont le but est de réaliser des opérations commerciales (exemple acheter pour vendre),
 - sont commerciales par leur forme, quel que soit leur objet, les sociétés constituées sous forme de : société anonyme, société à responsabilité limitée (SARL), société en commandite simple ou par actions, société en nom collectif.
- Les sociétés civiles. Sont civiles les sociétés dont l'objet est de réaliser des actes civils (c'est-à-dire non commerciaux) sous réserve qu'elles ne soient pas constituées sous une des formes

visées au précédent paragraphe. Les Coopératives agricoles et leurs unions forment une catégorie spéciale de société distincte des sociétés civiles et des sociétés commerciales

Régime fiscal des Sociétés (imposition des bénéfices)

Les bénéfices réalisés par les sociétés sont taxés différemment selon que la société relève du régime fiscal des sociétés de capitaux ou de celui des sociétés de personnes:

- Les bénéfices réalisés par les sociétés de capitaux sont soumis à l'impôt sur les sociétés (IS).
- Les résultats des sociétés de personnes non soumises à l'IS ne sont pas imposés au nom de la société mais au nom des associés à proportion de leurs droits sur le résultat (V. Affectation du résultat).

L'imposition est effectuée que les bénéfices soient distribués ou non. Il en est de même, sous certaines conditions, des sociétés unipersonnelles (EURL et EARL).

NB. Les sociétés de personnes peuvent opter pour leur assujettissement à l'IS. Les sociétés civiles réalisant des opérations de nature industrielle ou commerciale excédant un certain seuil de recettes sont obligatoirement soumises à l'IS pour l'ensemble de leur résultats.

VALEUR D'UN BIEN

En comptabilité générale, on se réfère pour exprimer la valeur d'un bien aux principaux concepts suivants.

VALEUR NETTE COMPTABLE

Elle correspond au prix de revient diminué, le cas échéant, du cumul des amortissements.



