

février
2012

Les cahiers

Vers une fiscalité agricole dynamique



Voir loin, les pieds sur terre

www.cerfrance.fr



CONSEIL - GESTION - EXPERTISE COMPTABLE



Sous la direction de :

Jean-Marie Séronie-Vivien

Directeur de CERFRANCE Manche

Responsable national de la veille économique du Conseil National du réseau CERFRANCE

Philippe Boulet

Directeur de l'offre et des compétences du Conseil National du réseau CERFRANCE

Rédaction :

Hélène Blanc-Schneider (CERFRANCE Manche)

Rachida El Otmani (Conseil National du réseau CERFRANCE)

Etienne George (CERFRANCE Nord-Pas de Calais)

Gilles Perdriol (CERFRANCE Drôme-Vaucluse)

Avec la participation de :

Isabelle Coutant (CERFRANCE Poitou-Charentes)

Pierre-Yves Lelong (CERFRANCE Somme)

Thierry Lemaître (CERFRANCE Nord Est-Ile de France)

Marie-Thérèse Sanchez (CERFRANCE Alliance Centre)

Sommaire



AVANT PROPOS	6
INTRODUCTION	7
PREMIERE PARTIE - ÉTAT DES LIEUX, PANORAMA DES DISPOSITIFS EXISTANTS	9
I) FAVORISER LES PARTENARIATS ENTRE LES ENTREPRISES	9
A) Les mesures permettant d'inclure dans les produits et charges d'une exploitation ceux d'une autre entreprise	9
1) Article 75 du Code général des impôts	9
2) Article 155 du Code général des impôts	10
B) Les facultés de compenser bénéfices et pertes d'exploitation d'un même contribuable	10
II) FAVORISER LA MUTATION TRANSMISSION	11
A) La taxation des plus-values et transmission	11
1) Les cessions à titre onéreux	11
2) Les transmissions à titre gratuit	12
B) La TVA	12
III) FAVORISER LA GESTION DE LA VARIABILITÉ CONJONCTURELLE	13
A) Les mécanismes d'étalement et de lissage	13
1) Article 75-0 A, l'étalement sur sept exercices	13
2) Article 75-0 B du Code général des impôts, la moyenne triennale	14
B) Les dispositifs de déduction	15
1) La Déduction Pour Investissement (DPI), article 72 D du Code général des impôts	15
2) La Déduction Pour Aléas (DPA), article 72 D bis du Code général des impôts	16
IV) FAVORISER LA MODERNISATION ET L'ANTICIPATION	18
A) L'accompagnement de la modernisation par un lissage du revenu	18
1) La Déduction Pour Investissement (DPI)	18
2) L'étalement des subventions d'équipement	18
B) Le crédit d'impôt recherche	19

DEUXIÈME PARTIE - FISCALITÉ EUROPÉENNE : MISE EN PERSPECTIVE 20

D) PANORAMA DES CULTURES FISCALES EN EUROPE : 20

A) La dimension patrimoniale et matrimoniale 20

B) La dimension fiscale 21

ID) ETAT DES LIEUX DES DISPOSITIFS FISCAUX : 22

A) Amortissements et plus-values en Europe. 22

1) Les amortissements en Europe. 22

2) Les méthodes de taxation des plus-values en Europe 22

B) La cession à titre onéreux en Europe 23

C) L'agriculteur européen face à la compétitivité 23

**D) L'agriculteur face à la gestion des risques économiques
et à la variabilité du revenu 24**

E) L'impôt sur les Sociétés 24

TROISIÈME PARTIE – VERS UNE FISCALITÉ MODERNISÉE DE L'ENTREPRISE RURALE 26

D) GÉRER L'AMPLITUDE DES VARIATIONS DE REVENUS : 26

A) Du report en arrière des déficits (« carry-back ») à la mise en réserve 26

1) Le report en arrière des déficits : application à l'IR 26

2) Le mécanisme des provisions : optimiser les dispositifs existants 27

3) De la provision à la réserve. 28

4) DPA : un assouplissement nécessaire 28

5) Pour une vision élargie de la réserve 29

B) Permettre aux TPE de bénéficier des avantages de l'Impôt sur les Sociétés (IS) . 30

**C) De la proposition de dispositifs pour une diversification de l'entreprise agricole :
le périmètre de compensation 33**

ID) PERMETTRE LA MISE EN ŒUVRE DE LA FLEXIBILITÉ OPÉRATIONNELLE. 35

A) Créer le périmètre de circulation : un périmètre de neutralité fiscale 35

**B) Créer un périmètre pour la constitution de réserves communes pour gérer
la variabilité du revenu 37**

CONCLUSION 37

AVANT-PROPOS



Les conseillers et comptables du réseau CERFRANCE accompagnent des agriculteurs qui à eux tous produisent 70 % de la Valeur Ajoutée de l'agriculture française. Cette pratique très riche et très diversifiée nous convainc aujourd'hui que notre fiscalité agricole n'est plus en phase avec les exigences d'une gestion efficace et dynamique de l'entreprise agricole.

Deux phénomènes nouveaux en sont l'origine :

- La volatilité des cours, qui induit une variabilité interannuelle grandissante des revenus agricoles, ce que notre système fiscal ne permet pas suffisamment de gérer.
- L'exigence d'adaptation aux marchés, qui nécessite une plus grande agilité stratégique des entreprises (l'exploitation agricole flexible) et conduit à des alliances et des périmètres multiples d'activités. La fiscalité actuelle est un frein à cette structuration

En associant l'expertise de ses économistes et de ses fiscalistes, notre réseau présente une contribution pour une modernisation de notre fiscalité agricole.

Appuyée sur notre pratique indépendante du conseil de gestion, cette contribution fait une analyse de l'efficacité des mécanismes fiscaux actuels au regard de la gestion de l'entreprise, procède à une comparaison des principaux dispositifs existant chez nos voisins européens, puis propose sept grandes pistes de travail pour à court ou moyen terme réformer notre fiscalité agricole.

Notre positionnement est une contribution à un débat que nous considérons comme important pour l'avenir de l'agriculture française.

Notre approche est clairement celle de l'économie et la gestion de l'entreprise.

Notre posture est résolument celle d'un expert indépendant.

Notre réseau est à la disposition de tous les responsables qui souhaiteront poursuivre ces réflexions dont nous espérons qu'elles conduiront à de nécessaires propositions législatives ou réglementaires.

Christophe Lambert

Président du Conseil National CERFRANCE



→ INTRODUCTION

Trois phénomènes nouveaux et majeurs affectent l'agriculture française en ce début de XXI^e siècle.

- La politique publique a fortement évolué, depuis dix ans l'État se retire progressivement de la gestion directe des marchés agricoles.
- L'augmentation de la demande de produits agricoles plus forte que celle de l'offre au niveau mondial génère une tension des marchés dans quasiment toutes les productions.
- La globalisation de l'économie fait que les marchés sont de plus en plus interconnectés.

Tout cela a comme conséquence directe, entre autres, le fait que nous entrons dans une ère sans doute durable d'instabilité des prix des matières premières. (En agriculture cela concerne les produits mais également les intrants nécessaires à l'activité). Cette instabilité est faite à la fois d'une grande variabilité des cours mais également d'une imprévisibilité plus grande des marchés.

De cela découlent des résultats d'exploitation de plus en plus variables d'une année à l'autre. Cette situation doit engendrer de nouveaux raisonnements de gestion de l'entreprise mais également une révision des outils de la politique publique puisqu'une gestion privée du risque se substitue à la gestion publique des marchés antérieure.

Trois outils majeurs de politique publique sont à disposition pour faciliter l'adaptation des entreprises à cette variabilité :

- Des paiements compensatoires - contracycliques - ce qui n'est pas la voie retenue par l'UE avec le DPU fixe,
- Des systèmes assuranciers dont la construction est en cours,
- La fiscalité agricole qui doit être, de notre point de vue, modernisée et qui est l'objet de ce document d'analyse.


En terme d'analyse économique et de gestion de l'entreprise, dans ce nouveau contexte d'instabilité, les exploitations sont confrontées à deux types d'enjeux qui nécessitent une évolution de la fiscalité.



LES ENJEUX

Des enjeux de court terme liés à la gestion courante de l'entreprise

Comment s'adapter à la variabilité des prix qui engendre une variabilité des résultats. De ce point de vue les mécanismes de lissage qui sont la solution actuellement proposée ne sauraient suffire.



Comment constituer une trésorerie les bonnes années pour pouvoir résister en conjoncture défavorable, anticiper et moderniser l'entreprise. La fiscalité agricole aujourd'hui ne fait pas la différence entre revenu distribué et revenu mis en réserve et n'encourage donc pas la constitution de réserves.

Des enjeux de moyen terme liés à la stratégie de l'entreprise

L'adaptation de la stratégie d'entreprise va souvent pousser à des alliances partielles entre exploitations (c'est le concept d'exploitation agricole flexible) pour partager les risques tout en gagnant en efficacité.

Ces organisations complexes génèrent des ruptures fiscales entre entités d'un même groupe. Cela nécessite une réflexion en profondeur sur les périmètres économiques sur lesquels s'applique la fiscalité.

Enfin l'exploitation agricole aura un champ d'activités de plus en plus ouvert avec des activités relevant de régimes fiscaux différents. Ce qui bien sûr complexifie la gestion de l'entreprise.

Les axes de modifications proposés sont complémentaires et peuvent s'analyser séparément les uns des autres. Ils peuvent donc se situer à des échelles de temps différents.

Ils mobilisent des dispositifs fiscaux existants à amender (I) et des dispositifs européens à étudier (II) afin de proposer une fiscalité modernisée de l'entreprise rurale (III).

L'objectif de l'entreprise flexible est de :

- Favoriser les partenariats entre entreprises,
- Favoriser la mutation transmission,
- Favoriser la gestion de la variabilité conjoncturelle,
- Favoriser la modernisation et l'anticipation.

I - Favoriser les partenariats entre les entreprises

La prise en compte des partenariats nés entre entreprises ne semble pas une priorité de la loi fiscale.

Si l'entreprise flexible doit être perçue comme une unité fiscale, son résultat doit appréhender l'ensemble des flux économiques auxquels elle prend part avec des entreprises tierces.

Or, la diversité des opérations peut la conduire à réaliser des gains de natures fiscales différentes. Il convient donc de rechercher les mécanismes

permettant de confondre les produits de diverses sources en un résultat consolidé soumis à l'impôt.

Les mécanismes relevés sont :

- Les mesures permettant d'inclure dans les produits et charges d'une exploitation ceux d'une autre entreprise ;
- Les facultés de compenser bénéfices et pertes d'un même contribuable.

A) Les mesures permettant d'inclure dans les produits et charges d'une exploitation ceux d'une autre entreprise

On distinguera les dispositifs de l'article 75 du Code général des impôts et le 1° de l'article 155 du Code général des impôts.

I) Article 75 du Code général des impôts

Selon cet article 75 du Code général des impôts, les produits des activités accessoires relevant des BIC ou des BNC réalisés par un exploitant agricole au réel sont retenus pour déterminer le BA dès lors que ceux-ci, en moyenne triennale TTC, n'excèdent ni 30 % des recettes de l'activité agricole ni 50000 euros. Au plan de la détermination du résultat, l'activité BIC ou BNC est, dès lors, confondue avec l'exploitation agricole.

Le système permet ainsi à l'exploitant de se développer vers d'autres activités sans avoir besoin de recourir à un support comptable supplémentaire. S'il est indiscutablement pratique, le dispositif n'en reste pas moins limité.



Le montant des activités accessoires notamment peut dans certaines situations paraître bas, en particulier pour une exploitation de bonne taille qui butera rapidement sur le seuil en valeur de 50000 euros. Il demeure également contenu aux activités BIC et BNC, sans faculté d'inclure des revenus fonciers par exemple. Il ne s'agit donc que d'une mesure de simplification facilitant une ouverture limitée vers des activités accessoires mais ayant vocation à céder la place à un support fiscal BIC ou BNC au-delà d'un seuil rapidement atteint.

Les produits des activités de production d'électricité photovoltaïque ou éolienne réalisés par un exploitant agricole au réel sur l'exploitation suivent un régime assez comparable, article 75 A du Code général des impôts, mais avec des limites propres. Toutefois ce dispositif demeure spécifique et par essence trop restreint dans sa portée pour appréhender les besoins de l'exploitation flexible.

2) Article 155 du Code général des impôts

À l'inverse du dispositif précédent, celui du 1° de l'article 155 du Code général des impôts prévoit que le résultat d'une entreprise relevant des BIC comprendra ceux d'une activité agricole dite de prolongement. Concrètement, il en sera ainsi d'une exploitation dont les recettes agricoles sont inférieures à celles de l'entreprise BIC et alors qu'il existe un lien objectif entre les activités. Dès lors, les produits et les charges de l'exploitation se confondent et se compensent donc.

Néanmoins, le dispositif peut s'avérer piégeur dans la mesure où il prive l'exploitant des mesures

fiscales propres à l'activité agricole en le plaçant sous le régime de droit commun des BIC.

Il ne répond donc pas aux besoins de l'exploitation flexible agricole.

B) Les facultés de compenser bénéfiques et pertes d'exploitation d'un même contribuable

Si les divers gains d'un contribuable s'additionnent par principe pour la détermination de son revenu global, il n'en va pas automatiquement de la déduction des déficits catégoriels. En effet, si les possibilités de compenser bénéfiques et pertes des diverses activités d'un même contribuable existent dans la loi fiscale, elles restent subordonnées à des conditions particulières.

Ainsi, le déficit agricole demeure imputable sur les autres revenus du contribuable mais seulement si ces derniers n'excèdent pas un montant déterminé d'environ 106000 euros. La mesure semble donc limitée dans sa portée. Par ailleurs, la faculté de déduire du revenu global du contribuable des déficits BIC reste conditionnée à la qualification de déficits professionnels.

Si on conçoit que les déficits d'activités de placement ne trouvent pas leur place dans l'appréhension du revenu global de l'exploitation flexible, cette condition d'activité professionnelle au sens du droit fiscal pourrait s'avérer trop restrictive. Quant aux déficits fonciers, leur déductibilité reste attachée à des conditions sans lien avec la gestion de l'exploitation flexible.

Il apparaît que les facultés d'imputer des déficits catégoriels sur le revenu global relèvent de considérations propres à leur nature sans être guidées par une vue d'ensemble autorisant l'appréhension de l'exploitation flexible, étrangère à ces considérations.

à savoir

La notion de partenariat entre entreprises et ses conséquences n'est pas prise en compte par le droit fiscal.

Les mesures existantes pour appréhender des situations particulières restent régies par des considérations autres que celle de partenariat.

II - Favoriser la mutation transmission

La transmission de l'exploitation s'entend de la cession onéreuse (vente) ou à titre gratuit (donation et succession) des biens déterminant l'exploitation. Il s'agira d'actifs du bilan de l'exploitation ou de droits sociaux.

Cette transmission peut se heurter à un coût fiscal rédhibitoire résultant notamment de la taxation des plus-values.

En effet, si la plus-value découle de la différence entre la valeur de cession et la valeur nette comptable ou la valeur d'acquisition, elle traduit aussi le gain espéré par l'exploitant en fin de carrière.

C'est pourquoi une politique fiscale de transmission d'entreprise s'attache à limiter la taxation de ces plus-values de cession.



A) La taxation des plus-values et transmission

I) Les cessions à titre onéreux.

En dehors du régime d'exonération des petites entreprises (article 151 septies du Code général des impôts), la loi fiscale prévoit un ensemble de dispositions permettant une exonération des plus-values de cession attachées à des considérations traduisant une transmission :

- généralement, cession de l'ensemble de l'exploitation ou d'une branche complète d'activité,
- interdiction faite au cédant de contrôler le cessionnaire.

Des conditions particulières sont également attachées :

- à une prise de retraite, article 151 septies A du Code général des impôts;
- à la durée de détention, 150-0 D ter du Code général des impôts;
- ou au montant de la cession, article 238 quinquies du Code général des impôts.

Les dispositifs précités couvrent assez largement les situations de transfert d'exploitation réalisées à titre onéreux.

On déplorera toutefois que les mécanismes n'appréhendent pas les immeubles, lesquels peuvent, notamment en agriculture, représenter une large part en valeur des biens à transmettre.

S'agissant des stocks, importants dans certaines branches de l'agriculture, leur prise en compte ou pas se montre parfois pénalisante. Les positions administratives gagneraient à être adaptées.

Un dispositif - prévu à l'article 151 septies B du Code général des impôts - s'attache à exonérer d'impôt les plus-values constatées sur une cession d'immeuble, pourvu que celui-ci ait été affecté durablement à l'exploitation. Il ne s'étend néanmoins pas aux plus-values à court terme.

2) Les transmissions à titre gratuit

S'agissant des parts sociales d'un exploitant, on retiendra que les cessions à titre gratuit ne donnent pas lieu, par principe, à taxation des plus-values dès lors que la société relève de l'impôt sur les sociétés (IS).

Pour ce qui est des structures soumises au régime des sociétés de personnes, les termes de l'article 151 nonies du Code général des impôts apportent des solutions satisfaisantes à la condition que le repreneur exerce l'activité durant cinq ans. Pour ce qui est de l'entreprise individuelle, un dispositif comparable est prévu à l'article 41 du Code général des impôts.

B) La TVA

Si la taxation des plus-values représente la première interrogation du cédant, d'autres considérations sont ensuite à prendre en compte. Le transfert de l'exploitation pourrait achopper sur la TVA. Certes, la taxation intervenant entre assujettis se résume généralement à une question de trésorerie pour le temps écoulé depuis la vente jusqu'à la récupération de la taxe.

La régularisation par vingtième de la taxe déduite en amont sur les immeubles s'avère plus problématique car elle se résume à une perte sèche pour le cédant. La cession place généralement celle des immeubles hors taxation.

A ce sujet, on observera que les nouvelles dispositions quant à l'application de la TVA aux opérations intéressant les immeubles permettent dans certaines circonstances de placer sur option la cession des dits immeubles à la TVA. Mais surtout, les dispositions de l'article 257 bis du Code général des impôts dispensent de taxe les livraisons intervenant entre assujettis lorsqu'elles portent sur une entreprise ou une branche d'activité.

L'administration étend cette dispense à celle de régulariser la taxe, le cessionnaire poursuivant la personne du cédant (BOI 3 A-6-06 N° 50 du 20 mars 2006).

à savoir

Les mesures existantes, notamment quant à la taxation des plus-values attachées à la transmission d'une entreprise, s'avèrent dans l'ensemble satisfaisantes, exception faite peut-être de celles affectant les immeubles.



III - Favoriser la gestion de la variabilité conjoncturelle

L'activité agricole se caractérise notamment par son irrégularité (temps, travail, prix...).

Cette irrégularité trouve sa source dans l'extrême dépendance de l'exploitation aux problèmes sanitaires, aux caprices de la météo mais aussi à ceux des marchés.

Le résultat comptable de l'activité traduit nécessairement cette inconstance. En effet, « l'irrégularité importante des revenus » est en ces termes prise en compte par la loi fiscale pour justifier la mise en place de « règles et modalités adaptées aux contraintes et caractéristiques particulières de la production agricole » (article 72 du Code général des impôts).

Il apparaît donc légal et légitime que l'exploitant attende des dispositions fiscales qu'elles lui permettent de neutraliser les effets indésirables de l'irrégularité du résultat.

Il s'agit bien entendu d'appréhender la variabilité issue des circonstances relevant de l'environnement de l'exploitation et indépendante des décisions de l'agriculteur. Pareillement, la variabilité qui nous intéresse reste celle découlant des activités agricoles indépendamment des évolutions des autres revenus du contribuable.

La loi s'est orientée autour de plusieurs types de mécanismes.

A) Les mécanismes d'étalement et de lissage

La progressivité de l'Impôt sur le Revenu (IR) et l'annualité du revenu ont pour conséquence d'alourdir le prélèvement fiscal de manière exponentielle lorsqu'un revenu exceptionnel dans son montant est appréhendé.

L'étalement et le lissage de ce revenu sur plusieurs exercices tendent donc à corriger cet effet fiscal défavorable.

I) Article 75-0 A, l'étalement sur sept exercices

Le revenu exceptionnel d'un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition peut, sur option, être rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants.

C'est le principe, dont l'article 75-0 A du Code général des impôts dispose.

Le mécanisme présente l'avantage d'un retour largement étalé du revenu exceptionnel et dès lors, éviter le sursaut d'impôt décrit ci-dessus.

Le caractère exceptionnel du revenu est apprécié par son montant dans des conditions d'exploitation comparables, excluant ainsi les conséquences des décisions de l'exploitant pour ne viser que les variations relevant de facteurs extérieurs. En cela, le dispositif se rapproche de l'objectif décrit. Il demeure pourtant critiquable en plusieurs points.

■ a) La non-transposition en matière sociale

L'option pour le bénéfice du dispositif demeure sans incidence au plan social, l'assiette de calcul des cotisations n'est pas affectée et intègre le pic de revenus sans mécanisme d'étalement.

Cette circonstance découle de ce que la disposition prévue à l'article 75-0 A du Code général des impôts constitue une mesure d'assiette de l'impôt et non de détermination du résultat. Or, c'est le résultat, non l'assiette de l'impôt, même si de fait ces notions se confondent souvent, qui est retenu pour le calcul des cotisations sociales.

Pour donner au dispositif sa pleine mesure, il conviendrait, soit de modifier les dispositions du Code rural précitées, soit de faire intervenir l'option dès la détermination du résultat.

■ **b) La prise en compte du revenu supérieur à 25 000 euros.**

Le bénéfice exceptionnel sujet à étalement s'entend au sens de l'article comme « un bénéfice supérieur à 25 000 euros et excédant une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents ». Cette limite de 25 000 euros exclut donc du dispositif les petites exploitations.

■ **c) Le caractère fixe de la réintégration**

Le revenu ainsi étalé est ensuite « rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants ».

Un frein au dispositif tient dans l'incertitude des résultats à venir. Or, nous le savons, la variation du résultat relève par essence de l'activité agricole. La décision d'étalement peut s'avérer inopportune dans l'hypothèse d'une nouvelle variation du résultat, sauf à empiler les reports et étalements. Pour obtenir un effet plus probant dans la recher-

che d'une plus grande maîtrise des effets de la variabilité, il conviendrait de réformer cet aspect du dispositif en introduisant de la souplesse dans la détermination du montant des fractions à réintroduire.

2) Article 75-0 B du Code général des impôts, la moyenne triennale

« Sur option des contribuables titulaires de bénéfices agricoles soumis à un régime réel d'imposition, le bénéfice agricole retenu pour l'assiette de l'impôt progressif est égal à la moyenne des bénéfices de l'année d'imposition et des deux années précédentes ». Le dispositif de lissage, comparable dans le principe à ce qui est établi en matière de cotisations sociales, tend à calculer l'impôt sur un résultat moyen de manière à neutraliser les variations inhérentes à l'activité.

Ce mécanisme, de prime abord de nature à répondre aux préoccupations exposées, est appliqué de manière hétérogène sur le territoire. Il présente en effet certaines difficultés d'application.

■ **a) Le caractère pénalisant de la sortie du système**

Comme tout dispositif dérogatoire et optionnel, y entrer suppose pouvoir en sortir aisément et au plus tard en fin de carrière.

Or, la dernière année de son application, lors de l'arrêt d'activité ou de renonciation au dispositif, la différence entre le bénéfice agricole de l'année et celui issu de la moyenne triennale « est imposée au taux

marginal d'imposition applicable au revenu global du contribuable déterminé compte tenu de cette moyenne triennale ». Il s'ensuit une sur imposition dès lors que cette différence est positive.

La connaissance des difficultés rencontrées à la sortie du système pourrait expliquer son application peu importante.

■ b) Les contraintes de la durée de l'option

L'évolution de l'exploitation dans le temps peut légitimement conduire l'exploitant qui a recouru à ce dispositif à vouloir y renoncer.

Outre le coût de la renonciation, exposé ci-dessus, les conditions de durée attachées à l'option demeurent contraignantes.

L'option est ainsi exercée pour cinq ans puis tacitement reconduite pour des périodes identiques et la dénonciation est encadrée dans de stricts délais, ceux du dépôt de la déclaration des résultats du dernier exercice de chaque période quinquennale. Ainsi, l'exploitant ne peut pas y renoncer au motif que le dispositif ne correspond plus aux besoins économiques de l'exploitation mais seulement en raison de l'écoulement d'un délai.

De surcroît, si après renonciation, le recours à nouveau à la moyenne triennale demeure possible, il n'est à nouveau pas conditionné par des circonstances économiques. Une nouvelle option ne peut être ainsi exercée avant l'expiration d'une période de cinq ans.

Si on peut admettre que l'administration n'ait pas souhaité que l'exploitant se place trop facilement et au gré des circonstances sous un régime ou l'autre, la rigidité du dispositif tend à le rendre inopportun.

B) Les dispositifs de déduction

Par déduction il faut entendre un mécanisme permettant de soustraire du bénéfice de l'exploitation un montant placé en report d'imposition et réintroduit lorsque des circonstances particulières se présentent.

On distinguera la Déduction Pour Investissement (DPI) et la Déduction Pour Aléas (DPA).

I) La Déduction Pour Investissement (DPI), article 72 D du Code général des impôts

La déduction prélevée sur les résultats peut atteindre des montants importants, jusqu'à 20 000 euros, plafond éventuellement multiplié par le nombre d'associés exploitants, dans la limite de trois, au sein des EARL et les GAEC.

Cette déduction devra être utilisée dans le délai des cinq exercices suivant sa réalisation :

- pour l'acquisition et la création d'immobilisations amortissables strictement nécessaires à l'activité ou
- pour l'acquisition et pour la production de stocks à rotation supérieure à un an ou
- pour l'acquisition de parts sociales de coopératives.

La DPI rencontre un certain succès dans la mesure où elle porte sur des sommes significatives et reste peu contraignante à constituer. La raison de son succès tient en ce qu'elle peut inciter l'exploitant effrayé par les conséquences fiscales et sociales d'un bon résultat à minimiser dans l'urgence et par

ce moyen la base de calcul des prélèvements obligatoires sans pour autant inscrire sa démarche dans une réflexion à moyen terme quant à ses investissements.

Or, un stock de DPI constitué sans prudence ni véritable objectif d'investissement risquerait de conduire à une situation dangereuse. En effet, lorsqu'elle n'est pas utilisée dans le délai imparti et de manière conforme, les sommes portées en DPI s'ajoutent aux résultats du cinquième exercice.

Certes, la loi autorise de les rapporter en tout ou partie au résultat d'un exercice de la période quinquennale lorsque celui-ci est inférieur de 40 % au résultat moyen des trois exercices précédents. La baisse doit donc apparaître comme significative.

Le risque d'une réintroduction mal venue des sommes dans les résultats existe donc. Néanmoins, à la condition d'en faire une gestion prudente, l'outil doit être considéré comme utile. Son succès auprès des exploitants et leurs conseils en témoignent si besoin était.

2) La Déduction Pour Aléas (DPA), article 72 D bis du Code général des impôts

La DPA conduit l'exploitant à affecter non seulement une fraction de son résultat, dans la limite de 23000 euros, éventuellement multiplié par le nombre d'associés exploitants, dans la limite de trois, au sein des EARL et les GAEC mais aussi de la trésorerie à concurrence du montant de la déduction 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 par la souscription de contrat d'assurance des récoltes et contre l'incendie.

Le mécanisme intègre par nature la variabilité dans la mesure où elle conduit à étêter les bénéficiaires élevés pour être réintroduite après la survenance d'un événement non maîtrisé de nature à affecter le résultat.

La DPA tarde pourtant à s'installer dans les habitudes. Plusieurs facteurs ont pu être avancés pour expliquer ce relatif insuccès.

■ Un dispositif complexe

Tout d'abord, il convient de rappeler que le dispositif actuel fait suite à un mécanisme précédent du même nom qui s'était illustré par une complexité et une dangerosité rédhitoires. Celles-ci ont laissé des traces dans les esprits.

La pratique bancaire consistant à proposer des produits d'épargne sous la dénomination de DPA sans pour autant que la collecte réponde aux conditions de l'article 72 D bis du Code général des impôts a pu contribuer également à une certaine confusion.

Si le système paraît aujourd'hui plus cohérent ce n'est qu'après plusieurs aménagements, notamment: délai de constitution après la clôture, réintroduction fiscale des montants prélevés sur l'exercice de survenance de l'aléa économique et non sur celui du prélèvement, nécessairement opéré l'exercice suivant.

Le dispositif continue néanmoins à reposer sur une condition d'assurance des récoltes qui, non dans son principe même mais dans son expression, le pénalise.

Tout d'abord, l'exploitant doit assurer l'ensemble de ses récoltes sans que soit mis en place de plancher quant à l'importance de chacune. Ainsi, une activité résiduelle, sans impact réel sur le résultat doit aussi être couverte par un contrat alors que cette contrainte ne repose sur aucune nécessité économique.

Ensuite, la condition s'apprécie dès le début de l'exercice alors que la déduction ne se pratique

et ne s'étudie souvent qu'au terme de celui-ci. Que l'obligation d'assurance suive plutôt qu'elle ne précède la constitution de la DPA s'avérerait beaucoup plus adapté aux réalités de terrain. La DPA jouerait donc un rôle de déclencheur dans la souscription d'assurances récolte.

■ Un dispositif contraignant et incertain

Le recours à la DPA exige l'immobilisation de trésorerie et l'utilisation des fonds demeure soumise à la survenance d'événements que par hypothèse l'exploitant ne maîtrise pas.

Ces caractéristiques relèvent de l'essence même de la DPA, constitution d'une trésorerie afin de faire face aux conséquences d'un aléa, et ne sauraient être évitées sauf à dénaturer le système.

Néanmoins, il semble bon de rappeler que le recours à la DPA n'ira pas sans dispositions incitatives ou forte évolution des mentalités

à savoir

La prise en considération de la variabilité conjoncturelle propre à l'activité agricole est inscrite dans la loi fiscale.

Des dispositifs prévus à cet effet existent en conséquence mais demeurent perfectibles. (cf. Partie III).



IV - Favoriser la modernisation et l'anticipation

Il n'existe pas ou peu de mesures conçues dans le seul objectif de favoriser la modernisation de l'exploitation.

Certes, des dispositions apparaissent occasionnellement afin d'inviter les entreprises à investir dans certains domaines et en leur permettant des amortissements exceptionnels sur des durées courtes.

Outre que l'amortissement court ne s'avère pas forcément incitatif, en période de faibles résultats notamment, ces mesures spécifiques et conjoncturelles ne sauraient répondre durablement aux besoins de l'exploitation flexible.

On citera toutefois des mesures d'accompagnement de la modernisation par un lissage du revenu, DPI déjà évoquée ainsi que l'étalement des subventions d'équipement, et le crédit d'impôt recherche.

A) L'accompagnement de la modernisation par un lissage du revenu

1) La Déduction Pour Investissement (DPI)

Le contribuable constitue une déduction en suspens d'imposition afin de financer des immobilisations ou des stocks à rotation lente. Le système a été

préalablement exposé quant à son utilisation comme outil d'appréhension de la variabilité. Il convient de rappeler que les sommes affectées à ce titre doivent être utilisées dans les cinq exercices suivants, sauf à accepter au terme de ce délai une réintroduction dans les résultats. À moins d'une baisse substantielle de 40 % du résultat, l'exploitant sera donc invité à imputer les sommes sur des variations de stocks ou sur l'acquisition d'immobilisations.

Dans le premier cas, imputation sur les stocks, on observe que la mesure se transforme en gain fiscal définitif. On comprend ainsi son intérêt pour les secteurs d'activité où les exploitants constituent des stocks à rotation lente.

Dans le second, la mesure n'est pas indolore puisqu'elle conduit à réduire à concurrence de la déduction affectée, les bases d'amortissement déductibles.

En cas de cession, la plus-value est augmentée à concurrence puisque la valeur nette comptable est diminuée d'autant.

Néanmoins, la disposition demeure sans conséquence pour les cessions réalisées en exonération de taxation de la plus-value.

2) L'étalement des subventions d'équipement

Le dispositif tend à éviter les effets pervers de l'attribution d'une aide nationale ou européenne pour la création ou l'acquisition d'immobilisations. En effet, la subvention constitue un produit de l'exercice au cours duquel elle est accordée. L'application sèche de ce principe ruinerait les effets d'une politique publique de soutiens à l'investissement puisque l'aide se trouverait

alors réduite à concurrence des prélèvements obligatoires et notamment de l'impôt progressif. C'est pourquoi, l'article 42 septies du Code général des impôts autorise l'entreprise à étaler, sur option, la subvention accordée pour l'acquisition d'une immobilisation amortissable en même temps et au même rythme que l'amortissement de ladite immobilisation.

Si l'immobilisation n'est pas amortissable, l'étalement se réalisera durant la période durant laquelle elle est contractuellement inaliénable ou à défaut sur dix ans.

La mesure s'avère indispensable. On déplorera qu'elle ne puisse pas s'étendre aux aides allouées entre exploitations.

à savoir

Les mesures d'incitation à la modernisation existent mais demeurent limitées. Les petites entreprises restent à l'écart de la mesure phare en la matière.

B) Le crédit d'impôt recherche

Le crédit d'impôt recherche est constitué d'une importante fraction des dépenses allouées à la recherche et au développement: 40, 35 puis 30 %.

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt dû par l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses ont été exposées.

L'excédent éventuel de crédit constitue une créance sur l'État imputable sur l'impôt des trois années suivantes et remboursé au-delà.

L'utilisation du crédit d'impôt est donc rapide et l'effet immédiatement mesurable.

Néanmoins, la liste des dépenses pouvant être prises en compte, dépenses de personnel affectées exclusivement aux opérations de recherches, dotations aux amortissements des immobilisations liées directement aux mêmes opérations, limite la portée du dispositif et le réserve aux entreprises d'une taille autorisant ces investissements.

L'exploitation flexible n'est pas, par sa nature, tenue à l'écart du crédit d'impôt mais seules celles d'une certaine importance y auront accès.

Le dispositif exclut de fait les TPE ainsi que les petites PME.

L'état des lieux des dispositifs fiscaux actuels (partie I) démontre qu'ils ne sont pas des outils économiques: ils n'apportent pas de réelle solution aux problèmes récurrents de trésorerie et ne permettent pas d'atteindre les objectifs précités.

La question qui se pose est donc de savoir si une autre fiscalité permettrait de gérer la variabilité du revenu, d'assurer la pérennité de l'entreprise et de favoriser le développement économique ainsi que des partenariats. Nous avons l'audace de penser que oui. La fiscalité peut devenir un outil de pilotage de l'exploitation agricole mais elle doit aller vers plus de flexibilité.

La fiscalité doit orienter la gestion de l'entreprise, il apparaît utile de faire un tour d'horizon des dispositifs fiscaux agricoles en Europe.

DEUXIÈME PARTIE / FISCALITÉ EUROPÉENNE MISE EN PERSPECTIVE

Les États Membres peuvent par leur politique fiscale compenser et/ou orienter les producteurs vers une gestion pérenne de leur exploitation. Les producteurs subissent directement les fluctuations du marché mondial et l'Europe n'assure plus leur protection. Il faut donc inventer des outils de régulation que la PAC ne saurait à elle seule assurer.

Si selon la Commission Européenne, l'harmonisation totale des systèmes de la fiscalité directe des États membres n'est pas une nécessité (communication en date du 23 mai 2001 intitulée "Politique fiscale de l'Union européenne - Priorités pour les prochaines années"), 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.

I - Panorama des cultures fiscales en Europe

L'analyse de la logique fiscale des différents pays membres reflète d'abord leur culture économique, sociale et agricole.

A) La dimension patrimoniale et matrimoniale

Il est à noter que l'appréhension de la notion de contribuable est relativement hétérogène dans les différents pays européens. Cette appréhension, empreinte de considérations sociologiques, nous permet une lecture éclairante des logiques fiscales qui s'appliquent en Europe. Ainsi, selon les pays, le contribuable est



soit la personne physique soit la cellule familiale.

Il est à noter qu'en Allemagne, en Suède, en Belgique, au Danemark et aux Pays-Bas, ce sont les individus pris séparément qui font l'objet de la taxation. Cependant, des mesures ou opportunités fiscales permettent une prise en compte partielle ou totale de l'aspect familial.

La France, quant à elle, appréhende le foyer fiscal comme sujet de l'impôt. Le curseur des pays européens oscille selon la politique (fiscale et sociale) choisie entre les considérations familiales et la prise en compte individuelle. Le choix de la politique fiscale et sociale, dans la définition du contribuable, a une incidence notamment sur la question de la transmission par héritage ou donation.

On distingue en Europe trois modèles de fiscalité de la transmission du patrimoine (droits de succession).

Le premier modèle place au centre la taxation de l'héritier. C'est le cas en Allemagne et aux Pays-Bas.

Le deuxième modèle assoit la taxation sur la masse successorale. Ainsi, en France et au Danemark, le patrimoine du défunt constitue l'assiette imposable mais l'impôt est calculé en fonction des droits de chaque héritier. Une variante est à noter: au Danemark, l'imposition est indépendante du nombre d'héritiers.

Le troisième modèle est l'absence totale de taxation en matière de succession. C'est le modèle de la Suède. En effet, au motif qu'elle était perçue comme pénalisante pour l'héritier, ce pays a fait le choix d'abolir la taxation de la succession.

B) La dimension fiscale

Sur le plan strictement économique, les revenus ont trois origines:

- salaires et pensions;
- revenus du capital;
- revenus d'activité indépendante.

Sur le plan fiscal, les pays européens en ont tiré des catégories d'imposition.

Ainsi, la Suède applique cette logique économique en distinguant ces trois catégories de revenus: le revenu personnel, le revenu du travail et

le revenu du capital.

Le Danemark distingue deux catégories : revenu du travail et revenu du capital.

Les autres pays proposent, quant à eux, des catégories de revenus variées. Ainsi, les Pays-Bas distinguent les revenus d'activité ou de profession libérale, les revenus d'activité salariée ou de retraite, les revenus fonciers, les dividendes et les revenus de participation.

La France décline les revenus d'activité indépendante en fonction du secteur économique d'activité (bénéfices agricoles, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non-commerciaux et professions libérales...). Cette appréhension du secteur d'activité permet au législateur des mesures fiscales spécifiques à chaque profession.

D'autres législateurs nationaux, notamment, le Danemark ont une approche de l'entreprise bien différente. En effet, le secteur d'activité importe peu et en conséquence, la politique fiscale est dédiée à l'ensemble des entrepreneurs sans distinction. Il n'existe pas de fiscalité spécifiquement agricole comme c'est le cas en France.

II - État des lieux des dispositifs fiscaux

Les règles de taxation des plus-values sont influencées par le système d'amortissement d'une part, par les possibilités de constituer des réserves, d'autre part ou encore par la forme juridique de l'exploitation.

A) Amortissements et plus-values en Europe

I) Les amortissements en Europe

La détermination du résultat imposable est une dimension majeure de la gestion d'entreprise. Dans ce contexte, les dispositions régissant les règles d'amortissement ont une incidence.

Des spécificités nationales peuvent influencer la détermination de ce revenu. Ainsi en est-il des amortissements pratiqués en France, en Allemagne et aux Pays-Bas où l'on amortit bien par bien alors qu'au Danemark et en Suède, c'est l'amortissement en pool qui est pratiqué.

Le principe de l'amortissement en pool est le suivant : la valeur nette comptable des investissements augmentée des acquisitions de l'exercice et diminuée des ventes de l'exercice est soumise à un pourcentage variable d'amortissement. L'intérêt de la méthode de l'amortissement en pool réside, bien sûr, dans l'étalement des plus-values.

2) Les méthodes de taxation des plus-values en Europe

On note quatre méthodes de taxation des plus-values en Europe :

■ **Première méthode :** En France, on distingue les plus-values à court terme (ajoutées au revenu) des plus-values à long terme (taxées à taux fixe). L'exonération des plus-values est possible selon le chiffre d'affaires.

■ **Deuxième méthode :** Aux Pays-Bas et en Belgique, il est possible de retarder l'imposition de la plus-value, permettant ainsi l'acquisition d'un nouveau bien dont l'amortissement compensera la plus-value. En Belgique, par exemple, il est possible d'étaler l'imposition des plus-values si un investissement est prévu (à réaliser dans les 2 ans). La plus-value est alors étalée sur la durée d'amortissement de l'investissement réalisé.

■ **Troisième méthode :** En Allemagne, les plus-values bénéficient d'un abattement ce qui a pour avantage d'exonérer les plus-values faibles. Cela permet un renouvellement plus rapide du matériel. La plus-value nette taxable est imposée à 56 % du taux moyen d'imposition.

■ **Quatrième méthode :** Au Danemark et en Suède, si les plus-values ne sont pas exonérées, il est à noter que l'effet fiscal est amoindri grâce au système d'amortissement en pool. Ainsi Suède, en cas de sinistre, le montant des

dommages aux investissements et stocks peut être déduit et porté comme provision de remplacement. Le montant ne peut excéder l'indemnisation à percevoir et sera repris lors des réparations ou remplacements.

B) La cession à titre onéreux en Europe

En cas de cession à titre onéreux, il existe un large panel de dispositifs allégeant la fiscalité.

L'Allemagne, le Danemark, la Belgique et les Pays-Bas portent un regard particulier sur la transmission : Favoriser le repreneur ou favoriser le cédant. Tel est le choix.

Favoriser le repreneur: aux Pays-Bas et en Allemagne, lors de la cession d'une exploitation suite à la retraite, la part du montant de la cession qui sera payée sous forme de rente annuelle bénéficie d'une fiscalité réduite. L'objectif majeur reste d'alléger la charge financière du repreneur.

Favoriser le cédant: le Danemark, semble axer sa politique fiscale sur le cédant: le cédant a la possibilité d'alimenter un fond de retraite qui lui sera restitué annuellement et ne sera imposé qu'au moment du versement.

En Suède, c'est l'abolition pure et simple des droits de succession qui a été retenue. Considérant ces droits comme pénalisant l'héritier et freinant ainsi la transmission notamment au plan économique.

C) L'agriculteur européen face à la compétitivité

La modernisation et l'anticipation, gages de compétitivité, sont accompagnées de manière variable dans ces pays.

La déduction pour investissement (DPI) est un dispositif fiscal efficace permettant l'anticipation. Au plan européen, ce dispositif varie dans la méthode et dans ses conditions d'application. Il est à noter qu'il n'existe aucune obligation d'épargne financière réelle.

Tour d'horizon de la DPI :

En Belgique: la DPI (pour du matériel neuf) est déductible du revenu pour 50 %. Elle doit être utilisée dans les 3 ans.

Aux Pays-Bas, le montant est lié à la valeur de l'investissement prévu. La dégressivité de la DPI limite le surinvestissement à but fiscal. En plus de la DPI, une déduction relative aux investissements en faveur des économies d'énergie est possible. Il existe aussi une déduction pour les investissements en faveur de l'environnement.

En Suède: une provision dite d'expansion de 30 % maximum du revenu bénéficie d'une exonération d'impôt (progressif) et de cotisations sociales mais est soumise aux taux équivalents de l'IS (26.3 %).

Allemagne: jusqu'à 40 % du coût d'un investissement prévu, neuf ou occasion, à réaliser dans les 3 ans.

D) L'agriculteur face à la gestion des risques économiques et à la variabilité du revenu

Outre les aléas climatiques, l'aléa économique devient un élément de plus en plus présent à intégrer dans la gestion.

En France, l'État favorise une politique d'épargne de précaution par les exploitants en mettant en place la DPA. Il nous paraît fondamental de préciser que seule la France a mis en place ce dispositif.

Il est à noter que la DPI, décrite ci-dessus, est assez souvent détournée de sa finalité théorique. Elle est utilisée pour minimiser un revenu exceptionnel sans qu'il y ait nécessairement de projet précis d'investissement. Seule l'Allemagne prévoit une pénalité si la DPI est rapportée au résultat à l'issue du délai d'utilisation.

La provision pour dépréciation des stocks, le report en arrière des déficits (« carry back ») ou encore l'épargne retraite sont autant d'outils fiscaux.

Ainsi selon les pays, il existe un certain nombre de mesures permettant d'atténuer les effets de la variabilité du revenu. En France, les dispositifs sont décrits dans la première partie de cette étude.

Certains dispositifs français (moyenne triennale et quotient) intéressent les éleveurs belges de porcs qui souhaiteraient les voir appliquer chez eux.

En Suède, il est possible de retarder l'imposition par le biais d'une dotation à une réserve spécifique. Cette provision (au maximum 25 % du revenu) devra être réintégrée au plus tard dans les 5 ans suivant la dotation.

Il existe aussi dans certains pays des provisions pour charge exceptionnelle et des provisions pour risques non assurés (Pays-Bas).

E) L'impôt sur les sociétés

L'harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés fait débat sur le plan européen.

La Commission européenne a proposé le 16 mars 2011 un système commun destiné à calculer l'assiette de l'impôt des sociétés actives dans l'Union européenne.

L'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (CCCTB) implique que les sociétés bénéficieraient d'un système de "guichet unique" pour déposer leur déclaration fiscale et qu'elles pourraient consolider tous les bénéfices et toutes les pertes enregistrés dans l'ensemble de l'Union européenne. Les États membres garderaient leur droit souverain de fixer le taux d'imposition des sociétés.

Cette problématique concerne essentiellement les grandes entreprises établies dans plusieurs pays de l'UE. Les agriculteurs ne sont donc pas concernés, à de très rares exceptions près.

L'IS, en France, est d'ailleurs assez peu utilisé en agriculture, quasiment pas pour les individuels et peu pour les formes sociétaires. Certains pays européens l'utilisent plus, en particulier les pays nordiques (Suède, Danemark, Finlande) et certaines dispositions, telles la déduction des intérêts d'emprunts, incitent les agriculteurs, entrepreneurs individuels, à se placer sous le régime de l'IS.

En effet au Danemark, les intérêts des emprunts souscrits par l'entrepreneur individuel, sont déduits du revenu du capital, taxé à 33 % et non de celui de l'entreprise taxé lui à 56 %.

Si l'emprunteur est soumis à l'IS, l'intégralité des intérêts est déduite du bénéfice de l'entreprise. En conséquence la déduction fiscale est plus importante.

En général, les bénéfices non distribués (forme de constitution d'épargne à l'intérieur de l'entreprise) sont imposés à un taux fixe et généralement inférieur au taux progressif auquel sont taxés les bénéfices distribués.

Le tour d'horizon des dispositifs fiscaux agricoles en Europe nous ouvre la voie pour proposer des pistes de réflexion et nous permettre d'aller plus loin que la gestion des prélèvements.



TROISIÈME PARTIE / VERS UNE FISCALITÉ MODERNISÉE DE L'ENTREPRISE RURALE

I - Gérer l'amplitude des variations de revenus

Le constat de base est le suivant: la variabilité des prix entraînant des revenus non constants justifie une évolution durable de la fiscalité. Une approche différente de celle qui existe concernant les « revenus exceptionnels » est justifiée par l'instabilité récurrente ou systémique de la conjoncture.

En bref, avoir des revenus inconstants n'est plus une exception limitée à une seule année. Les convictions placées dans les moyennes mobiles sont insuffisantes.

A) Du report en arrière des déficits (« carry-back ») à la mise en réserve

La finalité des propositions de cette partie est de synchroniser au maximum l'imposition des bénéfices avec les besoins économiques de l'entreprise. Dans un premier temps, nous envisagerons le traitement d'un déficit, puis nous déclinons un ensemble de mesures pour gérer les périodes d'excédent par une progression dans le sens de la gestion des risques, de la provision, à l'épargne de précaution en passant par la mise en réserve.

1) Le report en arrière des déficits: application à l'IR

Le mécanisme de report en arrière des déficits permet d'imputer le déficit constaté à la clôture d'un exercice sur les bénéfices des trois exercices précédant l'exercice déficitaire.

En l'état actuel des textes, il est réservé aux sociétés passibles de l'IS. Il est à noter qu'aux Pays-Bas, il peut s'appliquer aux entrepreneurs individuels.

A la date à laquelle nous écrivons, le Gouvernement vient de limiter l'imputation sur le bénéfice de l'année antérieure, l'excédent qui résulterait pouvant être reporté en avant (Loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011).

L'ouverture aux entreprises individuelles ayant une activité agricole pourrait faire l'objet d'une réflexion. Dans la mesure où l'exploitant est personnellement redevable de l'impôt sur le revenu et que le délai d'imputation du déficit agricole est limité, il pourrait imputer le déficit constaté à la clôture d'un exercice sur les bénéfices constatés au titre des deux ou trois années précédentes (concilier le délai de prescription).

L'exploitant disposerait ainsi d'une créance sur le Trésor correspondant à l'excédent d'impôt antérieurement versé. Cette créance serait remboursable au terme d'une période de cinq ans lorsqu'elle n'a pas été utilisée dans ce délai pour le paiement de l'IR.

Dans un souci de justice fiscale, s'agissant des entités agricoles, la réforme du report en arrière des déficits envisagée par le Gouvernement pourrait être aménagée comme suit:



- Pour les sociétés soumises à l'IS, la limitation du report en arrière à une année semble être la compensation d'un report en avant illimité (la mesure de limitation à 60 % du bénéfice ne concernant que les grandes entreprises ayant des bénéfices supérieurs à 1 000 000 d'euros.). Le déficit qui n'a pas pu être imputé sur les bénéfices de l'année antérieure pourra l'être sur les bénéfices des années suivantes et sans risque de tomber en non-valeur.
- S'agissant des entreprises individuelles soumises à l'IR, le report en arrière devrait pouvoir s'opérer sur les deux ou trois années précédentes dans la mesure où l'imputation du déficit agricole est limitée à six ans.

2) Le mécanisme des provisions : optimiser les dispositifs existants

Le mécanisme des provisions est une piste de gestion des revenus. Une provision est une somme déduite des résultats en prévision d'une perte (dépréciation d'un élément de l'actif, perte d'exploitation), ou d'une charge, qui n'est pas encore effective à la clôture de l'exercice, mais que des événements en cours rendent probable.

Des provisions qui ne remplissent pas toutes les conditions exigées, sont actuellement admises en vertu de dispositions fiscales particulières, adoptées le plus souvent pour des raisons économiques. Parmi ces

provisions réglementées, il existait la provision pour fluctuation des cours des matières premières. La suppression de ce type de provision a pris effet au titre des exercices clos depuis le 31 décembre 1997.

Sous un régime légèrement adapté, la provision pourrait être égale à la différence entre la valeur d'inventaire du stock et une somme égale à la valeur d'inventaire multipliée par le rapport entre le cours moyen du produit pendant les six derniers mois de l'exercice considéré et son cours moyen pendant les six derniers mois de l'exercice précédent.

Ce régime de provisions pourrait s'appliquer également pour les produits vendus en cours d'exercice. Par exemple, dans le secteur laitier, une provision sera constituée en cas de hausse sensible du prix moyen; l'éleveur laitier pourra ensuite la réintégrer lorsque le rapport entre le coût alimentation et le prix du lait devient défavorable.

Bien entendu, la provision réintégrée en période de baisse des cours devrait être réintégrée aux résultats. Un délai pourrait encadrer la période maximale de réintégration tout en laissant à l'entreprise le choix d'autoréguler à l'intérieur d'une période cohérente.

Cette provision, une fois ouverte aux exploitations et sociétés de personnes ayant une activité agricole, peut être adaptée afin de suivre le panel des différentes productions.

3) De la provision à la réserve

Le mécanisme des provisions, imaginé comme une solution à la variation des cours et donc des revenus, pourrait également s'accompagner d'un compte de réserve destiné à porter les provisions devenues sans objet. Les provisions portées au compte de réserve ne sont pas réintégrées aux résultats imposables tant qu'elles sont maintenues dans ce compte. Le suivi comptable de l'utilisation de la réserve permettrait de justifier l'exception à la réintégration.

Les sommes prélevées sur cette réserve (qui pourrait être d'un montant limité) seraient rapportées aux résultats de l'exercice en cours lors du prélèvement.

La constitution de cette réserve ne devrait pas revêtir de caractère impératif, les entreprises pouvant y renoncer ou doter cette réserve pour un montant inférieur à son plafond.

En outre, les sommes prélevées sur la réserve ne seraient définitivement pas rapportées aux résultats de l'exercice si elles sont incorporées au capital, cette exonération étant conditionnée à un système de blocage pendant une certaine période.

Une condition possible serait qu'aucune réduction de capital ne soit admise avant la fin de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue l'incorporation au capital de la réserve, sous peine de réintégrer les sommes incorporées au capital aux résultats de l'exercice.

De même, il serait possible d'imputer les pertes sur la réserve spéciale sans donner lieu à fiscalité supplémentaire.

Ce mécanisme n'est pas sans rappeler la philosophie de la déduction pour aléa (DPA) qui autorise les exploitations agricoles à déduire une somme du bénéfice en contrepartie du blocage sur un compte bancaire dédié de ladite somme. La différence fondamentale est que la déduction de la DPA nécessite une trésorerie confortable puisque les sommes doivent être effectivement versées.

La DPA comporte un autre niveau et un autre objectif qui est celui de la constitution d'une réserve de placement pouvant être utilisée en cas de problème.

4) DPA : un assouplissement nécessaire

Lorsque l'on aborde la gestion des risques et la constitution d'une épargne de précaution, c'est le mécanisme de la déduction pour aléa (DPA) qui vient à l'esprit.

Aujourd'hui, et malgré les retouches successives, la DPA est délaissée. Au sein de l'Union européenne, ce dispositif est d'ailleurs spécifique à la France.

Nous proposons de lever les freins dont souffre la DPA. Tout d'abord, nous proposons que le blocage des fonds puisse intervenir jusqu'à la date limite de dépôt des déclarations de résultats. C'est le seul moyen de prendre une décision en toute connaissance de cause, surtout depuis qu'il n'existe plus d'épargne libre. Il existe en effet trop de risques pour l'exploitant qui a bloqué plus qu'il n'avait besoin. Ensuite, nous demandons à ce que la condition d'assurance soit revue, aménagée et clarifiée. Les textes sont obscurs pour des non-initiés et il est inacceptable, pour un exploitant exerçant une activité d'élevage et de cultures, d'être



obligé de souscrire de multiples assurances engendrant un coût important (assurances cheptel, assurances cultures et assurance grêle). D'ailleurs, les obligations en la matière restent méconnues.

De plus, la déduction intervenant en fin d'exercice, il est quasiment impossible, pour certaines cultures, de respecter la condition d'assurance tout au long de l'exercice ou dans les trois mois du semis.

Sans arbitrage et sans assouplissement de ce côté, la DPA ne connaîtra jamais d'essor. Enfin, nous suggérons de revoir les conditions d'imposition de l'épargne de précaution lors de son utilisation (notamment la suppression de la pénalité en cas d'utilisation non-conforme lorsque les sommes sont tout de même utilisées dans l'intérêt de l'exploitation).

5) Pour une vision élargie de la réserve

Il nous faut aller plus loin et placer la réflexion dans une visée plus globale de constitution de fonds propres sur l'entreprise en permettant de constituer une réserve d'entreprise.

La réserve se décline sous deux aspects :

- La « réserve-investissement » destinée à financer des investissements.
- La « réserve-trésorerie » destinée à maintenir des liquidités dans l'entreprise (pour faire face à un aléa).

Nous cherchons à favoriser la création de réserve de trésorerie permettant de faire face aux conjonctures dégradées. Toutefois l'aspect investissement ne doit pas être délaissé. En effet, il faut bien garder à l'esprit qu'un de nos objectifs est de favoriser la modernisation et l'anticipation.

Avec la problématique de constitution de fonds propres, les deux aspects se rejoignent et nous pouvons envisager de réfléchir au fonctionnement fiscal d'un dispositif de réserves.

Le montant mis en réserve sur décision de l'exploitant ou des associés, ferait l'objet d'une fiscalité réduite (10 %). L'emploi des sommes pourrait prendre la forme d'un investissement identifié (tout en neutralisant la DFI, sous contrainte d'une obligation de maintien de l'investissement pour un temps minimum afin d'éviter les dérives du type « achat-revente »), ou rester en trésorerie.

Ainsi, tant que les sommes demeurent investies dans l'entreprise, la fiscalité réduite (10 %) constitue un avantage incitatif; il pourrait en résulter une non-imposition supplémentaire si elle reste en trésorerie un temps déterminé (5 ou 7 ans). Il s'agirait de mettre en place un prélèvement réduit libératoire de l'impôt sur le revenu, comme il en existe déjà dans le système fiscal actuel (prélèvement libératoire forfaitaire de 19 %).

Si les sommes sont prélevées avant le délai (5 ou 7 ans), l'IRPP serait appelé et l'impôt acquitté initialement (10 %) pourrait être restitué sous forme de crédit d'impôt, sans pénalité.

Plusieurs objectifs sont ainsi remplis :

- Se constituer une trésorerie afin de financer des acquisitions ou de réaliser des investissements (diminuer les emprunts bancaires?);
- Pouvoir faire face aux risques;
- Gérer la variabilité de revenu.

Dans ce dernier cas, l'outil servirait également de système de lissage : maintien des fonds dans l'entreprise lorsque les résultats sont bons, retrait des fonds et perception au cours d'exercice de plus faible activité (moins de revenus ou plus de charge liée à un investissement à réaliser = équilibre maîtrisé). Mais un système de lissage choisi et non subi.

B) Permettre aux TPE de bénéficier des avantages de l'Impôt sur les Sociétés (IS)

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.
- 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.

Pour les raisons sus-évoquées, l'IS, en France est très peu utilisé en agriculture. Certains pays européens l'utilisent plus, en particulier les pays nordiques (Suède, Danemark, Finlande) et certaines dispositions, telles la déduction des intérêts d'emprunts, incitent les agriculteurs, entrepreneurs individuels, à se placer sous le régime de l'IS. En effet, au Danemark, les intérêts des emprunts souscrits par l'entrepreneur individuel, sont déduits du revenu du capital, taxé à 33 % et non de celui de l'entreprise taxé lui à 56 %. Si l'emprunteur est soumis à l'IS, l'intégralité des intérêts est déduite du bénéfice de l'entreprise. En conséquence, la déduction fiscale est plus importante.

La fiscalité comparée nous enseigne que des ajustements sont nécessaires afin d'inciter le recours à l'IS, comme une alternative à l'IR qu'il faut encourager.

Nous proposons donc d'appliquer l'IS à un bénéfice déterminé selon les règles des bénéficiaires agricoles (BA). Mais avant de détailler cette proposition, revenons sur les modalités d'option à l'IS.



Nous proposons de retirer le caractère irrévocable de l'option. Cette ouverture serait de nature à supprimer un obstacle psychologique et n'induirait en aucune manière un effet « yo-yo » car tout changement de régime fiscal entraîne les conséquences d'une cessation d'activité. Il s'agit simplement d'aménager un retour en arrière possible en cas de problème.

L'impôt sur les sociétés permet de solutionner un certain nombre de problèmes.

En premier lieu et à condition que l'objet social le prévoit, une société à l'IS ayant une activité agricole peut exercer sans limitation des activités par nature différentes (activité commerciale par exemple). Il y aura globalisation du résultat et aucun effet de seuil à surveiller. Aucun développement économique ou commercial n'est en ce sens freiné.

Ensuite, le bénéfice disponible de la société est affecté par les associés comme ils l'entendent. Seule la société est redevable de l'IS et les résultats peuvent échapper à la distribution.

Les associés peuvent affecter le bénéfice en réserve à des fins d'investissements ou afin que la société l'affecte à un placement de trésorerie. De cette manière, les revenus non distribués dans les sociétés IS ne peuvent pas être utilisés pour les besoins autres que ceux de l'entreprise.

Il n'existe donc plus aucune confusion entre la personne et la société. Le périmètre d'entreprise est clairement défini et ne se confond plus avec l'individu.

Le résultat à l'IS est déterminé par application des principes généraux des régimes réels qui constitue une base de départ importante: les principes généraux de détermination du résultat sont identiques à l'IS et à l'IR. Dans les deux cas, le bénéfice (ou déficit) est constitué par la différence entre les produits et les charges, selon une comptabilité d'engagement.

Mais actuellement, l'IS s'applique à un résultat arrêté selon les règles des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ; l'option pour l'IS entraîne donc la perte des dispositions propres aux BA. En d'autres termes, l'IS ne tient pas compte des contraintes de l'agriculture. A titre d'exemple, nous nous sommes livrés à un exercice de comparaison pour démontrer nos propos.

L'IS ne permet pas de comptabilisation simplifiée des stocks: les stocks sont en principe inscrits en compte d'immobilisation, ce qui se révèle vite ingérable s'agissant d'un suivi de stocks d'animaux « producteurs de biens ». Pourquoi ne pas autoriser, sous l'IS, le régime autorisé par l'article 38 sexdecies D-II de l'annexe III au Code général des impôts qui consiste à traiter les animaux en stocks?

De même, les avances aux cultures ne peuvent en aucun cas être évaluées au prix de revient. Il faudrait donc autoriser les méthodes d'évaluation spécifique adaptées à l'agriculture (M1, M2...).

Ensuite, il conviendrait également de permettre, pour les sociétés ayant une

activité agricole imposée à l'IS, certains dispositifs de lissage et d'étalement des revenus exceptionnels (moyenne triennale fiscale, étalement des revenus exceptionnels) qui retrouvent une certaine légitimité lorsqu'ils sont appliqués au niveau de l'entité entière qui peut affecter ses bénéficiaires au gré de ses besoins.

Nous demandons à taxer sous l'IS, un résultat qui tient compte des spécificités agricoles. Le droit fiscal reconnaît les bénéfices agricoles comme mode de détermination du résultat professionnel. Il n'existe donc pas, dans le système fiscal actuel, d'obstacles de principe à taxer l'IS un résultat déterminé selon les règles des BA et non des BIC.

Sur ce point, nous insistons sur le fait qu'il ne s'agit pas d'un IS spécifiquement agricole: avec notre proposition, l'IS comme mode d'imposition du résultat, demeure selon ses principes actuels. C'est en amont, au niveau de la détermination du résultat qu'il convient de faire évoluer les choses dans le sens que nous proposons.

Enfin dernier aspect : le taux de l'IS.

Le taux normal de l'IS est fixé à 33,1/3 %. Le taux réduit de 15 %, s'applique aux bénéficiaires des petites et moyennes entreprises (PME) qui ont réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 7 630 000 euros et dont le capital, intégralement libéré, est détenu pour 75 % au moins par des personnes physiques.

Les différents dispositifs de taux réduit qui se sont succédés dans le temps, avaient pour but de permettre aux PME de renforcer leurs fonds propres.

S'agissant du secteur agricole, et en comparaison avec les tranches marginales d'imposition à l'impôt sur le revenu, le taux de 33,1/3 % est trop élevé. Cette réalité s'impose d'autant plus que, ni les mécanismes propres aux bénéficiaires réels agricoles (DFI, abattement JA...), ni les exonérations réservées à certaines catégories d'entreprises (entreprises nouvelles, article 44 sexies du Code général des impôts, exonération jeunes entreprises innovantes...) ne s'appliquent.

Les sociétés ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 euros au cours d'un exercice de douze mois sont qualifiées de petites et moyennes entreprises. L'examen du chiffre d'affaires des sociétés agricoles (hors productions spécialisées) démontre que les structures sont de « très petites entreprises ». Il paraîtrait donc logique d'envisager une tranche spécifique au secteur agricole.

Deux pistes de réflexion sont pour nous envisageables :

- L'application sans limite du taux réduit de 15 %;
- La création d'une tranche intermédiaire, entre le taux réduit et le taux normal.

Cette spécificité serait de nature à compenser les dispositifs inapplicables et à inciter l'adoption de ce système à des fins de constitution de réserves.

Ainsi, le taux réduit de 15 % continuerait de s'appliquer à hauteur de 38 120 euros

de bénéfiques, un taux intermédiaire nouveau de 20 % s'appliquerait jusqu'à 100 000 euros de bénéfiques, le taux de 33,1/3 prendrait ensuite le relais.

Le système fiscal actuel possède déjà toutes les bases, reste à concevoir l'adaptation qui s'impose.

Selon notre analyse, l'impôt sur les sociétés serait également de nature à favoriser le recours à des capitaux extérieurs. Des « non agriculteurs » pourraient investir dans des sociétés agricoles, répondant ainsi à l'objectif de développement des partenariats.

L'IS donne en effet un avantage en cas de cession de parts ou d'actions, ce qui encouragerait les associés actuels à céder ces parts, plutôt que des biens, favorisant ainsi l'entrée d'associés non participants à l'exploitation.

Enfin, elle favorise également la transmission des droits sociaux par donation ou succession aux membres de la famille.

Notre analyse révèle le double niveau de nos propositions. Certaines sont des mesures purement fiscales pouvant être mise en place rapidement car reposant sur des systèmes existants, d'autres relèvent d'une prospective à plus long terme et nécessiteront un travail plus poussé afin d'arriver aux changements nécessaires à l'adaptation induite par la conjoncture (cf. « Nos 7 axes phares »). Elles sont, pour nous, liées et fondamentales si nous voulons adapter notre système actuel vers plus de compétitivité et de flexibilité.

C) De la proposition de dispositifs pour une diversification de l'entreprise agricole: Le périmètre de compensation

Un autre aspect de la gestion de l'amplitude des variations de revenus concerne la faculté d'imputation des pertes sur les gains en cas d'exploitation pluriactive.

La segmentation des activités en autant de « supports » fiscaux est la règle: chaque activité est imposée dans une catégorie de revenus et selon des règles propres. Cette segmentation constitue un frein si elle n'appréhende pas le développement et la diversification des activités de l'entreprise.

Se pose donc la question du périmètre professionnel de l'exploitation.

Nous proposons de définir un « périmètre » d'activités au sein duquel toutes les compensations s'opèrent entre les différents revenus de manière à pouvoir gérer globalement la capacité d'épargne, l'investissement et la structuration.

Il s'agirait d'une sorte de bilan personnel professionnel limité à la personne du professionnel diversifiant ses activités.

À l'intérieur de ce périmètre, le professionnel pourrait distinguer son entreprise et son patrimoine privé.

A la différence des dispositifs existants (EIRL, fonds rural), ce périmètre de compensation pourrait inclure des activités de nature différente. Sur simple choix de l'exploitant, il permettrait de dégager un résultat professionnel unique dans la catégorie de revenus déterminée



comme principale en fonction de critères objectifs (chiffre d'affaires, temps passé par exemple). De cette manière, un déficit agricole devrait pouvoir s'imputer sans réserve sur un BIC excédentaire. De cette manière, les revenus provenant de l'activité commerciale placés sur le compte professionnel de l'entreprise pourraient servir à financer l'exploitation agricole.

Cela reviendrait à créer un nouveau mécanisme d'attractivité en fonction de l'activité principale. Mais ce dernier ne serait pas limité par des seuils (articles 75 ou 75 A du Code général des impôts) et ne pourrait pas produire ses effets contre la volonté de l'exploitant (article 155 du Code général des impôts).

De plus, il permettrait d'aller plus loin en autorisant la confusion des recettes d'une activité avec celle d'une autre et non en une consolidation, in fine, des résultats déterminés selon des règles différentes.

Ces aménagements sont envisageables en l'état actuel de la fiscalité car ils s'appuient sur des philosophies existantes (régime d'attractivité) ainsi que sur les dispositions de l'article 151 nonies du Code général des impôts.

De plus, ils ne nécessitent pas de modification juridique.

Il serait, pour l'exploitant agricole en structure individuelle, une alternative à l'impôt sur les sociétés qui consiste à déterminer le résultat selon des règles homogènes mais qui ne prend pas en compte les contraintes liées à l'activité agricole.

Ce concept consiste à appréhender l'entreprise de manière plus globale. Il pourrait permettre de

favoriser les mutations ou transmissions ainsi que de présenter une vision honnête de l'entreprise aux partenaires, notamment bancaires.

Il faudra toutefois bien distinguer ce dispositif de ce qui existe au sein d'un groupe de sociétés: l'intégration fiscale qui permet à une société mère de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble du groupe qu'elle forme avec ses filiales.

Le régime d'intégration se caractérise essentiellement par deux mécanismes favorables au fonctionnement des groupes. Ils consistent:

- à soumettre à l'impôt un résultat global, obtenu en faisant la somme algébrique des résultats des sociétés du groupe;
- à neutraliser les opérations internes au groupe.

Dans notre démonstration, seul le premier critère est recherché. Ces considérations remettent au premier plan la question de la diversification en agriculture. Aujourd'hui, les formes sociétaires sont totalement bridées dans leur recherche de valeur ajoutée et la diversification des activités et des risques. Cette question est profonde et très actuelle dans un contexte de compétitivité dans lequel on ne survit que si l'on évolue.

Nous pensons que cette question doit faire l'objet d'une étude approfondie et d'un réel débat, ce qui a probablement manqué par le passé... comme l'attestent les divergences entre juridique, fiscalité et social.

Toutefois, les aspects juridiques étant omniprésents, il faut forcément réfléchir sur la capacité des sociétés civiles agricoles à exercer des activités commerciales. Mais il ne faut pas s'en tenir au débat fiscal ou alors nous fermons déjà la porte que nous avons ouverte! Nous laissons cette porte entre-ouverte, persuadés que ce débat devra être, enfin, largement ouvert...

II - Permettre la mise en œuvre de la flexibilité opérationnelle

Dans cet esprit, nous proposons donc un « nouvel espace », qui dépasse la personne ou le patrimoine de la personne, et qui n'existe pas dans un but d'optimisation fiscale. Ce nouvel espace serait un véritable périmètre économique où la fiscalité est au service de l'exploitation flexible. Nous l'appellerons « périmètre de circulation ».

A) Créer le périmètre de circulation: un périmètre de neutralité fiscale

L'entreprise rurale regroupe à la fois des activités agricoles, industrielles, commerciales ou artisanales. La clé résiderait dans une nouvelle définition de l'entreprise rurale, qui n'est ni l'exploitation agricole, ni l'exploitant lui-même mais qui va au-delà. Les critères géographiques, patrimoniaux et sociaux ne suffisent pas.

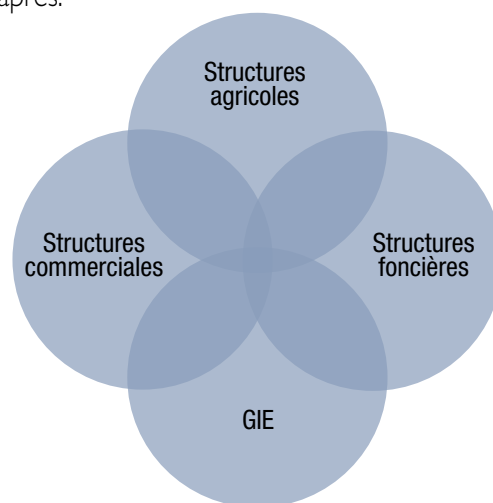
L'idée est donc de réfléchir à une évolution de la notion d'activité agricole au sens technique du terme: juridiquement, l'activité agricole ne serait plus simplement définie comme l'acte de production agricole liée au critère végétal ou animal mais elle prendrait en compte ces nouveaux principes :

activités complémentaires, échanges de prestations...

Ainsi, il serait possible de réfléchir aux actuelles définitions juridiques, fiscales et sociales de l'activité agricole qui ne sont aujourd'hui pas harmonisées. Définissons le périmètre d'activité à partir d'un exemple:

Une exploitation rurale est constituée de plusieurs entités: plusieurs structures agricoles et des sociétés commerciales. Une société immobilière détient les terres et les bâtiments d'exploitations. Un GIE gère les flux entrants et sortants (main-d'œuvre, mécanisation, gérance). Dans la présentation du cas, la nouveauté réside déjà dans le fait que cette exploitation n'est pas définie en fonction des intérêts ou des participations d'un associé en particulier. C'est « l'entreprise » qui est prise en compte.

Le schéma ci-dessous illustre nos propos. Les zones en bleu foncé constituent le périmètre de circulation qui sera développé ci-après.





Dans ce périmètre économique, des flux constants existent. Les résultats sont déterminés dans chaque entité selon leurs règles propres (BA, BIC, RF).

Le constat que nous faisons est que le système fiscal actuel entrave ces flux et nuit donc à la fluidité des activités de l'entreprise.

Les flux sont par exemple les suivants: loyers pour le foncier; facturation de main-d'œuvre, location de matériel, vente et achats de production, vente de matériels...

Ils sont générateurs de charges et de produits. Les cessions « intra-périmètre » supportent le cas échéant, la TVA.

Cette fiscalisation, génératrice de + et de - au sein du périmètre de circulation nous semble un frein au fonctionnement: si les prestations croisées pouvaient être réalisées sans TVA (ni TVA collectée, ni TVA déductible), les cessions s'organiseraient plus facilement et l'entité acheteuse n'aurait plus besoin de faire l'avance de trésorerie pour acquitter une TVA qu'elle va par ailleurs récupérer.

Nous préconisons donc une sorte de neutralité fiscale dans le fonctionnement technique mais uniquement à l'intérieur de ce périmètre, les opérations externes obéissant aux règles fiscales actuellement en vigueur.

Dans le même mouvement et toujours par souci de neutralité permettant une flexibilité opération-

nelle, les transferts d'immobilisations et de biens à l'intérieur du périmètre devraient être neutres.

En effet, en présence d'une entreprise d'une certaine ampleur, le chiffre d'affaires ne permet pas toujours une exonération de plus-values sur la base du dispositif actuel en cas de cession d'éléments isolés de l'actif (article 151 septies du Code général des impôts). Cette taxation des plus-values à l'impôt et aux prélèvements sociaux est un frein au fonctionnement de l'entreprise dans sa globalité.

Afin d'éviter des refinancements, une reprise (dans les écritures comptables) en valeur nette comptable pourrait être envisagée, tout en conservant une valorisation économique du bien.

Accompagnée d'un système de report de plus-value, l'absence de taxation serait temporaire.

La taxation interviendrait au jour de la cession à l'extérieur du périmètre. Il faut noter que de tels dispositifs de report ainsi que les obligations liées aux états de suivi existent déjà dans certaines hypothèses et nous fournissent un modèle de réflexion (article 151 normes III et IV du Code général des impôts, par exemple).

Ainsi, l'objectif de souplesse dans les flux commence à apparaître à travers une certaine neutralité fiscale mais qui n'est que temporaire, sans permettre une exonération totale de plus-value ou un refinancement du bien.

Bien entendu, ce périmètre devra être déterminé très précisément afin peut-être

d'employeurs fournissant des entreprises tierces).

Il faut également garder à l'esprit que les mouvements économiques seront taxés à un moment (plus-value en report, résurgence de TVA) car le but n'est pas d'éviter l'impôt.

Outre, la fluidité dans la gestion, notre proposition présente un triple intérêt:

- Elle s'adapte aux règles fiscales actuelles et n'éluide pas l'impôt à terme;
- Elle ne bouleverse pas le système juridique actuel : elle ne réforme pas le droit des sociétés et s'inscrit dans les limites juridiques prévues;
- Elle reste simple dans la gestion car ne multiplie pas les structures et les comptabilités.

Ce périmètre virtuel de neutralité fiscale que nous appelons « périmètre de circulation » pourrait être codifié à l'article 151 undecies du code général des impôts.

B) Créer un périmètre pour la constitution de réserves communes pour gérer la variabilité du revenu

Nous proposons qu'un exploitant puisse créer une réserve commune à toutes les entités de son entreprise rurale. En clair, l'exploitant pourrait affecter de l'argent à une réserve générale, que nous appellerons « périmètre de réserves » communes aux différentes structures dans lesquelles il se retrouve.

Ainsi, pour aller dans le sens des partenariats et des multi-structures actuelles, il serait possible de constituer une réserve affectable à un « périmètre de réserve ». Ce périmètre de réserve ou réserve consolidée n'a pas le même champ que le périmètre de circulation. Le périmètre de réserve serait la réserve des entreprises où l'individu est associé ou gérant.

CONCLUSION

Notre analyse révèle le double niveau de nos propositions.

Certaines sont des mesures purement fiscales pouvant être mise en place rapidement car reposant sur des systèmes existants, d'autres relèvent d'une prospective à long terme et nécessiteront un travail plus poussé afin d'arriver aux changements nécessaires à l'adaptation induite par la conjoncture (cf. « nos 7 axes phares »). Elles sont, pour nous, liées et fondamentales si nous voulons adapter notre système actuel vers plus de compétitivité et de flexibilité.

NOS 7 AXES PHARES

Des mesures fiscales simples et rapidement opérationnelles :

- **La création d'une provision pour fluctuations des cours :** la hausse sensible du prix moyen permet de déduire une provision du résultat qui est réintégrée lorsque la tendance s'inverse; assortie à un compte de réserve accueillant les provisions devenues sans objet, elle permet de conserver les sommes investies dans l'entreprise;
- **La création d'une réserve de trésorerie :** destinée à différencier les bénéfices distribués soumis à l'impôt et les bénéfices capitalisés, elle peut également accueillir des réintégrations diverses;
- **La modification de certaines conditions de la Déduction Pour Aléas pour la rendre opérationnelle;**
- **La possibilité pour les TPE de bénéficier des avantages de l'Impôt sur les Sociétés (IS) :** cela passe par le droit d'appliquer l'IS à un résultat déterminé selon les règles des BA; il s'agit d'utiliser l'IS selon les règles actuelles tout en adaptant certains mécanismes (notamment stocks et taux) qui sont actuellement des freins.

Mais également une prospective de fond révolutionnant la fiscalité :

- **La création d'un périmètre de compensation professionnel :** autorisant les compensations entre les revenus professionnels, il permet au chef de l'entreprise flexible d'identifier son outil de travail et de gérer globalement épargne et investissement;
- **La création d'un périmètre de trésorerie de groupe agricole :** espace de gestion économique et technique, il permet à plusieurs entreprises ayant des intérêts communs de fonctionner ensemble en neutralisant temporairement la fiscalité des opérations intra-périmètre;
- **La création d'un périmètre fiscal de flexibilité économique :** ce périmètre permettrait à l'exploitant de se constituer une réserve de trésorerie professionnelle en contrepartie d'une fiscalité réduite tant que les sommes demeurent investies dans l'entreprise.



Voir loin, les pieds sur terre

www.reseau-cerfrance.fr

CONSEIL NATIONAL DU RÉSEAU CERFRANCE

18, rue de l'Armorique 75015 PARIS - Tél. 01 56 54 28 28 - Fax 01 56 54 28 29
e-mail: conseilnational@cerfrance.fr