



AgEcon SEARCH

RESEARCH IN AGRICULTURAL & APPLIED ECONOMICS

The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search

<http://ageconsearch.umn.edu>

aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

No endorsement of AgEcon Search or its fundraising activities by the author(s) of the following work or their employer(s) is intended or implied.

Eléments de comparaison des régimes fiscaux agricoles dans la CEE

Pierre Pinon

Abstract

Taxation is largely ignored in agricultural policies analysis, though it largely influences economic behaviour. At the Community level, taxation is still a national-oriented instrument, able to modify the conditions of competition.

Some elements of an overall survey are given in order to show the possible approaches for further studies, which appear to be necessary for a better understanding of agricultural policy.

Résumé

Dans les analyses de politique agricole, la fiscalité est encore largement méconnue, alors qu'elle influence sensiblement les comportements des agents économiques.

Elle mérite d'autant plus l'intérêt des chercheurs qu'elle constitue, au niveau communautaire, un instrument à la disposition de chaque Etat, capable de modifier l'environnement économique des exploitations agricoles et leurs conditions de compétitivité.

Les éléments d'appréciation rassemblés ici sont loin d'être conclusifs. Ils ne visent qu'un premier diagnostic et proposent une réflexion méthodologique, sur un thème qui s'affirme d'une importance majeure pour la bonne conduite de la politique agricole.

Citer ce document / Cite this document :

Pinon Pierre. Eléments de comparaison des régimes fiscaux agricoles dans la CEE. In: Économie rurale. N°145, 1981. pp. 48-54;

doi : <https://doi.org/10.3406/ecoru.1981.2804>

https://www.persee.fr/doc/ecoru_0013-0559_1981_num_145_1_2804

Fichier pdf généré le 08/05/2018

ELEMENTS DE COMPARAISON DES REGIMES FISCAUX AGRICOLES DANS LA CEE

Pierre PINON

Résumé :

Dans les analyses de politique agricole, la fiscalité est encore largement méconnue, alors qu'elle influence sensiblement les comportements des agents économiques.

Elle mérite d'autant plus l'intérêt des chercheurs qu'elle constitue, au niveau communautaire, un instrument à la disposition de chaque Etat, capable de modifier l'environnement économique des exploitations agricoles et leurs conditions de compétitivité.

Les éléments d'appréciation rassemblés ici sont loin d'être conclusifs. Ils ne visent qu'un premier diagnostic et proposent une réflexion méthodologique, sur un thème qui s'affirme d'une importance majeure pour la bonne conduite de la politique agricole.

Summary :

AGRICULTURAL TAXATION IN THE EEC : some elements of an overall survey.

Taxation is largely ignored in agricultural policies analysis, though it largely influences economic behaviour. At the Community level, taxation is still a national-oriented instrument, able to modify the conditions of competition.

Some elements of an overall survey are given in order to show the possible approaches for further studies, which appear to be necessary for a better understanding of agricultural policy.

L'analyse de la fiscalité agricole dans la CEE peut s'envisager à deux niveaux ; à l'intérieur de chaque Etat où l'on peut chercher à comparer le sort fiscal des agriculteurs avec celui des autres contribuables ; entre partenaires européens, où il s'agit plutôt d'examiner les conséquences des pratiques nationales en termes de distorsion de concurrence. La fiscalité est en effet un instrument de politique économique (au même titre que le crédit ou les aides budgétaires nationales) qui reste à la disposition de chaque Etat. Les politiques nationales ainsi mises en œuvre méritent d'être analysées, peut-être plus encore que celles qui sont unifiées entre partenaires, comme devraient l'être la politique des prix et des marchés. Elles comportent en effet des particularismes qu'il importerait de réduire ou pour le moins de rendre transparents, dans la perspective d'une Communauté véritable, afin que l'acquis communautaire ne soit pas contredit par des mesures nationales qui risqueraient de le compromettre.

Dans cette perspective, deux séminaires ont été organisés en mars et octobre 1980, sous l'égide du Centre d'Etudes Agricoles Européennes du collège de Wye (Université de Londres) : l'un sur le financement et l'endettement des exploitations agricoles, l'autre sur la fiscalité. Il est apparu à cette occasion que les régimes fiscaux

devaient être analysés non seulement en termes de pression fiscale, mais également d'équité et d'uniformisation des conditions de concurrence.

Trois objectifs principaux sont en effet à considérer pour apprécier les systèmes fiscaux dont relèvent les agricultures communautaires :

- le rendement fiscal, en termes de montant d'impôt prélevé comparé aux moyens administratifs mis en œuvre ;
- l'équité de l'imposition, entre agriculteurs et vis-à-vis des autres contribuables ;
- les effets économiques (notamment les modifications des conditions de concurrence entre partenaires européens).

Sur ces trois critères, la comparaison des régimes agricoles européens se heurte à de nombreuses difficultés.

En examinant les différentes règles juridiques ou fiscales, et par le biais d'études comme celles conduites par l'IFO (1), la Commission LITTMANN en Allemagne Fédérale ou le Conseil des Impôts en France, certains éléments peuvent déjà être rassemblés.

Ces travaux ouvrent la voie à des analyses comparatives plus systématiques qui s'imposeraient dans la logique de la construction européenne et pour la conduite de la Politique Agricole Commune.

1. Institut Fur Finanzforschung, Munich.

I - LE CONSTAT AU REGARD DES OBJECTIFS POURSUIVIS : CAS DE L'IMPOT SUR LE REVENU

LE RENDEMENT FISCAL

Le rendement fiscal, au moins en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, pose des problèmes dans la plupart des pays. Il en résulte une iniquité non seulement par rapport aux contribuables non agriculteurs, mais au sein des agriculteurs eux-mêmes.

Les anomalies proviennent tantôt de la faiblesse des estimations forfaitaires de revenu, tantôt des spécificités du secteur agricole qui, dans le cadre des régimes réels, obtient souvent des aménagements particuliers, et soulève par nature des difficultés de contrôle plus aiguës que celles d'autres activités.

Un secteur agricole retardataire peut se contenter de régimes fiscaux rudimentaires et administrativement peu coûteux. Dès que les revenus de l'activité agricole progressent fortement (cas de l'Irlande lors de son entrée dans la Communauté en 1974) ou lorsqu'ils sont structurellement élevés (au Danemark, aux Pays-Bas ou au Royaume-Uni...), des moyens administratifs accrus apparaissent nécessaires, pour des motifs de rentabilité et aussi d'équité par rapport aux autres catégories sociales.

En dehors du cas particulier de l'Irlande, cinq pays conservent encore un régime forfaitaire dominant : l'Allemagne Fédérale, la Belgique, l'Italie, le Luxembourg et la France.

LES PAYS A IMPOSITION FORFAITAIRE DOMINANTE

- **En Allemagne Fédérale**, le forfait se base sur la valeur fiscale unitaire de l'exploitation, elle-même déterminée d'après la valeur agronomique des terres, la dispersion des parcelles, l'orientation et l'organisation de l'exploitation, les contraintes physiques ou de localisation, etc. Les évaluations effectuées en 1964 pour l'ensemble des entreprises industrielles et commerciales ont été rehaussées de 40 % en 1974. Seules les valeurs fiscales agricoles n'ont pas été modifiées.

Le revenu imposable est obtenu en ajoutant à une fraction de cette valeur fiscale, des charges forfaitaires de main-d'œuvre et de logement, et en retranchant les charges de fermage, d'intérêt et d'amortissement.

Une réévaluation très substantielle de ces éléments forfaitaires a été effectuée à l'issue de la réforme fiscale agricole adoptée en juin 1980, aboutissant à rehausser sensiblement (pratiquement du simple au double) les revenus forfaitaires fiscaux, à la fois dans le but de réduire l'évasion fiscale antérieure et de faciliter la conversion de l'imposition au profit des régimes réels.

Précédant cette réforme, les travaux de la Commission LITTMANN avaient établi que les revenus réels étaient 5,1 fois supérieurs aux revenus forfaitaires en 1974/75 et 5,9 fois en 1975/76.

Tableau 1. - Sous-estimation des revenus agricoles par les forfaits en Allemagne Fédérale

	(DM/Exploitation)	
	74/75	75/76
(1) Revenu effectif	27 121	35 457
(2) Revenu forfaitaire	5 312	6 021
(1)/(2)	5,11	5,89

Source : rapport de la Commission LITTMANN

Les taux de sous-estimation les plus forts concernent l'élevage hors sol (autour de 8), les plus modérés s'observent dans les productions végétales. On constate une tendance à l'aggravation de la sous-estimation avec la taille physique des exploitations, cette évolution n'étant cependant pas régulière.

L'objectif de la réforme en cours est d'assujettir au réel environ 100 000 exploitations précédemment au forfait :

Tableau 2. - Nombre d'exploitations

	avant réforme	après réforme
Forfait	710 000	600 000
Réel simplifié	20 000	75 000
Réel normal	<u>85 000</u>	<u>140 000</u>
	815 000	815 000

Il convient de rappeler que sur ce total, près de 400 000 exploitations sont à temps partiel, l'activité agricole étant accessoire pour 320 000 d'entre elles.

- **En Belgique**, il est procédé collectivement au calcul de bénéfices «semi-bruts» par hectare, variables selon l'orientation des exploitations, leur dimension, leur localisation et leur mode de faire-valoir. Des charges individuelles comme les salaires payés, les cotisations sociales et les intérêts des emprunts sont ensuite déductibles de ce bénéfice semi-brut.

Selon l'Institut IFO de Munich, le forfait belge concerne, en 1977, 95 % des exploitations, en incluant les exploitations non imposables, et appréhende en moyenne la moitié du revenu agricole effectif.

- **En Italie** : le forfait est établi à partir de la valeur cadastrale des terres, en appliquant un coefficient multiplicatif. Les intérêts des emprunts sont ultérieurement déductibles, de même que les impôts locaux. L'ensemble des exploitations agricoles est taxé sur cette base, qui correspond environ au dixième de la réalité.

Tableau 3. - Sous-estimation des revenus agricoles par les forfaits en Italie.

	(en milliards de lires)		
	74/75	76/77	78/79
(1) Revenu effectif	5 450	6 956	9 583
(2) Revenu forfaitaire	520	812	974
(1)/(2)	10,5	8,6	9,8

Source : Istituto Nazionale di Economia Agraria. Rome

- **Le Luxembourg** présente un forfait très proche du forfait allemand, qui frappait 98 % des agriculteurs en 1977 (IFO).

- **En France**, les barèmes des bénéfices forfaitaires agricoles sont déterminés collectivement au niveau de chaque région agricole, par hectare pour la généralité des cultures, ou par unité produite ou vendue dans le cas des cultures ou élevages spécialisés. En 1975, 410 000 forfaits ont été imposés, dont près de 300 000 concernaient des ménages d'exploitants agricoles.

Le Conseil des Impôts a considéré que la base forfaitaire, dans le cas des forfaits de polyculture, représentait environ la moitié des revenus réels. Au niveau macro-économique, il a été estimé que le revenu agricole global était 2,7 fois supérieur aux bases fiscales :

Tableau 4. - Sous-estimation des revenus agricoles en France 1975

	(MF)
(1) Revenu tiré de la Comptabilité Nationale (exploitations agricoles seulement)	36 016
(2) Revenus agricoles fiscaux enquête «exploitations agricoles»	13 130
(1)/(2)	2,70

Source : cinquième rapport du Conseil des Impôts.

LES PAYS DISPOSANT DE REGIMES REELS

Dans tous les pays où le mode d'imposition reste principalement forfaitaire, le rendement fiscal de l'impôt apparaît donc modeste.

Mais les autres pays, qui affirment avoir banalisé l'imposition de leurs agriculteurs, n'appréhendent pas le revenu agricole aussi complètement qu'ils le prétendent parfois. Ils accordent en effet à l'agriculture d'une part les dispositions incitatives de droit commun, et d'autre part des règles spécifiques d'adaptation dont le caractère d'aide ne saurait être négligé : l'alignement sur les régimes de droit commun ne semble être pleinement satisfaisant dans aucun pays.

- **En Irlande**, le régime réel a été mis en place progressivement à compter de 1974. Il ne s'applique qu'au delà d'un seuil d'un revenu cadastral (£ 40, soit environ 32 ha en 1980) sauf pour les pluriactifs qui doivent de toute façon s'assujettir. Il toucherait actuellement seulement le quart des agriculteurs (36 000) tandis que le régime forfaitaire antérieur est purement et simplement supprimé à compter de 1980. Ce qui revient à une non imposition pure et simple des autres exploitations. Des échanges de services entre agriculteurs aboutissant à diminuer le résultat des assujettis sont signalés (achats pour le compte de tiers non imposés).

- **Au Royaume-Uni**, l'absence de contrôle des déclarations laisse subsister un certain doute sur leur sincérité. Il n'est pas non plus possible de connaître le nombre de celles qui s'appuient effectivement sur une comptabilité, mais la proportion de **déclarations** simplifiées serait très

élevée, de l'ordre de 90 %. Le taux d'imposition du revenu agricole global se situe aux alentours de 20 %, chiffre sensiblement inférieur aux autres activités, et 90 % des déclarations montrent un revenu inférieur à 5 000 £ en 1978, ce qui ne semble pas non plus totalement réaliste.

- **En France** même, les déclarations des assujettis aux régimes réels font apparaître certaines anomalies en ce qui concerne notamment la fréquence et le montant des déficits. Leur fréquence s'avère 3 à 4 fois supérieure à celle de l'ensemble des BIC, et leur montant 6 à 7 fois plus important, d'après le Conseil des Impôts.

Les prélèvements ainsi sommairement résumés peuvent s'opérer à un coût plus ou moins important pour les services fiscaux.

Les régimes forfaitaires sont généralement d'une grande simplicité et nécessitent des moyens administratifs nettement moins coûteux que les régimes réels. Leur rentabilité pour l'administration est donc supérieure à ce que laisserait supposer le seul produit de l'impôt.

D'où l'attachement, signalé dans le cas de l'Allemagne par la Commission LITTMANN, des services fiscaux aux régimes forfaitaires, ce qui peut à première vue sembler paradoxal.

Pour sa part, l'administration fiscale britannique estime que le ratio coût de collecte : produit de l'impôt n'atteint pas 2 % pour les salariés. Il est d'environ 6 % pour l'ensemble des entrepreneurs individuels, et pour les agriculteurs de 30 %.

Un tel taux n'est supportable qu'en regard d'autres considérations que le seul rendement fiscal, en l'occurrence le souci d'une certaine équité.

L'équité

Il faut reconnaître que l'équité est compromise vis-à-vis des autres catégories sociales principalement à cause de la faiblesse des prélèvements, et au sein même des agriculteurs par le caractère anti-redistributif de la rente attachée aux forfaits. Cette rente, comme le Conseil des impôts l'a montré, est d'autant plus importante que le revenu est élevé.

Tableau 5. - Variation de la sous-estimation en fonction du revenu réel des exploitations (1978)

Indice de variation par rapport à l'ensemble des exploitations (= 100)	Tranche de revenu réel :	déficit		25 000 à 50 000	50 000 à 75 000	75 000 à 100 000	plus de 100 000	Ensemble
		0 à 25 000	à 46	89	106	125	131	
		-19	46					

Il apparaît en effet que le forfait traduit davantage l'imposition d'un facteur de production ou d'un capital que celle d'un revenu. Pour une exploitation donnée, il constitue dans la grande majorité des cas une charge fixe. Le revenu marginal est donc en pratique non imposé. Cette perspective de gain non sanctionné par l'impôt ne trompe que les titulaires de faibles revenus, qui ont les plus grands espoirs de voir leurs ressources s'accroître. Il faut sans doute voir là l'origine principale de l'attachement des agriculteurs traditionnels au forfait, quand bien même, comme c'est parfois le cas, ce forfait les pénalise.

Les agriculteurs les plus habiles qui à partir d'une même structure et d'un forfait donné, réussissent à tirer un revenu supérieur, n'ont bien entendu aucun intérêt à dénoncer ce mécanisme que d'autres se chargent de défendre à leur profit.

L'iniquité par rapport aux autres catégories sociales se double donc d'une inégalité entre les agriculteurs eux-mêmes, dès lors que l'évasion fiscale s'accroît avec le revenu. Le principe de la progressivité de l'impôt est

contredit par des bases d'imposition qui s'écartent d'autant plus de la réalité que le revenu est élevé.

Mise à mal par les régimes forfaitaires ou les modalités d'application ou de contrôle des régimes réels, l'équité est également prise en défaut par le nombre et l'importance des mesures économiques dérogatoires octroyées dans le cadre des différents régimes de fiscalités agricoles.

Dans ce domaine, l'objectivité de compétition entre agricultures communautaires concurrentes s'affirme au moins autant que les principes d'équité ou de redistribution.

L'instrument fiscal

Souvent confondu avec la recherche de régimes fiscaux adaptés à l'agriculture, l'objectif d'utilisation de la fiscalité à des fins économiques est poursuivi par tous les pays de la Communauté. Dans certains cas, l'instrument fiscal est clairement conçu pour accorder des aides.

Il n'est pas évident de faire la part entre les règles d'adaptation et les mesures d'aides. Le problème du régime fiscal

«de référence» est ainsi posé. Mais en outre une disposition donnée doit-elle être considérée comme allant de soi compte tenu de la nature de l'activité agricole, ou constitue-t-elle déjà une aide ? Trois éléments entrent notamment en jeu.

1 - Les possibilités d'étalement des revenus.

Le Royaume-Uni autorise par exemple à calculer un revenu moyen sur deux exercices dès que la différence entre résultats successifs excède 30 %. La dépense fiscale associée à cette mesure est estimée à 5 millions de livres en 1978.

Aux Pays-Bas des déficits peuvent être reportés sur les 3 années passées, ou sur les 6 exercices ultérieurs et être déduits des bénéfices correspondants. Il est d'autre part possible de procéder à un calcul du revenu sur une moyenne de 3 ans et de comparer l'impôt qui en résulte à l'impôt dû sans égalisation du revenu : la différence est remboursable.

Au Danemark et en France les déficits peuvent être reportés sur 5 ans.

Pour l'étalement des revenus exceptionnels, la France propose le système du «quotient» ou de la «division par 5» applicable à l'imposition des plus-values réalisées par les particuliers, lorsque le revenu considéré dépasse à la fois 50 000 F et le double de la moyenne des trois exercices précédents.

2 - Les modes de comptabilisation des cheptels et des stocks.

Pratiquement tous les pays disposent d'un régime réel : RFA, Danemark, Pays-Bas, Royaume-Uni, permettent d'exclure du jeu de l'inflation les animaux de souche.

En RFA, il est prévu que les valeurs des animaux de souche soient arrêtées en concertation avec la profession.

Au Danemark, un coût standard, inférieur au prix de marché est utilisable pour valoriser les animaux permanents. Pratiquement, seules des variations du nombre d'animaux interviennent dans le calcul du bénéfice imposable.

Au Royaume-Uni, les animaux reproducteurs et les vaches laitières sont considérés comme un capital permanent, dont les dépenses de renouvellement sont déductibles (système du herd basis). L'appréciation de ce capital n'a pas d'incidence fiscale.

La France s'en tient à un calcul de prix de revient dérivé en pratique des prix de marché et qui inclut en fait l'inflation. La pénalisation qui en résulte est d'autant plus importante que les cycles de production sont longs. Les provisions pour hausse de prix, possibles lorsque l'augmentation des cours est supérieure à 10 % sur deux ans, posent des problèmes de mise en œuvre.

3 - La déduction des avances aux cultures ou la non prise en compte des récoltes sur pied.

Telles qu'elles sont pratiquées en RFA et en France, ces règles permettent de déduire intégralement les frais relatifs aux produits de l'exercice suivant, anticipant en quelque sorte sur l'inflation. Elles sont très favorables aux grandes cultures. Leur impact est fonction du taux d'inflation : alors qu'on peut les considérer comme des mesures de simplification en Allemagne, elles se traduisent en France par un avantage fiscal difficile à justifier. Leurs effets sont les plus pervers lorsque l'agriculteur au réel les combine avec des durées d'exercice variables - destinées à faire apparaître des déficits et des revenus exceptionnels - et avec les procédures d'écrêtement de ces résultats exceptionnels.

Selon les dispositions spécifiques de chaque règle comptable, la dimension d'aide ou d'incitation est plus ou moins marquée. Pour pouvoir apprécier l'ampleur de cette

aide au niveau individuel en calculant un équivalent subvention, comme au niveau macroéconomique en estimant une dépense fiscale, il faudrait pouvoir disposer d'un régime comptable et fiscal de référence et chiffrer ensuite, tant individuellement que collectivement, l'effet de toute pratique dérogatoire.

Certaines mesures traduisent manifestement une volonté d'aide ou d'incitation économique, notamment :

- *Les régimes d'amortissement.*

L'amortissement peut porter sur l'intégralité de l'investissement dès la première année en Irlande et au Royaume-Uni. Il s'agit d'une disposition de droit commun dans le cas du matériel. Pour ce qui est des bâtiments agricoles, le régime d'amortissement (30 % la première année, 10 % les années suivantes) est cependant légèrement moins favorable que celui des bâtiments industriels (54 % la première année, 4 % les années suivantes).

- *Les allègements calculés sur les stocks.*

Le Royaume-Uni pratique une déduction du bénéfice de 10 % de la variation de stock, qui favorise les entreprises en croissance. Cette mesure est aussi applicable à l'ensemble de l'économie.

- *Les provisions ou déductions pour investissement ou pour retraite.*

A côté des Pays-Bas et de la RFA qui accordent également des aides fiscales de droit commun à l'investissement, le Danemark permet de déposer jusqu'à 25 % du revenu (diminué de l'impôt foncier) dans un compte d'épargne bloqué qui sert à financer, avec l'accord des services fiscaux, un investissement agréé entre 3 mois et 12 ans après sa mise en réserve. La réserve de retraite permet aux exploitants hollandais de différer l'imposition de 10 % de leurs revenus jusqu'à la retraite. L'exonération peut être définitive en cas de transmission de l'exploitation à un descendant.

Dès lors qu'une règle s'applique aussi bien aux autres secteurs qu'à l'agriculture, aucun problème d'équité ne se pose au niveau du pays considéré. Si toutefois une telle disposition n'est pas générale entre partenaires communautaires, un élément de distorsion de concurrence apparaît. Le cas extrême est bien entendu celui d'un avantage ou d'une pénalisation relative du secteur agricole d'un pays donné aussi bien par rapport aux autres secteurs d'activité que vis à vis des agricultures étrangères concurrentes. Il existe un exemple récent : la contribution foncière exceptionnelle imposée en 1980 aux agriculteurs danois dans le but de compenser la dévaluation de la Couronne Verte du 30/11/79.

Outre les règles concernant les seuls régimes réels c'est **l'équilibre entre les différents régimes** - et particulièrement la place laissée aux régimes forfaitaires - qui traduit une plus ou moins grande volonté d'action économique. Plusieurs pays : RFA, Irlande et France, modifient sensiblement cet équilibre dans la période actuelle. Les transitions peuvent plus ou moins bien être maîtrisées. La rente que procurent les régimes forfaitaires comporte un dimension d'incitation économique à laquelle les anglosaxons, notamment, sont sensibles, et qu'ils dénoncent auprès de leurs partenaires qui n'y ont pas renoncé.

Son abandon n'est donc pas une décision économique évidente mais s'appuie sur d'autres considérations, comme l'intérêt qu'il y a, pour les pouvoirs publics, à disposer d'une appréciation du revenu individuel des agriculteurs, ou à inciter à la tenue d'une comptabilité, facteur de meilleure gestion. Le passage au réel n'efface pas, loin de là, toutes les rentes économiques et présente également plusieurs aspects incitatifs.

A une aide aveugle aux revenus les plus élevés (telle qu'elle se manifeste dans les régimes forfaitaires) on vient donc à préférer des actions plus conscientes et mieux mesurables, du moins en théorie.

L'incitation dans le cadre de régimes réels peut être sélective à la fois quant à son objet et quant à son bénéficiaire : aide à l'investissement, soutien aux activités d'élevage par exemple.

Elle peut également, si l'on veut bien s'en donner les moyens, être mesurée et contrôlée, à condition qu'elle s'applique de façon explicite sous forme de provisions ou de déduction, en sorte que l'on puisse déterminer un revenu avant aide et un revenu après aide.

II - LES PROLONGEMENTS NECESSAIRES DE L'ANALYSE COMPAREE A D'AUTRES TYPES D'IMPOTS : CAS DE LA TVA FORFAITAIRE AGRICOLE

A côté des régimes d'imposition du revenu, un autre instrument fiscal largement utilisé comme moyen d'intervention économique est constitué par les régimes «forfaitaires» de TVA.

Un assujettissement normal à la TVA permet aux agents économiques de facturer la TVA sur leurs ventes et de récupérer la TVA qui a grevé leurs achats. La différence, si elle est positive, doit être reversée au fisc. Lorsqu'au contraire la TVA amont dépasse la TVA facturée, ce qui est fréquemment le cas en France où le taux frappant les produits agricoles, généralement de 7 %, est inférieur au taux des principaux produits nécessaires à l'agriculture (17,6 sur l'achat et l'entretien du matériel et des bâtiments d'exploitation ainsi que sur la plupart des services), le fisc est amené à rembourser l'exédent de TVA amont.

Seuls le Danemark, le Royaume-Uni (lorsque le CA individuel dépasse 13 500 £) et la France, sur option, connaissent cet assujettissement régulier, qui ne fait supporter au producteur aucune charge fiscale de TVA.

Dans la majorité des pays, et en France lorsque les exploitations n'ont pas opté pour l'assujettissement à la TVA, la charge de TVA amont est forfaitairement compensée soit par un supplément calculé sur les prix agricoles, et supporté par l'aval, soit par un remboursement directement payé par l'Etat.

- **En RFA, Belgique, Irlande, Italie, Luxembourg et Pays-Bas**, les agriculteurs sont autorisés à pratiquer une facturation forfaitaire de TVA, sans pour autant avoir de déclarations à fournir - ni a fortiori de TVA à payer.

- **En Irlande**, le supplément calculé sur le prix de vente est de 1 % ; aux Pays-Bas de 4,71 % ; au Luxembourg 5 % et en Belgique de 6 % sauf l'horticulture 16 % ; en RFA 7,5 % sur les animaux, les céréales et les légumes, mais 13 % sur les vins et boissons ; en Italie de 1 % sur les céréales, 3 % sur les fruits et légumes, 6 % sur les animaux, à l'exception des porcins, 9 %, et des bovins qui bénéficient de 14 %. Comme cette TVA forfaitaire est en principe répercutée vers l'aval, à tous les stades de la transformation et de la commercialisation, c'est finalement le consommateur qui subventionne l'activité agricole. Il arrive cependant, en Allemagne Fédérale et aux Pays Bas, que des variations de taux de TVA forfaitaires soient accordées aux producteurs agricoles, sans que les taux normaux de TVA frappant les produits agricoles ne connaissent une évolution symétrique. Dans ce cas, la charge de TVA supportée par le consommateur n'est pas identique à l'avantage octroyé aux agriculteurs ; la différence est supportée par le fisc.

Ainsi en RFA le taux forfaitaire accordé aux exploitants était identique au début de 1968 au taux normal des pro-

Le choix d'un système fiscal basé sur un régime réel (comportant des éléments incitatifs) a été clairement effectué par l'Allemagne Fédérale, pour ses exploitations les plus dynamiques : plus du quart des agriculteurs allemands à temps complet sont d'ores et déjà soumis à un régime réel. L'objectif à court terme est de le porter à 50 %.

Il convient de souligner à ce propos l'efficacité beaucoup plus grande des offices comptables allemands par rapport à leur homologues «centres de gestion» français, puisqu'une comptabilité simplifiée recettes-dépenses (analogue à une comptabilité TVA) coûte 200 DM par an et qu'une comptabilité complète avec tenue de statistiques et commentaires des résultats avec l'agriculteur ne dépasse jamais 1 000 DM. Pour un tel travail, souvent non commenté, le tarif français peut dépasser 7 000 F.

duits agricoles supporté par les consommateurs, soit 5 %. A compter du 1/7/1968 et jusqu'au 31/12/77 le taux normal était fixé à 5,5 %, tandis que le taux forfaitaire restait à 5 % jusqu'au 1/1/70, mais augmentait ensuite à 8 % au 1/1/70, puis 9 % au 1/1/75, pour revenir à 8,5 % au 1/1/76 et 8 % au 1/1/77. Par rapport au régime antérieur, le fisc allemand a dans un premier temps, jusqu'au 1/1/70, bénéficié d'une légère plus-value de 0,5 %. A partir de cette date, il a accepté au contraire une moins value de 3 % au 1/1/70, puis 4 % au 1/1/75, etc... en prenant encore comme référence le régime mis en place début 1968. Cette subvention a été conçue pour compenser «partiellement» la réévaluation du mark vert intervenue en 1969.

De même les Pays Bas, partant d'un taux forfaitaire égal au taux normal de 4 % en 1969, ont accordé une hausse au taux forfaitaire qui est passé à 4,44 % au 1/1/73, puis 6,67 au 17/9/73, 4,44 au 1/5/74 et 4,71 % depuis le 1/10/76, tandis que le taux normal restait à 4 %.

Par rapport aux régimes initiaux l'évolution des régimes forfaitaires s'est donc faite dans le sens d'un soutien accru aux producteurs agricoles, supporté par le fisc.

Un tel constat est d'autant plus choquant que déjà à l'origine, les régimes forfaitaires étaient anormalement favorables dans tous les pays où ils existaient, à l'exception de la France.

- **En France**, au lieu d'un forfait TVA établi sur les prix de vente et répercuté sur les consommateurs, le régime du remboursement forfaitaire consiste en un reversement du fisc basé sur une déclaration de chiffre d'affaires que doivent remplir les agriculteurs. Les prix agricoles restent alors stipulés hors taxes.

Selon les produits et les modes de commercialisation, les taux de remboursement forfaitaire s'échelonnent de 2,4 à 4,7 %. Ils ne portent que sur le chiffre d'affaires réalisé avec des assujettis à la TVA.

Les clients des agriculteurs payent donc un prix inférieur lorsqu'ils achètent à un agriculteur au forfait TVA en comparaison avec un agriculteur normalement assujetti. Mais ils peuvent récupérer la TVA sur le second, tandis qu'il n'y a pas de TVA dans le prix de vente du premier. On peut signaler que dans certains cas, des intermédiaires, transformateurs ou commerçants, préfèrent traiter avec des agriculteurs non assujettis à la TVA, plutôt qu'avec des assujettis, et vont même parfois jusqu'à proposer de supporter eux-mêmes le montant du remboursement forfaitaire. Ces pratiques gênent la généralisation de la facturation normale des produits agricoles dont le principe est cependant admis et compromettent la transparence des transactions.

Quoi qu'il en soit, le régime du remboursement forfaitaire est loin de concerner tous les agriculteurs qui y auraient droit, à savoir tous les non-assujettis. A côté de 350 000 assujettis au Régime Normal ou au Régime Simplifié de TVA agricole, environ 600 000 exploitants demandent le remboursement forfaitaire, et près de 250 000 autres agriculteurs ne demandent rien.

Mais il convient surtout d'insister sur le montant très raisonnable du forfait TVA en France, en comparaison avec les excès des régimes étrangers.

Avec un taux moyen de remboursement d'à peine 3 % des

ventes en moyenne, alors que la TVA grevant les moyens de production agricole d'origine industrielle est la plupart du temps de 17,6 %, la France reste mesurée dans sa compensation de la TVA amont.

On a vu que la RFA avait octroyé jusqu'à 9 %, et donne maintenant encore 7,5 % alors que la TVA sur les moyens de production d'origine industrielle est de 13 % ; Les Pays Bas vont jusqu'à accorder 4,71 % des ventes, alors que beaucoup de services sont exemptés, que les achats de matériel supportent une TVA de seulement 4 % et que seuls les bâtiments et l'entretien sont taxés au taux normal de 18 %.

Tableau 6 - Ecarts de taux entre TVA forfaitaire et TVA grevant les moyens de production agricole d'origine industrielle.

	TVA forfaitaire		TVA sur moyens de production industriels - moyenne estimée (1) -	Ecart (b) - (a)
	éventail de taux pratiqués	taux moyen estimé (a)		
France	2,4 à 4,7	2,9	12	9,1
Irlande	1	1	6	5
Italie	1 à 14	5	7	2
Belgique	6 à 14	7	9	2
Luxembourg	5	5	7	2
Allemagne Fédérale	7,5 à 13	8	10	2
Pays-Bas	4,71	4,71	7	1,3

1. Moyenne établie à partir des postes suivants : aliments des animaux, engrais, entretien des matériels et bâtiments, FBCF matériel et Bâtiments.

Même si les pays moins intensifiés supportent à l'évidence proportionnellement moins de TVA amont que les pays ayant fortement recours à des moyens de production d'origine industrielle, la France connaît de loin l'écart le plus important entre la TVA grevant le matériel et le montant qui lui est forfaitairement octroyé.

Si l'on considère à la fois la conséquence de ces écarts de taux, le fait que le remboursement forfaitaire ne concerne que les ventes à des assujettis et l'absence de demande de remboursement de la part d'environ 1/5 des exploitations, il apparaît à l'évidence que la France n'a pas accepté de détourner les mécanismes de TVA de leur objet, pour en faire un instrument d'aide.

En comparaison, les montants qu'obtiennent les agricul-

teurs des autres pays de la Communauté apparaissent hors de proportion avec la TVA qu'ils payent effectivement. La différence représente une aide qui culmine dans le cas des éleveurs italiens et des horticulteurs belges.

Ajoutés à la sous-évaluation des monnaies vertes, en RFA comme au Royaume-Uni, qui ont déjà pour effet d'accorder aux agriculteurs des suppléments de prix par rapport à des prix calculés avec des parités commerciales, les mécanismes de la TVA forfaitaire remettent largement en cause le principe de l'unicité des prix agricoles communautaires.

Outre l'impôt sur le revenu et la TVA forfaitaire, les analyses fiscales comparées devraient pouvoir tenir compte, pour être complètes, des autres types d'impôts.

III - APPROCHES METHODOLOGIQUES POSSIBLES

Les règles dérogatoires que comportent les différents régimes fiscaux agricoles entraînent des moindres rentrées fiscales dont la nature est identique à une subvention. Les sommes correspondantes doivent être prélevées sur d'autres contribuables -à budget de l'Etat inchangé-. Inversement, les incitations consenties peuvent permettre de ne pas octroyer des aides qui, sinon, seraient prélevées sur le budget de l'Etat.

Dans les deux cas, il y a bien attribution d'un avantage qu'il importe de chiffrer dans chaque pays, au niveau macroéconomique.

Les comparaisons de pays à pays sont cependant rendues difficiles par les variations que l'on peut constater, d'une part dans la structure des prélèvements fiscaux et leur montant global, d'autre part dans les différentes formes que prend la redistribution de ces prélèvements sur les agriculteurs, d'où la nécessité d'une approche microéconomique complémentaire.

LA DEMARCHE MACROECONOMIQUE

Au niveau des prélèvements

La structure des prélèvements est déterminée par les régimes juridiques et fiscaux en vigueur, qui présentent en Europe une très grande diversité.

Le Danemark connaît, par exemple, un système d'imposition du capital que beaucoup d'autres pays ignorent, au profit notamment d'une taxation des plus-values.

En France, les plus-values foncières peuvent largement rester en dehors de toute imposition si l'agriculteur qui les réalise a pris soin de ne pas inscrire la terre qu'il possède à son bilan.

Dans le cas contraire, elles seront considérées comme plus-values professionnelles, et taxées en conséquence.

Même pour les types d'impôts qui sont communs à tous les pays, les dispositions d'assiette comme de taux restent éminemment variables.

Aux variations de règles fiscales correspondent d'ailleurs des modifications de comportement économique, les agents cherchant à s'adapter au mieux de leurs intérêts.

Une analyse macroéconomique des prélèvements doit en conséquence s'attacher à recenser la totalité des versements effectués par les agriculteurs de chaque pays, et effectivement supportés par eux. Les paiements susceptibles de répercussion sur d'autres agents, comme par exemple les taxes parafiscales, ne sont pas à retenir à ce titre.

On conçoit les difficultés d'une telle analyse, en l'état actuel des statistiques fiscales et, lorsqu'elles existent, du secret qui les entoure.

Deux points précis méritent une attention particulière :

- *La définition de l'unité économique sur laquelle on raisonne.* Une approche de l'agriculture de type «secteur» semble aller de soi, puisque la fiscalité porte sur les résultats ou agit sur les comportements des agriculteurs en tant qu'agents économiques. Mais peut-on distinguer, chez ces personnes, ce qui provient de l'activité agricole de ce qui concerne le ménage privé ? Le Système Élargi de Comptabilité Nationale, adopté par la plupart des pays, y a renoncé. Il invite donc à appréhender l'unité complète : exploitation + ménage.

Dans une telle optique, on ne peut se contenter de la fiscalité sanctionnant l'activité économique : il faut y ajouter la fiscalité patrimoniale et notamment celle portant sur le foncier et les successions.

- *Le traitement des cotisations sociales.*

Les comparaisons sur ce point laissent apparaître que les pays font plus ou moins appel à des cotisations spécifiques pour assurer le financement de leurs régimes sociaux, le solde étant couvert par l'impôt.

Cet inégal mode de financement conduit à examiner simultanément les deux types de prélèvements, fiscaux et sociaux. Mais la question se pose alors de savoir si les niveaux de protection sociale sont comparables de pays à pays, et plus généralement dans quelle mesure les agriculteurs bénéficient d'effets redistributifs de la dépense publique.

En ce qui concerne les dépenses publiques bénéficiant aux agriculteurs

L'obligation est faite, à chaque pays, par le Traité de Rome, de déclarer annuellement les aides directes consenties aux agriculteurs. Toute la difficulté est de déterminer si ces aides ne sont que la réparation d'accidents conjoncturels, ou si elles comportent une dimension systématique et structurelle.

Dans l'hypothèse où elles sont engagées conjoncturellement avec des critères et des modalités comparables entre pays, on ne peut le soupçonner d'être source de distorsion de concurrence.

Dans les autres cas, elles méritent d'être considérées comme toute autre forme de fiscalité négative.

Au-delà des aides dont la déclaration est obligatoire, il importe d'examiner la contribution qu'apportent les dépenses publiques aux investissements agricoles et plus généralement à la compétitivité de chaque agriculture, dans des domaines comme le coût de l'énergie, les travaux d'aménagement ou de drainage, la formation, l'information professionnelle, l'encadrement technique, etc.

La prise en compte simultanée de ces retombées avec les impôts payés par les agriculteurs devrait permettre d'examiner un bilan fiscal d'ensemble, mettant en regard les contributions consenties et les prestations obtenues.

On perçoit combien la logique de l'analyse oblige à s'éloigner de la stricte étude d'un type donné de fiscalité, et amène à procéder à des généralisations successives, qui

s'accompagnent malheureusement de difficultés méthodologiques supplémentaires, et d'incertitudes statistiques accrues.

Ces considérations autorisent à procéder complémentarément à une approche microéconomique des comparaisons fiscales.

L'APPROCHE MICROECONOMIQUE COMPLEMENTAIRE.

L'idée est cette fois de choisir des exploitations agricoles «de référence», présentant dans chaque pays des structures de production «comparables», et de chiffrer les prélèvements qu'elles supportent.

Il se trouve que, contrairement à l'analyse macroéconomique restée embryonnaire, cette approche a déjà été tentée par le Centre d'Etudes Agricoles Européennes sur la base des exploitations-types élaborées par Bruxelles.

Conformément aux conventions de la statistique microéconomique agricole - celles que retient le Réseau Comptable Européen - l'exploitation est distinguée du ménage qui la met en valeur, et la comparaison ne porte à ce niveau que sur des bases d'impositions liées à l'activité agricole.

Le principal obstacle réside cependant dans la sélection de l'échantillon de référence, compte tenu des différences de combinaisons de facteurs et de résultats économiques que l'on observe de pays à pays, ou au sein même de chaque agriculture.

Lorsqu'il s'agit, en outre, de procéder pour la France à un choix significatif pour ce qui est du calcul du bénéfice forfaitaire agricole, la localisation des exploitations de référence est à considérer avec attention, compte tenu des écarts régionaux de barème et de sous-estimation.

Quoiqu'il en soit, cette seconde voie mérite d'être explorée plus avant, en retenant par exemple les exploitations européennes qui se situent autour du revenu de parité.

Ces développements possibles de la recherche fiscale agricole européenne visent tous un objectif commun, celui d'authentifier et de compléter l'acquis communautaire.

Il s'agit de faire en sorte que l'instrument fiscal, dans tous les cas où il joue un rôle économique, et surtout lorsqu'il est utilisé en contradiction avec des dispositions communautaires, ne soit plus le moyen opaque et aveugle qu'il est aujourd'hui, mais au contraire acquiert une certaine transparence.

Il importe que les régimes fiscaux qui véhiculent une aide économique, et sont ainsi sources de distorsions de concurrence, puissent voir leurs conséquences dûment chiffrées, par rapport à une situation de référence.

Les dépenses fiscales ainsi calculées, de même nature intrinsèque que les aides budgétaires accordées par chaque Etat-membre, devraient pouvoir être prises en considération dans les débats communautaires : ceux-ci y gagneraient en rigueur logique et en sincérité.

BIBLIOGRAPHIE

- Die Einkommenbesteuerung der natürlichen Personen in den EG-Partnerländern unter besondere Berücksichtigung der für die Landwirtschaft geltenden Regelungen. Rüdiger Parsche et Georgios Spanakakis - IFO, Institut für Wirtschaftsforschung, München 1978.

- Cinquième rapport au Président de la République relatif à l'imposition des bénéfices agricoles. Conseil des Impôts 1980.

- Rapport du Comité d'Etudes sur la Fiscalité Agricole présidé par M. LAXAN, Inspecteur Général des Finances Gouverneur du Crédit Foncier de France (à paraître)