

FISCALITE AGRICOLE

AA AGIRAGRI
Et çAA, vous connaissez ?

Sept
2019

Propositions des cabinets membres d'AGIRAGRI

Le cadre de notre intervention repose sur le souhait de rompre avec une approche datée des problématiques, limitée à « l'exploitation agricole » et à la production, pour coller à la réalité de « l'entreprise agricole » et donc, des besoins de performances économiques.

C'est, selon nous, une nécessité pour entrer dans le jeu de la libre concurrence et répondre aux défis de compétitivité au niveau mondial : comment, dans un contexte de baisse structurelle des aides Pac, demander aux agriculteurs français d'être compétitifs alors qu'ils subissent des contraintes réglementaires, sociales ou environnementales que leurs concurrents étrangers n'ont pas ? En bridant la réorganisation des exploitations, la surenchère législative n'a pas protégé l'agriculture dite « familiale » : elle a conduit à détruire des filières et des savoir-faire.

AGIRAGRI rassemble des cabinets d'expertise comptable et d'avocats indépendants, présents sur toute la France avec plus de 2300 collaborateurs. Son objectif : accompagner les agriculteurs et viticulteurs dans leur stratégie d'entreprise. Pour y parvenir, le groupement offre à ses membres les meilleures compétences réunies, des outils inédits et des partenariats innovants. A retrouver sur www.agiragri.com

Fiscalité agricole

PROPOSITIONS DES CABINETS MEMBRES D'AGIRAGRI

1. Renforcement des entreprises agricoles : simplification et élargissement de la DEP

Constat

Dans le cadre de la réflexion sur les aléas en agricultures, le renforcement des trois grands piliers liés à la gestion des risques des exploitations reste d'actualité :

- Régime des calamités agricoles : intervention directe de l'Etat dont le champ d'application ne peut qu'être limité et exceptionnel ;
- Le développement de l'assurance récolte : volet promu par l'Union européenne ;
- Inciter à « l'auto-assurance » des entreprises agricoles par la constitution de réserve : c'est dans ce cadre qu'est apparue la Déduction Pour Aléas (DPA).

Malgré de très nombreux remaniements, la DPA n'a jamais réussi à se développer, du fait de la complexité du dispositif adopté et du suivi des déductions en instance d'affectation, tant au plan fiscal que de l'épargne.

Fort de ces constats, le législateur a supprimé la DPA en la remplaçant par la Déduction pour épargne de précaution (DEP) à compter de 2019.

Si la DEP a, à l'instar de la DPA, pour objet de développer l'épargne professionnelle des exploitants individuels, elle est dotée d'une plus grande souplesse.

Malgré la publication des commentaires de l'administration fiscale en juillet 2019, le dispositif proposé s'avère néanmoins complexe et comporte encore de nombreuses interrogations, qu'il conviendra de lever pour ne pas nuire à son développement.

Concernant l'objet de l'épargne en nature, les contraintes de suivi et de traçabilité des stocks à rotation lente objets de la déduction par les exploitants évaluant leurs stocks selon leur coût de revient, millésimes par millésimes, risquent de nuire au succès du dispositif.

S'agissant par ailleurs de son champ d'application, il est regrettable que celui-ci demeure assez restreint, dès lors qu'il ne vise que les exploitants et sociétés relevant de l'IR dans la catégorie des BA.

Proposition

Il est proposé de simplifier les obligations de suivi de l'épargne en nature, en généralisant la possibilité d'application de la méthode PEPS à tous les exploitants et sociétés agricoles relevant de l'IR (y compris ceux évaluant leurs stocks à leur coût de revient).

Il est également proposé d'ouvrir l'application de la DEP aux sociétés agricoles relevant de l'IS, afin de favoriser l'épargne de tous les exploitants agricoles, quel que soient leur régime d'imposition.

Par ailleurs et afin de renforcer l'attractivité de la DEP, il est proposé de faire apparaître l'épargne ainsi constituée dans les capitaux propres de l'exploitant ou de la société l'ayant pratiqué, pour lui permettre d'augmenter sa capacité d'investissement.

2. Diversification des entreprises agricoles

La conjoncture socio-économique conduit depuis plusieurs années un grand nombre d'entreprises agricoles à diversifier leurs activités, y compris vers des activités non-agricoles.

A titre de simplification, l'article 75 CGI, permet aux entreprises imposées d'après un régime réel d'imposition à imposer les revenus accessoires dans la catégorie des bénéfices agricoles. Mais les dernières dispositions de la loi de finances pour 2018 (article 24) ont, sous couvert d'une ouverture, complexifié le dispositif, conduisant les entreprises à déterminer de manière analytique un résultat agricole « pur » expurgé des revenus accessoires. Plus pervers, il conduit à refuser l'imputation de déficits provenant de BIC professionnels sur le revenu global.

Le soutien des entreprises agricoles vers ces démarches d'ouverture et de renforcement de leur autonomie par la réalisation d'activités connexes ne doit pas être de nature à pénaliser l'entreprise au plan fiscal, y compris s'agissant de la fiscalité locale, notamment s'agissant de la taxe sur les propriétés foncières bâties.

Le traitement de la diversification sous un seul angle (fiscal ou juridique) conduit par ailleurs à des effets pervers lourds de conséquences dont nombre d'entreprises ne mesurent pas les conséquences et les risques pris. Ceci étant particulièrement vrai pour les sociétés civiles agricoles qui développent des activités juridiquement commerciales.

- Impôt sur le revenu / TVA

Constat

La question d'un rapprochement, voire d'une fusion des trois catégories de bénéfices professionnels en une seule, que l'on pourrait qualifier de bénéfices des entreprises, à l'instar de ce qui existe dans de nombreux pays européens, se pose depuis plusieurs années. La profession agricole n'y semblait d'ailleurs pas hostile (Congrès FNSEA 2005).

Cette solution aurait pour avantage de régler de façon radicale les difficultés des exploitations qui se livrent à des activités multiples, et de ne plus se focaliser sur des règles de rattachement complexes qui provoquent, de plus, des réactions d'agacement dans les autres secteurs d'activités.

Cette fusion n'interdirait pas de maintenir des dispositions particulières pour les entreprises qui ont des spécificités à faire valoir (par exemple : stocks à rotation lente ou irrégularité des résultats...),

dispositions particulières qui se rapporteraient à des spécificités objectives, et non plus à l'appartenance à tel ou tel secteur d'activité.

Si cette réforme de fond est sans doute difficile à mener dans le calendrier actuel, quelques marches pourraient d'ores et déjà être franchies.

Proposition

Il est proposé d'adapter le mécanisme applicable aux activités commerciales prépondérantes qui étendent leurs activités à des opérations relevant des BIC ou BNC (article 155, I CGI).

Dès lors que l'activité agricole est prépondérante, l'extension de l'activité à des opérations ayant un lien économique ou matériel avec l'activité agricole (achat de vente de produits complétant la gamme des produits agricoles / ferme-auberge / entreprise de travaux agricoles avec le matériel de l'exploitation / agro et œnotourisme....) et dont les revenus relèvent des BIC ou des BNC, sont imposés dans la catégorie des Bénéfices agricoles.

Ces dispositions s'appliquant aux sociétés civiles agricoles.

Les activités accessoires peuvent être déclarées au titre du Régime Simplifié Agricole de TVA.

- Taxe foncière sur les propriétés bâties

Constat

Nombre d'entreprises agricoles renoncent au développement d'activités non-agricoles, car de nature à leur faire perdre (ou à leur propriétaires bailleurs) en totalité l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties.

Or bien souvent, il s'agit d'activités complémentaires à l'activité agricole de l'entreprise. Cette faculté répond également dans certaines situations à une évolution bénéfique des mentalités visant à limiter l'investissement individuel lourd. Tel est typiquement le cas d'opération de pressurage de raisins pour des tiers ayant des entreprises plus modestes pour qui, l'investissement dans un pressoir performant, représente un investissement disproportionné. Inversement, ceci soulage économiquement l'entreprise qui a réalisé cet investissement.

Le dispositif adopté en loi de finances pour 2019, permet aux propriétaires de bâtiments agricoles affectant ceux-ci à une activité commerciale accessoire, de continuer à bénéficier de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties, dès lors que la moyenne des recettes commerciales réalisées au sein de chaque bâtiment concerné, n'excède pas 10 % des recettes totales réalisées au sein de ces bâtiments.

Bien que l'objectif d'ouvrir le dispositif d'exonération des bâtiments agricoles aux hypothèses de pluriactivités soit louable, sa complexité de mise en œuvre pratique risque d'annihiler les effets bénéfiques de la mesure (détermination des fractions de chiffre d'affaires agricole et commerciale au sein de chaque bâtiment appartenant ou loué aux exploitants agricoles).

Les commentaires administratifs, non encore parus, seront très attendus sur ce point.

Proposition

Il est proposé de raisonner comme en matière de Contribution Foncière des Entreprises.

Lorsqu'une entreprise réalise une activité agricole exonérée et une ou des activités non exonérées, y compris en emploi des mêmes immobilisations, l'entreprise conserve l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties à proportion de l'exercice de l'activité exonérée.

La transposition est tout à fait envisageable et réaliste.

- Sociétés civiles / Sociétés commerciales – IR/IS

Constat

Le régime fiscal et/ou social des sociétés dépend de leur forme, parfois de leurs activités, parfois de leurs dirigeants.

Le développement des multi-activités conduit de véritables risques au regard de changement intempestifs de régime d'imposition, voire de régime social. Tout cela sans aucune logique économique, ni à bien y regardé, de lutte « anti-abus ».

Proposition

- **La proposition la plus innovante**, serait de laisser la liberté de choix aux dirigeants de la société (quels que soient leurs formes, objets...) :
 - Du régime fiscal de cette dernière (IR ou IS) avec des durées d'option reconductibles – les conséquences des changements de régimes constituent de parfait freins aux risques d'abus ;
 - Du régime social des dirigeants.

- **Une proposition intermédiaire** consisterait en la création d'une « société professionnelle non réglementée ». Cette société aurait pour principales particularités :
 - La faculté d'exercer toutes activités professionnelles autres que réglementées (la société n'a ainsi aucun caractère civil ou commercial) ;
 - Régime fiscal :
 - société de personnes (IR de droit – l'absence de caractère civil rend les dispositions de l'article 206,2 CGI sans portées) avec faculté d'option à l'IS (et corrélativement suppression de l'irrévocabilité de l'option à l' IS – voir ci-dessous) ;
 - en matière de BA elle bénéficierait de toutes les dispositions actuellement réservées aux sociétés civiles agricoles (adaptation de l'article 70 CGI par exemple)

- **Proposition minimaliste** : supprimer le caractère temporaire de l'option à l'impôt sur le revenu, ouverte à certaines sociétés commerciales autres que les SARL de famille (article 239 bis AB CGI).

3. Favoriser la transmission familiale des terres (parts de GFA), supports de l'entreprise agricole

Constat

La France comptait 475 000 exploitations agricoles en 2015.

Nous assistons depuis plusieurs décennies à une diminution importante et constante du nombre d'exploitations agricoles : En 20 ans, leur nombre a baissé de plus de la moitié. Les petites et moyennes structures, généralement familiales, sont le plus touchées (source Graph Agri 2016- INSEE-).

Cette évolution structurelle est liée à plusieurs facteurs : pression de plus en plus forte sur le prix du foncier en périphérie des agglomérations, variations des prix des matières premières agricoles, hausse des prix du foncier notamment dans le secteur viticole (vins sous signes officiels de qualité), quelle que soit la région concernée.

Les conséquences de cette évolution sont les suivantes : Nous assistons à une forte concentration du secteur, une disparition progressive des exploitations familiales, et à une multiplication des acquisitions d'exploitations agricoles et viticoles par des investisseurs étrangers et/ou institutionnels qui ne sont pas exposés aux mutations à titre gratuit (Groupes étrangers, fonds de pension, institutionnels, GFV, montages juridiques avec holding offshore, etc.), dans le cadre de stratégies purement patrimoniales.

Les valeurs vénales du foncier d'exploitation ne permettent plus de financer le coût des mutations à titre gratuit sauf à passer par un endettement durable au détriment des capacités à investir des entreprises agricoles et de leur rentabilité. Ce phénomène contribue aussi au mal-être du monde rural, notamment des agriculteurs / viticulteurs.

Proposition

Nous proposons un dispositif dont l'objet est de favoriser la transmission et la poursuite de l'exploitation dans un cadre familial. Il s'agit d'instaurer une exonération partielle de droits de mutation, à hauteur de 80 % de l'outil d'exploitation (terres et bâtiments d'exploitation au bénéfice du repreneur dans le cadre intra-familial, par analogie avec le principe d'exonération des biens professionnels dans le cadre de l'ISF). La valeur d'assiette de cette exonération partielle serait plafonnée à 20 millions d'euros, qui correspond au seuil du montant du bilan des petites entreprises, prévu par le Règlement Européen, et permettrait ainsi de limiter l'avantage fiscal aux transmissions familiales.

Cette exonération viserait exclusivement les mutations à titre gratuit et serait assortie, en contrepartie, de conditions relatives à la durée d'affectation et de conservation des biens exonérés dans le patrimoine du repreneur (délais de 10 ans), à l'appartenance du dirigeant à la famille (lien de parenté direct), et de la mise en place d'un dispositif de rappels et sanctions en cas de non-respect des engagements afin

de prévenir les comportements opportunistes. Cette mesure permettrait de maintenir un tissu d'exploitations agricoles de tailles petites et moyennes, favorisant ainsi le maintien de l'emploi rural.

Le dispositif proposé permettra de redonner des perspectives aux exploitants et à leurs repreneurs, alors même que nous assistons, du fait de l'évolution de la démographie (passage à la retraite de la classe d'âge des « baby boomers »), à une forte accélération des transmissions de foncier agricole, tendance qui se poursuivra dans les 15 prochaines années dans un contexte où la maîtrise du foncier agricole est devenu un enjeu stratégique.

Les conditions de cette exonération, qui se traduisent par la modification proposée de l'article 793 du Code Général des Impôts, prennent en compte de manière précise l'ensemble des cas de figure en cas de reprise de l'exploitation par un descendant direct : détention par le biais d'un GFA ou à titre personnel, dans un cadre sociétaire par inscription à l'actif de l'exploitant ou dans le cas de droits immobiliers (conséquence notamment de la loi contre l'accaparement des terres agricoles).

PS : la proposition de texte est d'ores et déjà rédigée et à disposition.

4. Mesures de simplification

Un certain nombre de dispositifs pourraient être simplifiés, voire rendus plus compréhensibles.

- Moyenne triennale BA (art. 75-0 B CGI)

Constat

En cas d'apport en société par un exploitant ayant opté à la moyenne triennale, dans les conditions de l'article 151 octies CGI, le mécanisme d'imposition de l'excédent de bénéfices au taux marginal n'est pas applicable sauf renonciation à la moyenne triennale.

En cas de non-respect des conditions de l'article 151 octies une lecture a contrario (faite par l'administration) semble conduire à l'application du mécanisme de taxation au taux marginal.

L'application du taux marginal dans cette situation est incompréhensible puisqu'il n'y a aucun risque de perte de base d'imposition, l'apporteur restant soumis à la moyenne triennale. Plus ubuesque, cette situation conduit à une double imposition que l'administration semble neutraliser les années suivantes par un mécanisme correcteur !

Proposition

L'apport en société, peu importe qu'il soit fait dans les conditions de l'article 151 octies ou non, n'empêche pas les conséquences d'une cessation d'activité, sauf renonciation à la moyenne triennale.

- Régime des fusions

Constat

Le régime spécial des fusions de sociétés imposées à l'IS, vient neutraliser toute imposition supplémentaire de la société absorbée, notamment s'agissant des plus-values.

S'agissant de fusions de sociétés de personnes, il n'existe aucun mécanisme de neutralisation.

Proposition

Il est proposé *a minima* de neutraliser les plus-values et profits latents sur stocks en cas de fusion de sociétés de personnes, en reprenant les immobilisations et stocks à leurs valeurs nettes comptables.

- Apport de titres de sociétés de personnes

Constat

En cas d'apport de titres de sociétés de personnes par un associé actif (au sens des dispositions de l'article 151 nonies I CGI), la plus-value d'apport ne peut faire l'objet d'un report que sous la double condition que l'apport porte sur la totalité des titres de l'associé et que la société bénéficiaire de l'apport contrôle, suite à l'apport, la société dont les titres ont été apportés (article 151 nonies, IV bis CGI).

Les associés inactifs de sociétés de personnes ou les associés de sociétés IS, peuvent bénéficier d'un sursis d'imposition ou d'un report d'imposition sans obligation d'apport de la totalité de leurs titres.

Cette distinction de traitement ne se justifie pas.

La constatation d'un report, même sans apport total se justifie par la non-perception de liquidités lors de l'opération.

Proposition

Supprimer les conditions d'apport total par l'associé et de contrôle par la société bénéficiaire de l'apport.

Il peut être envisagé de dupliquer le dispositif « anti-abus » des apports-cession des plus-values de cession de valeurs mobilières.

5. Compétitivité des entreprises : TVA sociale

La TVA sociale reste, de notre point de vue, le meilleur outil permettant de répondre aux distorsions de concurrence entre les entreprises françaises et les entreprises étrangères.

Rappelons qu'il s'agirait d'une cotisation sociale qui, au lieu d'être basée sur la rémunération du travail, aurait comme assiette la consommation intérieure. Son fonctionnement serait identique à celui de la TVA "classique".

La TVA Sociale payée par une entreprise sur ses achats serait déductible de celle calculée sur son chiffre d'affaires. De même, elle serait appliquée aux importations et non aux exportations.

Les consommateurs ne devraient pas être pénalisés pour ce qui concerne la production nationale : les cotisations actuelles sont une charge qui participe à la formation des prix et la situation sera identique avec la TVA sociale.

En revanche, les produits provenant de pays pratiquant le dumping social seront plus chers car ils devront acquitter à l'entrée sur notre territoire la TVA comme les produits intérieurs. Et nos produits seront exportés en suspension de TVA alors qu'aujourd'hui ils arrivent sur les marchés extérieurs alourdis par des cotisations sociales.

D'où une meilleure compétitivité sur les marchés mondiaux.

Merci de votre attention,

Pour AGIRAGRI,
AUBRIL Gildas, avocat (Cabinet Terrésa)
AUGERAUD Olivier, expert-comptable (Groupe BSF)
BIZOUARD Clément, expert-comptable (Cabinet Bizouard)
FAVERAUX Baptiste, juriste (Cabinet Fiteco)
FORGET Julien, avocat (cabinet Terrésa)
MUNNIER Alexandra, expert-comptable (Cabinet Aucap-Terravéa)
TICHADOU Christophe, expert-comptable (Groupe Alliance Mozaïk)