

Revue générale du droit. Actes du colloque du 5 avril 2024 sur le rôle de la fiscalité dans la transition agro-environnementale et la stratégie bas-carbone, Faculté de droit de Laval – Université du Mans

## La révision des soutiens fiscaux au secteur agricole à l'épreuve de la transition verte

---

Philippe Luppi<sup>1</sup>

Citer cette publication : Philippe Luppi, « La révision des soutiens fiscaux au secteur agricole à l'épreuve de la transition verte », Revue générale du droit, Actes du colloque du 5 avril 2024 sur le rôle de la fiscalité dans la transition agro-environnementale et la stratégie bas-carbone, Faculté de droit de Laval – Université du Mans.

---

<sup>1</sup> Maître de conférences HDR de droit public, Faculté de droit, de science politique et de Management de Nice, Ecole universitaire de recherche (EUR) Lex Société, Directeur adjoint de l'École doctorale DESPEG ED 513, Directeur du Master1 et du Master 2 Droit et Procédures fiscales de l'entreprise, CERDACFF-UPR 7267 - Université Côte d'Azur, France.

Dans son dernier rapport<sup>2</sup>, le Haut Conseil pour le climat souligne que « le système alimentaire et la production agricole sont en première ligne des enjeux climatiques...que la structure et le fonctionnement du système alimentaire freinent l'adoption de pratiques agricoles et alimentaires bas carbone et limitant la possibilité de changements transformationnels ». L'agriculteur est en effet à la base de l'alimentation qui représente 22% de l'empreinte carbone des Français. Les agriculteurs subissent les effets néfastes du changement climatique et ses aléas mais contribuent également à ce phénomène en émettant des gaz à effet de serre. Néanmoins, « les politiques agricoles et alimentaires actuelles sont peu mobilisées en appui des politiques climatiques ».

L'impact de la transition agroécologique sur le secteur agricole est un enjeu qui pourrait être altéré à défaut de lever certains freins. L'agroécologie vers laquelle devrait se diriger l'agriculture devrait permettre de repenser la production agricole au regard des fonctionnalités initiées par les écosystèmes.

La fiscalité peut accompagner, voire favoriser certains changements profonds, sans en être pour autant le vecteur principal. Elle demeure cependant la grande absente du projet de loi d'orientation agricole<sup>3</sup> en discussion avant la dissolution de l'Assemblée nationale. Elle devrait pouvoir y trouver sa place.

Il convient au préalable se demander s'il est opportun d'envisager une réorientation de la fiscalité agricole dans un contexte de transition verte. La fiscalité agricole doit-elle évoluer pour mieux s'adapter à ce nouveau

---

<sup>2</sup> Rapport thématique du Haut Conseil pour le climat, « Accélérer la transition climatique avec un système alimentaire bas carbone, résilient et juste », janvier 2024.

<sup>3</sup> Le projet de loi d'orientation pour la souveraineté en matière agricole et le renouvellement des générations en agriculture (PJLOA), déposé avant le renouvellement de l'Assemblée nationale, s'inscrit dans le cadre de la politique agricole commune. Deux titres peuvent avoir néanmoins des incidences fiscales : le titre 2 relatif à la formation et à l'innovation pour le renouvellement des générations et le titre 3 relatif à l'installation et à la transmission des exploitations. Ce dernier titre n'aborde cependant pas directement la question du revenu agricole, pourtant centrale durant la récente crise agricole. Voir texte de la Commission des affaires économiques et avis, Ass. Nat., n° 2600, 4 mai 2024 ; voir également rapport d'information déposé par la Commission des affaires européennes portant observations sur le projet de loi d'orientation, et présenté par Mme Aurélie TROUVE, Ass. Nat., n° 2601, 7 mai 2024.

modèle économique ou doit-on maintenir en matière fiscale le statu quo et procéder à un simple toilettage des dispositions en vigueur ? Y a-t-il matière à concilier les deux, compte tenu des particularités du secteur agricole ? Dans une telle perspective et si l'on part du principe que la fiscalité n'est pas neutre, une réorientation des soutiens fiscaux au secteur agricole est nécessairement conditionnée à la prise en compte de la capacité contributive de l'agriculteur et doit favoriser la transmission de l'exploitation agricole pour le renouvellement des générations.

## **I. L'opportunité d'une réorientation de la fiscalité agricole dans un contexte de transition verte**

La révision des soutiens fiscaux doit tout d'abord passer par une réorientation de la fiscalité. Une telle réorientation est-elle possible ? Le secteur agricole à l'aune de la transition agroécologique doit-il conserver la spécificité de son régime ?

### **A. Une nécessaire adaptation du particularisme de la fiscalité agricole aux spécificités de l'activité agricole**

Il y a quelques années, une mission d'information sur la fiscalité agricole<sup>4</sup> s'était efforcée de faire un bilan de ses principales spécificités pour veiller « à ce qu'elles répondent encore aux défis et aux principales difficultés de l'agriculture. Si le forfait collectif a aujourd'hui disparu au profit du régime micro qui fait consensus, ce particularisme apparaît aussi bien en matière d'impôt sur le revenu, et plus particulièrement en matière de calcul de la catégorie des bénéficiaires agricoles, qu'en matière de régimes d'impositions spécifiques propres à la TVA et en matière de taxe foncière au travers une multitude d'exonérations. Ce particularisme apparaît objectivement fondé. Il tient à la fois à l'intensité capitaliste de l'activité agricole, à la variabilité du revenu agricole, à la pluriactivité du monde agricole et à l'émergence d'une agriculture de groupe ».

---

<sup>4</sup> Rapport d'information en conclusion des travaux d'une mission d'information sur la fiscalité agricole et présenté par M. François ANDRE, Ass. Nat., n° 15 avril 2015, p. 17 et suiv.

L'activité agricole, en dépit d'une baisse constante du nombre d'exploitations, n'a cessé de s'étendre et de se diversifier. La fiscalité agricole dissocie les régimes applicables selon que les activités agricoles sont ou non diversifiées. En l'absence de diversification, le régime fiscal sera soit un régime micro BA (pour des recettes inférieures à 85800 euros), soit un régime réel BA (pour des recettes supérieures à 85800 euros) En présence d'une diversification, ce pourra être soit le micro BA/ BIC/BNC selon le seuil applicable, soit le réel agricole/ BIC/BNC, soit le réel agricole pour toutes les activités dès lors que les recettes BIC et BNC n'excèdent pas 50% des recettes agricoles et restent inférieures à 100000 euros. Le régime proposé paraît adapté à la nature de l'activité. C'est la raison pour laquelle les rapporteurs de la mission d'information préconisaient de maintenir les dispositifs propres à la fiscalité agricole. Néanmoins, ainsi que l'ont relevé les rapporteurs<sup>5</sup>, cette tendance à la diversification des activités du secteur rural (à l'image de l'activité de méthanisation agricole) n'est pas suffisamment prise en compte par la législation fiscale.

Ce cadre fiscal est propice au développement d'une activité productrice car il est fondé sur le rendement et la productivité, par opposition à une agriculture improductive. Or, cette recherche de productivité n'est pas nécessairement compatible avec le respect de l'environnement et d'une stratégie bas carbone. À cet égard, certains ont pu émettre de vives critiques à l'encontre des différentes dispositions relevant du particularisme de la fiscalité agricole<sup>6</sup>.

Ainsi, la déduction pour investissement (visé à l'article 72D du CGI) permettait aux exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition de déduire chaque année une fraction de leur bénéfice en vue de financer leurs investissements. Mais en concentrant les moyens de production et

---

<sup>5</sup> Rapport d'information en conclusion des travaux d'une mission d'information sur la fiscalité agricole et présenté par M. François ANDRE, préc. p. 10.

<sup>6</sup> Gustave DELAIRE, Paul BONHOMMEAU et Denis GABORIAU, « La fiscalité du bénéfice réel agricole doit-elle continuer de subventionner l'accumulation des moyens de production ? » : Economie rurale Mai Juin 2011, n° 323, p. 79.

en incitant de façon prenante à investir, elle aurait encouragé le gaspillage des ressources naturelles et aurait contribué au réchauffement climatique.

La dynamique de l'agrandissement des exploitations et de l'artificialisation des productions qui l'accompagne aurait favorisé la dégradation des ressources naturelles. La loi de finances pour 2019 a remplacé la déduction pour investissement et pour aléa par une déduction pour épargne de précaution. Ce dispositif s'applique aux exercices clos du 1<sup>er</sup> janvier 2019 au 31 décembre 2025. La déduction pour épargne de précaution qui permet à l'exploitant agricole de déduire une certaine somme de superficie imposable, s'exerce à la condition que celle-ci constitue une épargne monétaire comprise entre 50% et 100% du montant de la déduction pratiquée. Elle doit être utilisée au cours des dix exercices suivants celui au cours duquel la déduction a été pratiquée pour faire face à des dépenses nécessitées par l'activité professionnelle<sup>7</sup>. La période d'utilisation correspond au double de la précédente, ce qui limite les effets pervers de la précédente déduction, et notamment l'incitation au productivisme. Afin d'encourager les exploitants à constituer une épargne permettant de couvrir les dépenses liées aux besoins de l'exploitation, et notamment l'investissement dans la décarbonation, la loi de finances pour 2024<sup>8</sup> a revalorisé de façon exceptionnelle les seuils et plafonds de la déduction pour épargne de précaution.

Des critiques similaires ont été portées par ces mêmes auteurs à l'encontre de l'exonération des plus-values professionnelles. Cette exonération n'aurait plus de réelles justifications pour l'activité agricole et serait une niche inéquitable. Sa suppression contribuerait à un usage plus économique que fiscal des options d'amortissement en rapport avec l'obsolescence réelle des équipements.

L'exonération partielle, autrefois de la TIPP (Taxe intérieure sur les produits pétroliers) et aujourd'hui de la TICPE (Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques) apparaît anachronique pour le fuel agricole dans un contexte où il faut limiter l'effet de serre et

---

<sup>7</sup> BOI-BA-BASE-30-45, 3 mai 2023.

<sup>8</sup> L. fin. 2024, n°2023-1322, 29 déc. 2023, art. 94, I, A, IV et V : Dr.fisc. 2024, n° 3, Comm. 81, note A. ARNAUD-EMERY.

encourager les économies d'énergie. À cet égard, l'abandon de l'augmentation du gazole non routier agricole prévue par la loi de finances pour 2024 répond aux attentes de nombreux agriculteurs et aux contraintes économiques liées à l'inflation mais peut encourir les mêmes réserves si l'on entend faire prévaloir une logique environnementale sur la logique économique.

La fiscalité a par nature une finalité liée à la rentabilité des opérations sur lesquelles elle porte. Plus l'assiette de l'imposition est large, plus elle rapporte. En revanche, dans une logique à finalité environnementale, l'assiette de la matière imposable doit être la plus étroite possible, voire inexistante.

L'amélioration de la productivité n'est certes pas toujours équivalente à une optimisation de l'efficacité économique. Pour autant, le secteur agricole doit être le maillon, au fil du processus de production et de distribution, d'une alimentation saine et sécurisée. Ainsi que l'a démontré le Conseil des prélèvements obligatoires<sup>9</sup>, la fiscalité nutritionnelle peut être un outil efficace pour améliorer la qualité de l'alimentation des citoyens. Pourquoi ne pourrait-il pas en être de même de la fiscalité agricole en amont du circuit de production, de distribution et de commercialisation des produits issus de l'activité agricole ?

## **B. Une nécessaire réorientation du particularisme de la fiscalité agricole aux finalités de la transition agroécologique**

La fiscalité au service de l'écologie et de l'agriculture n'a jamais tenu une place marquante dans le financement de la transition écologique ou agro-environnementale. Elle est trop perçue comme punitive, voire dissuasive. Certains dispositifs (tels que le régime de déduction pour aléa, les crédits d'impôt spécifiques à l'activité agricole, le lissage des revenus exceptionnels) sont peu incitatifs. La fiscalité agricole doit être un outil supplétif d'une stratégie écologique et énergétique au service d'une transition agroécologique ou bas carbone. Elle doit accompagner le

---

<sup>9</sup> Note du Conseil des prélèvements obligatoires, n°5, juillet 2023, « La fiscalité nutritionnelle ».

développement des activités agricoles et constituer un instrument de régulation des politiques publiques en faveur du secteur agricole. La lutte contre les terres en friche ou contre les dérives de la méthanisation de la ferme à la table doit être encadrée par la loi. Une fiscalité reposant davantage sur son caractère incitatif que sur la recherche de la matière imposable aux fins de taxation devrait pouvoir répondre aux enjeux des terres inexploitées ou de la méthanisation.

L'incitation fiscale a cependant en principe une nature temporaire et ne garantit pas contre tout risque de comportement antiéconomique. La transition agroécologique ou de bas carbone doit pouvoir se concilier avec le développement des activités économiques et non conçue en opposition à ce développement. L'outil fiscal doit permettre d'accompagner, d'aider, d'orienter, voire d'assister l'agriculteur dans le passage à une transition agroécologique dans l'exercice de son activité. Le micro BA ou le bénéfice réel, tout comme le dispositif d'exonérations, devraient comporter certaines dispositions à caractère incitatif. L'outil fiscal est « l'un des biais d'incitation à une épargne de précaution<sup>10</sup> » mais devrait pouvoir inscrire ses effets sur le long terme pour mieux répondre à l'aléa climatique et s'inscrire dans une empreinte carbone limitée. À ce jour, les émissions de gaz à effet de serre du secteur agricole proviennent pour 48% de l'élevage, pour 41% des cultures et pour 11% des tracteurs, des engins et des chaudières agricoles. Elles sont avant tout liées à des processus biologiques<sup>11</sup>. Entre 1990 et 2018, ces émissions ont été réduites de 8% du fait d'une intensification des systèmes et pratiques de culture et d'élevage plus que d'un basculement vers des pratiques agroécologiques. Les émissions du secteur agricole ont été pratiquement stables sur la période 2015-2018. Sur la période du premier budget carbone, la baisse des émissions de dioxyde d'azote (CO<sub>2</sub>) provenant des engins et moteurs a été en partie compensée par une hausse des émissions de protoxyde d'azote

---

<sup>10</sup> François BRENET, « Les interventions des personnes publiques en matière de lutte contre le risque climatique dans le secteur agricole » : Revue de droit rural, n° 10, oct. 2023, Comm. 31.

<sup>11</sup> Les émissions de gaz à effet de serre dans l'agriculture en CO<sub>2</sub> proviennent du méthane (CH<sub>4</sub>) pour 45%, du protoxyde d'azote (N<sub>2</sub>O) pour 43% et du dioxyde d'azote (CO<sub>2</sub>) pour 12%.

(N<sub>2</sub>O) liées aux cultures. Les émissions de méthane (CH<sub>4</sub>) liées à l'élevage ont stagné<sup>12</sup>.

### **C. Les limites du levier fiscal à la transformation du modèle économique agricole**

La conciliation de l'activité agricole avec la transition agroalimentaire ne peut se limiter aux questions quantitatives. La fiscalité peut contribuer à la construction d'un nouveau modèle économique qui, pour le moment, reste introuvable. La politique agricole commune (PAC) et les plans stratégiques nationaux n'ont pas été conçus pour la transition bas carbone. La fiscalité agricole peut permettre des adaptations et des solutions flexibles.

La loi oblige les outils de planification à réduire la consommation foncière. Depuis la loi SRU (Solidarité renouvellement urbain), le législateur entend limiter l'étalement urbain au profit des surfaces agricoles ou forestières. Cependant, l'incitation par la fiscalisation a montré ses limites en matière d'aménagement urbain. L'outil fiscal n'est pas apparu comme le plus adapté pour modifier le comportement immobilier dans le sens d'une densité accrue des constructeurs dans une perspective notamment d'économie d'énergie.

En matière agricole, la politique de réduction de l'artificialisation des sols promue par la loi Climat<sup>13</sup> va encore plus loin. Ainsi qu'ont pu le souligner certains sénateurs<sup>14</sup>, il s'agit d'agir sur les causes et non sur les symptômes

---

<sup>12</sup> Rapport d'information Sénat, n° 620, 2021, Annexe, Rapport annuel du Haut Conseil pour le climat, juin 2019, « Agir en cohérence avec ambition », p. 76, 77.

<sup>13</sup> Loi n° 2021-1104, 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets : JO n°196, 24 août 2021 ; voir également L. n° 2023-630, 20 juillet 2023 visant à faciliter la mise en œuvre des objectifs de lutte contre l'artificialisation des sols et à renforcer l'accompagnement des élus locaux : JO n° 167, 21 juillet 2023. Voir également rapport d'information déposé par la Commission des affaires économiques sur la mise en application de la loi n° 2023-630 du 20 juillet 2023, et présenté par Mme Mathilde HIGNET et M. Bastien MARCHIVE, Ass. Nat., n° 2464, 10 avril 2024.

<sup>14</sup> Rapport d'information Sénat n° 584, 12 mai 2021 sur l'objectif de zone d'artificialisation nette à l'épreuve des territoires par Jean-Baptiste BLANC, Anne-Catherine LOISIER et Christian REDON-SARRAZY, p. 69 et p. 75 ; voir également Rapport d'information Sénat,



de l'artificialisation des sols. Les politiques menées en matière foncière et en matière agricole ont souvent des objectifs contradictoires alors qu'elles devraient être complémentaires. Cette contradiction se retrouve sur le plan fiscal. La lutte contre l'artificialisation des sols et pour la sobriété foncière doit s'inscrire dans un projet global de territoires à la fois environnemental, économique et social. L'artificialisation des sols reste encore à définir et à mesurer<sup>15</sup>. Le législateur n'a pas agi dans le cadre de l'artificialisation des sols sur les volets économiques et fiscaux. Or, l'agriculture est un secteur économique où près d'un demi-million d'emplois pourrait être gagné par le développement de l'agroécologie et la relocalisation<sup>16</sup>.

Ainsi que l'a souligné un récent rapport du Conseil des prélèvements obligatoires<sup>17</sup>, la fiscalité locale est restée un déterminant marginal de la décision d'artificialisation des sols. Elle n'est pas responsable à titre principal de l'artificialisation des sols<sup>18</sup>. Le Conseil des prélèvements obligatoires préconise de changer de paradigme pour la fiscalité locale du fait du Zéro Artificialisation Nette (ZAN)<sup>19</sup> et d'en faire un vecteur d'incitations en faveur de ce dernier<sup>20</sup>. À cette fin, il recommande de mieux cibler certains dispositifs fiscaux susceptibles de favoriser la mise en œuvre du Zéro Artificialisation Nette<sup>21</sup>, de réserver les exonérations et abattements appliqués à la fiscalité locale aux opérations « non artificialisantes »<sup>22</sup> et de ne pas mettre en place une nouvelle taxe ZAN<sup>23</sup>. La taxe d'aménagement sur laquelle repose désormais la lutte contre

---

n° 813, 29 juin 2023 sur « Osons le retour de l'aménagement du territoire : les enjeux de l'occupation du sol dans les prochaines décennies » par Jean-Pierre SUEUR, p. 53 et suiv.

<sup>15</sup> Dans certains Etats, il s'agit d'un objectif fédéral non contraignant (Allemagne, Italie) ou non réalisable (Pays-Bas), voire totalement inexistant (Espagne). Voir LC 325, Directeur de l'initiative parlementaire et des législations- Législation comparée- Note sur les politiques de réduction de l'artificialisation des sols, sept. 2023.

<sup>16</sup> Rapport d'information Sénat, n° 594, 30 mars 2022, sur le thème « Protéger et accompagner les individus en construisant la sécurité sociale écologique du XXIe siècle » par Guillaume CHEVROLLIER et Mélanie VOGUE, p. 175.

<sup>17</sup> Conseil des prélèvements obligatoires, Rapport sur « La fiscalité locale dans la perspective du ZAN », oct. 2022, p. 30 et suiv.

<sup>18</sup> Idem, p. 23.

<sup>19</sup> Idem, p. 46.

<sup>20</sup> Idem, p. 63.

<sup>21</sup> Idem, p. 34.

<sup>22</sup> Idem, p. 42.

<sup>23</sup> Idem, p. 63.

l'artificialisation des sols et l'étalement urbain présente un certain nombre de caractéristiques susceptibles d'être adaptées à la mise en œuvre de telles incitations fiscales favorables à l'objectif ZAN.

Selon la Cour des comptes, dans son dernier rapport public<sup>24</sup>, « il est possible de développer une agriculture de conservation des sols (en évitant de labourer avec des sols toujours couverts) et surtout de diversifier les cultures grâce à des rotations plus complexes, qui permettent d'améliorer la résilience des systèmes de production... Les principes de l'agroécologie et la nécessité de s'adapter au changement climatique appellent des systèmes culturaux plus diversifiés et plus résilients, selon des formes multiples dépendant des conditions pédoclimatiques locales ». L'article 6 de la loi de finances pour 2024<sup>25</sup> a étendu le champ d'application du forfait forestier au bénéfice agricole provenant de sommes perçues en contrepartie de la captation de carbone réalisée dans le cadre de projets forestiers labellisés bas carbone mis en œuvre selon la méthode « boisement » ou la méthode « reconstitution de peuplements forestiers dégradés ». Par ailleurs, l'article 68 de la loi de finances pour 2024<sup>26</sup> a prorogé le crédit d'impôt en faveur des exploitations agricoles certifiées à haute valeur environnementale qui avait été créé trois ans plus tôt<sup>27</sup>. Les critères de certification ont été renforcés en 2023 mais selon le Sénat<sup>28</sup>, si l'objectif du nombre d'exploitations certifiées devrait pouvoir être dépassé, son efficacité réelle au regard de son coût reste à évaluer.

Ces dispositifs fiscaux vont dans la bonne direction en s'efforçant d'accompagner au mieux le secteur agricole dans la transition bas carbone mais demeurent insuffisants.

La mobilisation du secteur agricole ne pourra être assurée et la réorientation des dispositifs de soutien ne pourra être consentie que si une

---

<sup>24</sup> Cour des Comptes, CRCT, « Le rapport public annuel 2024 : l'action publique en faveur de l'adaptation au changement climatique », Vol. 2, p. 204.

<sup>25</sup> L.fin. 2024, n° 2023-1322, 29 déc. 2023, art. 6 : Dr.fisc. 2024, n° 3, Comm. 83, note A. ARNAUD-EMERY.

<sup>26</sup> L.fin. 2024, n° 2023-1322, 29 déc. 2023, art. 68 : Dr.fisc. 2024, n° 3, Comm. 85.

<sup>27</sup> L.fin. 2021, n° 2020-1721, 29 déc. 2020, art. 151 : Dr.fisc. 2021, n° 3, Comm. 67.

<sup>28</sup> Rapport Sénat, n° 128, 23 nov. 2023, T II, Fasc. 1, p. 486, 487.

attention particulière est apportée à la revalorisation des revenus des agriculteurs et des éleveurs.

## **II. Une réorientation des soutiens fiscaux au secteur agricole conditionnée à la prise en compte de la capacité contributive des exploitants agricoles**

La politique agricole commune (PAC), depuis le Traité de Rome, s'est donné pour objectif (parmi les cinq objectifs qui lui ont été assignés) d'assurer un niveau de vie équitable à la population agricole. Cet objectif figure au sein du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne<sup>29</sup>. Bien que les différentes réformes de la politique agricole commune aient laissé davantage d'initiatives aux Etats membres et aux producteurs, elle ne garantit plus de revenus décents aux agriculteurs. Le soutien en faveur d'un revenu agricole viable demeure l'un des objectifs de la dernière réforme de la politique agricole commune de 2023. En revanche, le projet de loi d'orientation agricole ne répond pas à la revendication des agriculteurs de pouvoir disposer d'un revenu digne.

Le revenu par travailleur familial dans le secteur agricole est nettement inférieur au salaire moyen de l'économie mais dans l'Union européenne, malgré de fortes fluctuations annuelles, l'écart entre le revenu agricole et le salaire moyen s'est réduit. Loin de diminuer, le revenu agricole en France a augmenté. La France reste le premier bénéficiaire de la politique agricole commune<sup>30</sup>. La majorité des agriculteurs (bien que la politique agricole commune fasse l'objet de critiques) ne remet pas directement en cause cette politique qui représente une partie importante de leur revenu (22% pour les agriculteurs français).

---

<sup>29</sup> TFUE, art. 38 à 44.

<sup>30</sup> La France est le premier pays agricole de l'Union européenne (avec près de 17% de la valeur de la production agricole finale) ; elle est le premier producteur de céréales et de vache bovine et le second producteur de lait. Elle doit bénéficier de 9,1 Milliards d'euros par an jusqu'à 2027 au titre de la politique agricole commune, ce qui constitue la plus grosse enveloppe reçue pour un Etat membre (représentant 17% du budget annuel de la politique agricole commune).

Néanmoins, comme le révèle un rapport sur le revenu agricole<sup>31</sup>, il y a une très grande dispersion des revenus par agriculteur au sein de l'agriculture française<sup>32</sup>. En trente ans, le revenu net de la branche agricole a baissé de près de 60%, ce qui a eu pour effet que le résultat net par actif agricole non salarié a augmenté<sup>33</sup>.

La notion de revenu agricole peut recouvrir plusieurs acceptions. Elle doit être maniée avec beaucoup de précautions. Son périmètre dépend beaucoup des stratégies d'optimisation et des assiettes fiscales retenues.

Le Traité de Rome a fixé pour objectif une parité de revenus agricoles. Mais le revenu tiré de l'activité agricole demeure un indicateur insuffisant. L'évolution du revenu agricole global n'est pas un indicateur pertinent pour mesurer le niveau de revenu des agriculteurs. Le secteur agricole reste marqué par le maintien d'une partie encore importante d'agriculteurs touchant de très faibles revenus.

Les lois EGALIM, tout en visant à améliorer les conditions de production, sanitaires et environnementales ont cherché à assurer aux agriculteurs un revenu décent, les revenus tirés de l'activité agricole ne représentant qu'un tiers de leurs ressources. La première<sup>34</sup> a relevé le seuil de revente à perte de 10% et encadre les promotions sur les produits alimentaires ainsi que les négociations tarifaires entre distributeurs et fournisseurs. La seconde<sup>35</sup> a entendu garantir une plus juste rémunération des agriculteurs en rééquilibrant les relations commerciales entre les acteurs de la chaîne alimentaire et agroalimentaire. Une récente proposition de loi<sup>36</sup> est venue

---

<sup>31</sup> INRAE, « Hétérogénéité, déterminants et trajectoires du revenu des agriculteurs français », Projet Agr' Income sous la coordination de Laurent PIET, Avril 2020.

<sup>32</sup> En moyenne, sur 10 ans, le revenu par unité de travail agricole non salarié s'échelonne de 69500 € par an pour les 10% les plus élevés à 8400 € par an pour les 10% les plus bas. La valeur moyenne se situe à 29500 €.

<sup>33</sup> La crise agricole en dix questions, Vie Publique 16 février 2024.

<sup>34</sup> Loi n°2018-938, 30 oct. 2018 pour l'équilibre des relations commerciales dans le secteur agricole et alimentaire et une alimentation saine et durable et accessible à tous (loi agriculture et alimentation ou loi EGALIM) : JO 1er nov. 2018.

<sup>35</sup> Loi n°2021-1357, 18 oct. 2021, visant à protéger la rémunération des agriculteurs (Loi EGALIM 2) : JO 19 oct. 2021.

<sup>36</sup> Voir rapport d'information fait au nom de la Commission des affaires économiques sur la proposition de loi visant à garantir un revenu digne aux agriculteurs et à accompagner la transition agricole par Mme Marie POCHON, Ass. Nat., n° 2403, 27 mars 2024.

compléter ce dispositif. La troisième<sup>37</sup> prolonge la majoration de 10% du seuil de revente à perte jusqu'en avril 2025 et l'encadrement des promotions jusqu'en avril 2026. Cependant, en dépit de ces différents dispositifs législatifs, les lois EGALIM n'ont pas été vraiment respectées et ne sont pas parvenues à garantir à l'agriculteur un revenu couvrant au minimum son coût de revient<sup>38</sup>.

Si au niveau européen, 20% des agriculteurs possèdent 83% des terres agricoles et perçoivent 81% des aides, 20% des agriculteurs français touchent 35% des subventions européennes, 20 % des agriculteurs français possèdent 52% des terres agricoles et touchent 35% des subventions européennes<sup>39</sup>. L'agriculture française est très dépendante des soutiens financiers et fiscaux. La valorisation des revenus des agriculteurs doit permettre d'accompagner la transition agroécologique pour mieux répondre à la sécurité alimentaire et à la transition vers un système alimentaire durable et résilient. Elle doit accompagner l'objectif fixé par la France de doubler la surface agricole consacrée à l'agriculture biologique d'ici 2027 et la lourdeur des investissements dans les unités de méthanisation.

Le revenu agricole est fortement influencé par les choix de production. La conciliation entre la transition écologique et la protection du revenu des agriculteurs et des exploitations agricoles, et par là même, pour les agriculteurs, du pouvoir d'achat demeure le point d'équilibre à trouver pour motiver et inciter les agriculteurs, de moins en moins nombreux, à consolider la transition agroécologique. La fiscalité peut être utilisée pour lutter contre la concurrence déloyale et les prix bas. Des dispositions fiscales existent (telles que la déduction pour épargne de précaution ou le mécanisme de lissage des revenus à l'impôt sur le revenu) pour permettre aux agriculteurs de mieux maîtriser la gestion des risques commerciaux ou

---

<sup>37</sup> Loi n°2023-221, 30 mars 2023, tendant à renforcer l'équilibre dans les relations commerciales entre fournisseurs et distributeurs (Loi EGALIM 3) : JO 31 mars 2023.

<sup>38</sup> Rapport d'information Sénat, n° 89, 30 oct. 2019 fait au nom de la Commission des affaires économiques dressant un bilan du Titre 1er de la loi EGALIM un an après sa promulgation par Daniel GREMILLET, Michel RAISON et Anne-Catherine LOISIER, p. 9, 10.

<sup>39</sup> Valentin LEDROIT, « Pacte vert, PAC, Libre-échange ...ce que les agriculteurs reprochent à l'Union européenne », Toute l'Europe.eu, 23 févr. 2024.

liés aux aléas climatiques, voire la volatilité et l'instabilité des revenus agricoles.

Face à une population agricole en baisse sur un plan démographique, et des contraintes liées aux incertitudes du climat et des revenus perçus, ainsi qu'aux astreintes propres aux activités liées à l'agriculture, la réorientation des soutiens fiscaux doit aussi se préoccuper de la transmission des exploitations en vue du renouvellement des générations futures.

### **III. Une réorientation des soutiens fiscaux en faveur de la transmission pour le renouvellement des générations**

Le projet de loi d'orientation agricole, dans son titre III, vise à simplifier la transmission mais ne propose aucune mesure nouvelle des aides à l'installation. La députée, Madame Aurélie TROUVE<sup>40</sup>, préconise, dans l'optique de faciliter l'acquisition de terres pour de nouveaux investisseurs dans un cadre autre que familial, que soient apportées des garanties à la financiarisation de la transmission et que soient renforcées les aides à l'installation pour assurer le renouvellement des générations.

Les aides à l'installation des jeunes agriculteurs recouvrent, pour l'essentiel, le programme d'accompagnement à l'installation et à la transmission en agriculture et les aides directes ou indirectes majoritairement ciblées sur les moins de 40 ans ou les bénéficiaires de la dotation jeune agriculteur. Ces mécanismes, selon un rapport du Sénat<sup>41</sup> sont nombreux, disséminés (relevant de plusieurs acteurs) et insuffisamment ciblés. Ce rapport<sup>42</sup>, rédigé sur la base d'un rapport de la Cour des Comptes, déplore que « les critères pour bénéficier des aides ne soient pas ciblés sur les objectifs assignés à l'agriculture mais sur les caractéristiques devenues obsolètes

---

<sup>40</sup> Rapport d'information déposé par la Commission des affaires européennes portant observations sur le projet de loi d'orientation, et présenté par Mme Aurélie TROUVE, Ass. Nat., n° 2601, 7 mai 2024, p. 33, 34.

<sup>41</sup> Rapport d'information, n° 521, Sénat, 12 avril 2023 pour suite à donner à l'enquête de la Cour des comptes transmise en application de l'article 58-2 de la LOLF sur la politique d'installation des nouveaux agriculteurs et de transmission des exploitations agricoles par Patrick JOLY et Vincent SEGOUIN, p. 23.

<sup>42</sup> Rapport d'information, n° 521, Sénat, 12 avril 2023, préc. p.10.

compte des transformations du monde agricole ». La Cour des comptes dénonce plusieurs faiblesses du dispositif : les objectifs du recours à la dotation jeune agriculteur ne sont pas atteints<sup>43</sup> ; les structures chargées d'accueillir et de conseiller les candidats sont insuffisamment ouvertes à la diversité des modèles agricoles<sup>44</sup> ; un tiers des installations est le fait de professionnels de plus de 40 ans auxquels moins de 5% du montant total des aides est accessible.

Les sénateurs (rapporteurs spéciaux) estiment qu'il est devenu injustifiable de faire de l'âge le critère pivot des aides à l'installation. Il doit disparaître du processus d'attribution de la dotation jeune agriculteur et de tous les dispositifs incitatifs qui sont conditionnés par l'éligibilité à la dotation « jeunes agriculteurs ». Ainsi que le rappellent les rapporteurs, « les agriculteurs peuvent bénéficier d'un abattement sur les bénéfices imposables (CGI, art. 73B) s'ils sont soumis à un régime réel d'imposition et perçoivent les aides à l'installation. L'abattement est appliqué aux bénéfices réalisés au cours des soixante premiers mois d'activité à compter de la date d'octroi de la première aide. Il permet de limiter l'imposition des jeunes agriculteurs durant les premières années d'activité. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, ce dispositif a été ciblé vers les niveaux les plus faibles des bénéfices et a été plafonné. À moyen terme, ce ciblage, plus adapté, doit aussi être décorrélié de la question de l'âge. L'ancienneté dans l'activité constitue donc un critère plus en adéquation avec un secteur agricole en mutation ».

Il ressort de la loi d'avenir pour l'agriculture<sup>45</sup> et de la programmation de la politique agricole commune (pour la période 2014-2022) une définition large de la politique d'installation et de transmission en agriculture. Le renouvellement des générations ne se réduit pas à la démographie. Il doit aussi favoriser l'évolution vers des modèles et des pratiques d'agriculture

---

<sup>43</sup> Cour des comptes, « La politique d'installation des nouveaux agriculteurs et de transmission des exploitations agricoles », communication à la Commission des finances du Sénat, avril 2023, p. 56 et suiv.

<sup>44</sup> Cour des comptes, « La politique d'installation des nouveaux agriculteurs et de transmission des exploitations agricoles », préc. p. 88 et suiv.

<sup>45</sup> Loi, n°2014-1170, 13 oct. 2014 d'avenir pour l'agriculture, l'alimentation et la forêt : JO 14 oct. 2014.

durable et résiliente. Cet objectif constitue une priorité dans la programmation de la politique agricole commune pour 2023-2027<sup>46</sup>.

La dotation jeune agriculteur a été créée en 1973 et généralisée en 1976. Des dispositifs fiscaux (et sociaux) sont venus compléter l'aide au démarrage de l'activité agricole : abattement fiscal pendant cinq ans (1993)<sup>47</sup>, dégrèvement de taxe foncière sur les propriétés non bâties (1992)<sup>48</sup>, exonération de charges sociales pendant cinq ans (2000)<sup>49</sup>, défiscalisation de la dotation jeune agriculteur (2006).

Le bénéfice d'un abattement sur les bénéfices imposables est en effet complété de deux autres avantages fiscaux : un dégrèvement de 50% de taxe foncière sur les propriétés non bâties applicable aux parcelles exploitées par des jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation, qu'ils en soient propriétaires ou locataires, exploitant individuel ou en société ; un taux réduit de taxe de publicité foncière ou de droit d'enregistrement prévu en faveur des jeunes agriculteurs qui leur est directement appliqué lorsqu'ils font l'acquisition d'un immeuble situé dans une zone de revitalisation rurale ou indirectement lorsqu'un nouvel acquéreur d'un immeuble en zone de revitalisation rurale (ZRR) s'engage à le louer par bail rural à long terme ou bail cessible à un jeune agriculteur.

À ce tableau exhaustif, il convient de rajouter que la France a mis en place les deux principales aides au renouvellement des générations (proposées par la Politique agricole commune 2014-2022) : le paiement additionnel pour les jeunes agriculteurs dont l'application était obligatoire et la dotation jeune agriculteur dont la mise en œuvre était optionnelle.

Selon la Cour des comptes<sup>50</sup>, le volet transmission de la politique d'installation et de transmission en agriculture est sous investi. Il

---

<sup>46</sup> Cour des comptes, « La politique d'installation des nouveaux agriculteurs et de transmission des exploitations agricoles », préc. p.10 et p. 37.

<sup>47</sup> L.fin. 1993, n° 92-1376, 30 déc. 1992, art. 87.

<sup>48</sup> L.fin. 1992, n° 91-1322, 30 déc. 1991, art. 109.

<sup>49</sup> Evolution rappelée par la Cour des comptes dans Cour des comptes, « La politique d'installation des nouveaux agriculteurs et de transmission des exploitations agricoles », préc. p.33.

<sup>50</sup> Cour des comptes, « La politique d'installation des nouveaux agriculteurs et de transmission des exploitations agricoles », préc. p.67 et suiv.



conviendrait de tenir compte des causes structurelles aux difficultés de transmettre et d'accéder aux exploitations, et de davantage orienter les instruments en faveur de l'installation et de la transmission vers la durabilité économique, sociale et environnementale des exploitations.

Il y a de multiples incitations fiscales à la transmission destinées à alléger les droits de mutation à titre onéreux, les droits de mutation à titre gratuit, l'imposition des plus-values professionnelles lors de la transmission et l'imposition au titre de l'impôt sur la fortune immobilière. Il convient d'y rajouter des dispositifs de droit commun visant à atténuer le coût de la transmission de l'exploitation agricole (démembrement de propriété, étalement du paiement des droits dus lors de la transmission, déductibilité des droits). Ils se traduisent par un avantage fiscal au profit du patrimoine du cédant.

Des mesures d'urgence<sup>51</sup> ont été récemment adoptées pour promouvoir l'installation et la transmission des exploitations. Il a été procédé à un relèvement de différents plafonds d'exonération dans le cas de transmission à un nouvel agriculteur : pour les exonérations de plus-values sur transmission d'entreprise individuelle (CGI, art. 238 quinquies) ; pour les droits de succession et de donation en cas de transmission de biens ruraux donnés à bail à long terme ou de parts de groupements fonciers agricoles (CGI, art. 793 et 793 bis) ; pour l'ouverture au régime des plus-values en cas de retraite pour des cessions se réalisant en longue période (CGI, art. 151 septies A).

Enfin, la loi de finances pour 2024<sup>52</sup>, afin d'accroître et de faciliter l'accompagnement des exploitants agricoles, a renforcé le dispositif de crédit d'impôt en faveur des dépenses de remplacement des agriculteurs en augmentant les taux du crédit d'impôt et le plafond de dépenses éligibles et en étendant le champ d'application du taux majoré aux absences pour formation professionnelle.

---

<sup>51</sup> Transmission de l'entreprise agricole- Annonce par le Gouvernement de mesures fiscales en faveur des exploitants agricoles- Premier ministre, conférence de presse, 1er février 2024 ; Min. Eco., discours, 1er févr. 2024 ; Minefisin, comm. N° 1525, 2 févr. 2024 : Dr.fisc. 2024, n° 7-8, Act. 55.

<sup>52</sup> L.fin. 2024, n° 2023-1322, 29 déc. 2023, art.50 : Dr.fisc. 2024, n° 3, Comm. 82.

S'il y a bien un domaine où la fiscalité doit revêtir une place particulière, c'est bien celui de la transmission. Il est important que les exploitations agricoles (notamment au travers d'une nouvelle forme juridique d'installation, le groupement foncier agricole d'investissement (GFAI)) ne soient pas démantelées au profit d'investissements étrangers qui seraient prépondérants. La fiscalité ouvre le champ des possibles à l'optimisation fiscale, mais cette dernière ne doit pas se faire au détriment des activités implantées sur le territoire.