



ETUDES

*Étude des problèmes
particuliers posés par
l'application de la taxe
sur la valeur ajoutée au
secteur agricole des pays
de la Communauté européenne*

**Étude des problèmes particuliers posés
par l'application de la taxe sur la
valeur ajoutée au secteur agricole des
pays de la Communauté européenne**

par M. Paul Vermand

COLLECTION ÉTUDES

Série Concurrence—Rapprochement des législations n° 24
Bruxelles 1973



EXPOSÉ PRÉLIMINAIRE

Les deux directives du 11 avril 1967 concernant l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires ont jeté les bases du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, mais laissent subsister la possibilité de nombreuses et importantes divergences quant au champ d'application de la taxe. L'article 19 de la deuxième directive précise seulement que ces divergences doivent être réduites progressivement ou supprimées.

Le premier pas dans cette voie a été franchi le 9 décembre 1969, lorsque le Conseil a adopté une résolution dans laquelle il insiste sur la nécessité d'inclure le commerce de détail dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, dès l'introduction de celle-ci dans chaque État membre, ainsi que sur la nécessité d'appliquer un nombre très réduit de taux de taxation.

Puis, le 21 avril 1970, le Conseil a décidé de remplacer les contributions financières des États membres au budget des Communautés par des ressources propres aux Communautés. L'article 4 de cette décision prévoit qu'à partir du 1^{er} janvier 1975, les ressources propres comprennent outre les droits de douane, les prélèvements agricoles, et éventuellement les autres taxes dont les recettes sont inscrites au budget des Communautés, des ressources provenant de la taxe sur la valeur ajoutée et obtenues par l'application d'un taux qui ne peut dépasser 1 % à une assiette déterminée d'une manière uniforme pour les États membres selon des règles communautaires.

Pour que la répartition soit effectuée de façon équitable et comparable entre les États membres, il a été admis que l'uniformisation de l'assiette consiste dans l'établissement de règles communes de façon à ce que les ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée correspondent aux recettes résultant de l'application du taux «communautaire» à l'assiette réelle au dernier stade du champ d'application de la taxe, c'est-à-dire au prix de vente, taxe sur la valeur ajoutée exclue, des livraisons et prestations appliqués au consommateur qui n'a pas droit à déduction de la taxe en amont.

En d'autres termes, l'établissement de ces règles communes consiste à déterminer un champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée identique dans chaque législation nationale, notamment en ce qui concerne les assujettis, les opérations imposables ou exonérées, les modes de détermination des bases imposables et les régimes particuliers.

La présente étude qui a été rédigée à la demande de la Commission, a fourni une contribution appréciable à l'élaboration du projet de sixième directive concernant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée. Elle continuera sans nul doute à être une excellente base de travail et de réflexion pour les travaux qui vont se poursuivre dans le domaine en cause. C'est dans cet objectif que la Commission publie cette étude dont la responsabilité revient néanmoins à son auteur.

Introduction

En vertu de l'article 15, paragraphe 1, de la deuxième directive du Conseil de la Communauté économique européenne du 11 avril 1967 «en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires», la Commission «soumet au Conseil, dans les meilleurs délais, des propositions de directives concernant les modalités communes d'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations portant sur les produits agricoles».

Le paragraphe 2 du même article prévoit que, sous réserve de la consultation prévue à l'article 16 de la même directive et jusqu'à la date fixée pour la mise en application de ces modalités communes, «chaque État membre a la faculté d'appliquer aux exploitants agricoles, pour lesquels l'assujettissement au régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée se heurterait à des difficultés, le régime particulier qui s'adapte le mieux aux exigences et possibilités nationales».

Les États membres de la Communauté européenne ont effectivement institué ces régimes particuliers applicables au secteur agricole, lesquels sont respectivement entrés en vigueur:

- le 1^{er} janvier 1968 pour la France et l'Allemagne,
- le 1^{er} janvier 1969 pour les Pays-Bas,
- le 1^{er} janvier 1970 pour le Luxembourg,
- le 1^{er} janvier 1971 pour la Belgique.

Le régime particulier italien entrerait en vigueur le 1^{er} janvier 1973.

Ces régimes particuliers sont d'une part différents les uns des autres, d'autre part différents de la proposition d'une directive du Conseil pour l'application aux opérations portant sur les produits agricoles d'une taxe commune à la valeur ajoutée (1).

Les points de divergence apparaissent très nombreux et concernent aussi bien les principes mêmes que le champ d'application de ces régimes particuliers dont le but, identique, est de permettre aux agriculteurs de récupérer les charges de la taxe sur la valeur ajoutée supportées en amont.

Cette critique n'est au demeurant pas la seule qui puisse être adressée à ces régimes dont le caractère d'exception par rapport au régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée peut entraîner des inconvénients beaucoup plus sérieux.

Est-il possible de tendre à supprimer ces inconvénients par l'adoption d'un régime particulier communautaire dont l'élaboration tiendrait compte des expériences déjà acquises?

La présente étude tente de donner un essai de réponse à cette question, après avoir examiné et critiqué tant les régimes actuellement en vigueur, que la proposition de directive élaborée par le Conseil.

(1) Texte publié au JO n° L48 du 16 mai 1968.

SOMMAIRE

Titre I — Description des régimes particuliers en vigueur et des modalités communes proposées au Conseil pour l'application aux opérations portant sur les produits agricoles, d'une taxe commune à la valeur ajoutée	
<i>Chapitre I</i> — Champ d'application	11
<i>Chapitre II</i> — Mécanisme	19
<i>Chapitre III</i> — Régime des prestations de services	27
<i>Chapitre VI</i> — Taux de la TVA en aval	31
<i>Chapitre V</i> — Taux de la TVA en amont—Méthode de calcul	35
<i>Chapitre VI</i> — Régime d'option pour l'assujettissement à la TVA selon le régime normal	39
<i>Chapitre VII</i> — Exploitations agricoles concernées dans chaque pays	41
Titre II — Examen critique des différents régimes particuliers et essai d'élaboration d'un «système de TVA agricole communautaire»	
<i>Chapitre I</i> — Examen critique des différents régimes particuliers	45
<i>Chapitre II</i> — Essai d'élaboration d'un «système de TVA agricole communautaire»	57
Conclusion	65

TITRE I

Description des régimes particuliers en vigueur et des modalités communes proposées au Conseil pour l'application aux opérations portant sur les produits agricoles d'une taxe commune à la valeur ajoutée

CHAPITRE I

Champ d'application

Tous les régimes particuliers concernent à la fois les exploitants agricoles et les opérations qu'ils réalisent, mais pour certains d'entre eux la qualité d'«exploitant» agricole doit d'abord être prise en considération, alors que, pour d'autres, seule compte l'opération de nature «agricole» réalisée.

Aussi, sans qu'il ait été toujours possible de connaître le cheminement des divers raisonnements suivis par les législateurs nationaux, a-t-il paru nécessaire de cerner dans chaque régime:

- les personnes qualifiées d'exploitants agricoles;
- les opérations qui, réalisées par ces exploitants agricoles, sont soumises aux dispositions du régime particulier.

Dans le cadre du présent chapitre, ainsi que dans les chapitres suivants, l'examen des différents régimes particuliers sera effectué dans l'ordre suivant: I. Pays-Bas, II. Allemagne, III. France, IV. Luxembourg, V. Belgique, VI. Commission¹.

I — Pays-Bas

Le texte de base est l'article 27 de la loi du 28 juin 1968 (Staatsblad 329).

A — DÉFINITION DES EXPLOITANTS AGRICOLES

Les exploitants agricoles sont les personnes qui répondent aux notions d'agriculteur, d'éleveur, d'horticulteur et de sylviculteur dans le sens que leur confère l'usage courant.

Lorsque des personnes peuvent être classées comme exploitants agricoles selon cette conception sociale, elles ne sont pas considérées comme entrepreneurs

au regard de la TVA², si leurs livraisons et prestations de services consistent seulement en:

1. Livraisons de biens énumérés dans un tableau de référence, dès lors qu'ils ont produit ou cultivé ces biens en leur qualité précitée; ces biens sont des produits agricoles passibles du taux de 4 % de la TVA dont la liste est reproduite au chapitre IV — Taux de la TVA;
2. livraisons de moyens d'exploitation utilisés et d'autres biens utilisés dans l'entreprise;
3. autres livraisons et prestations de services, dont la rémunération totale annuelle ne dépasse pas 10 000 fl.

B — OPÉRATIONS CONCERNÉES PAR LE RÉGIME PARTICULIER

Ce sont les opérations énumérées ci-dessus pour lesquelles les exploitants agricoles n'ont pas la qualité «d'entrepreneurs».

Les opérations faites au profit d'autres exploitants agricoles, qu'ils soient assujettis à la TVA dans le régime normal ou eux-mêmes bénéficiaires du régime particulier, sont également soumises au régime particulier de l'agriculture.

Extensions:

Sont également soumises au régime particulier:

- a) les ventes de compost réalisées par les agriculteurs (les ventes de compost, réalisées par des personnes autres que des agriculteurs, entrent en principe dans le champ d'application normal de la TVA);
- b) les ventes de fruits, réalisées par les acheteurs de

¹ Proposition de directive citée ci-avant.

² Au regard de la loi néerlandaise, les assujettis à la TVA sont les personnes dites «entrepreneurs».

fruits à cueillir, même lorsque ces acheteurs ne sont pas des agriculteurs.

En outre, les négociants en bestiaux sont soumis à une réglementation similaire au régime particulier agricole, s'ils en ont exprimé le choix auprès de l'administration fiscale.

Exclusions:

Les opérations suivantes ne sont pas soumises au régime particulier:

- a) les ventes de leurs produits par les pêcheurs en mer et les ostréiculteurs: les intéressés n'étant pas en effet, considérés comme des exploitants agricoles;
- b) les opérations réalisées par les exploitants agricoles, producteurs de fleurs, d'oignons à fleurs et de plantes ornementales si le chiffre d'affaires annuel portant sur ces opérations dépasse 10 000 florins. Dans ce cas, ces opérations sont obligatoirement soumises à la TVA selon le régime normal avec éventuellement le bénéfice du régime des petits entrepreneurs.

En outre, les exportations sont pratiquement exclues du régime particulier, car l'agriculteur, soumis à ce régime, ne peut, en cas d'exportation, déduire la taxe en amont.

II — Allemagne

Le texte de base est l'article 24 de la loi du 29 mai 1967 (JO n° 30 de 1967 — Partie I).

A — DÉFINITION DES EXPLOITANTS AGRICOLES

Les exploitants agricoles sont les personnes qui gèrent en tant qu'entreprises des exploitations considérées comme agricoles et forestières.

Sont considérées comme des exploitations agricoles et forestières:

- a) l'agriculture, la sylviculture, la viticulture, l'horticulture, les cultures fruitières et maraîchères, les pépinières, toutes les exploitations de culture de végétaux ou de parties de végétaux à l'aide des forces naturelles, la culture des semences;
- b) les exploitations d'élevage et d'entretien du cheptel dans la mesure où ce cheptel est affecté à l'usage agricole conformément aux conditions de la législation allemande, l'élevage transhumant de moutons;
- c) la pêche en eau douce, l'exploitation des étangs,

la pisciculture pour la pêche en eau douce et pour l'exploitation des étangs;

- d) l'apiculture;
- e) les exploitations annexes qui ont pour but d'aider les exploitations agricoles et forestières.

La question de savoir si une exploitation est de nature agricole et forestière doit être exclusivement appréciée selon les règles appliquées en matière de taxe sur le revenu et d'impôt sur les activités industrielles et commerciales.

Lorsque les activités annexes sont considérées comme exercées dans une exploitation étrangère à l'exploitation agricole, l'exploitant peut être traité comme gérant des entreprises distinctes, chacune régie par ses propres dispositions réglementaires.

B — OPÉRATIONS CONCERNÉES PAR LE RÉGIME PARTICULIER

Ce sont toutes les opérations effectuées par des entrepreneurs dans le cadre d'une exploitation agricole ou forestière.

Ces opérations sont:

1. les livraisons et «autres prestations» effectuées sur le territoire national à titre onéreux;
2. la consommation propre.

Ces opérations sont définies dans le régime général de la TVA.

Les opérations faites au profit d'autres exploitants agricoles, qu'ils soient assujettis à la TVA dans le régime normal ou eux-mêmes bénéficiaires du régime particulier, sont également soumises au régime particulier de l'agriculture.

Délimitation par rapport à d'autres opérations

Le régime particulier n'est, en principe, pas applicable aux opérations effectuées en dehors du cadre d'une exploitation agricole ou forestière.

Extensions:

Toutefois, le régime particulier peut s'appliquer sous certaines conditions à certaines de ces opérations considérées comme opérations accessoires: par exemple, ventes de biens d'investissement, prestations de transports occasionnelles, hébergement de touristes.

En outre, le régime particulier s'applique lorsqu'il y a exploitation agricole ou forestière, ou exploitation annexe au regard des règles de l'impôt sur le revenu

et de l'impôt sur les activités industrielles et commerciales.

Ainsi le régime particulier s'étend:

- aux transactions de produits achetés en supplément et aux objets fabriqués à partir de produits de nature agricole et forestière, les conserves par exemple;
- aux transactions de produits fabriqués par des entreprises extractives, reconnues comme entreprises annexes, de nature agricole et forestière: terre cuite, gravier, sable.

Exclusions:

Le régime particulier n'est pas applicable aux entreprises de production animale industrialisées.

Les exploitants ayant opté pour le régime applicable aux petites entreprises sont également exclus du régime forfaitaire.

Exclusions de fait:

En outre, les exportations ne peuvent pas bénéficier en fait du régime particulier. En effet, si ces opérations sont effectuées, directement par l'agriculteur forfaitaire, celui-ci ne peut pas bénéficier de la détaxation.

III — France

Le texte de base est l'article 12 de la loi n° 67.1114 du 21 décembre 1967 (JO du 22 décembre 1967).

A — DÉFINITION DES EXPLOITANTS AGRICOLES

Les textes légaux ou réglementaires français ne donnent aucune définition des exploitants agricoles.

L'administration fiscale française a considéré dans ses circulaires que possède la qualité d'exploitant agricole toute personne qui obtient des produits au cours ou à la fin d'un cycle de production végétal ou animal.

B — OPÉRATIONS CONCERNÉES PAR LE RÉGIME PARTICULIER

Ce sont toutes les ventes ou livraisons réalisées par les exploitants agricoles ainsi définis.

En outre, il est admis que les opérations entrant dans les usages habituels et normaux de l'agriculture se situent dans le cadre des activités agricoles, soumises au régime particulier, lorsqu'elles sont réalisées par les exploitants agricoles à partir de leur propre production.

L'administration a fourni la liste indicative ci-après de ces opérations:

- transformation de lait en beurre et en fromage,
- conditionnement et triage des oeufs,
- conditionnement des fruits et légumes,
- germination de pommes de terre,
- vinification et mise en bouteille des vins,
- mêmes opérations pour les cidres et hydromels,
- fabrication d'huile d'olive et de noix,
- fabrication de choucroute,
- mise en pot de miel nature,
- confection de foie gras en terrines,
- déshydratation de luzerne,
- abattage d'arbres et tronçonnage de bois en grumes,
- préparation de bois de chauffage,
- fabrication de piquets et échelas.

Exclusions:

- a) les opérations soumises obligatoirement à la TVA:
 - ventes par les agriculteurs de leurs produits avec des méthodes commerciales;
 - ventes par les agriculteurs de leurs produits, après transformation avec des moyens industriels;
 - ventes de bovins par les éleveurs, qualifiés d'imporants;
- b) les prestations de services:
 1. qu'il s'agisse d'élevages pour compte de tiers: ce sont alors ces tiers qui, ayant également la qualité d'exploitants agricoles, bénéficient du régime particulier;
 2. qu'il s'agisse d'entraide agricole: les opérations d'entraide étant par ailleurs exonérées de la TVA;
 3. qu'il s'agisse d'autres prestations de services lesquelles sont alors obligatoirement soumises à la TVA dans le cadre du régime général;
- c) les livraisons de biens à d'autres agriculteurs, non assujettis à la TVA, à moins qu'il ne s'agisse de livraisons d'animaux de boucherie et de charcuterie, ou d'huîtres, à d'autres agriculteurs, eux-mêmes bénéficiaires du remboursement forfaitaire.

IV — Luxembourg

Les textes de base sont les articles 56 à 60 de la loi du 5 août 1969 (Mémorial A du Grand-Duché n° 40 du 16 août 1969).

A—*DÉFINITION DES EXPLOITANTS AGRICOLES*

Les exploitants agricoles sont les personnes qui exercent des activités dans le cadre d'exploitations agricoles et forestières.

Sont considérées comme des exploitations agricoles et forestières:

1. l'agriculture proprement dite, la sylviculture, la viticulture, l'horticulture, la culture des semences, ainsi que les cultures maraîchères, fruitières, en pépinières, en serres;
2. l'élevage et l'engraissement d'animaux lorsqu'ils se font en liaison directe avec la culture du sol (cf. règlement grand-ducal d'application);
3. l'apiculture.

B—*OPÉRATIONS CONCERNÉES PAR LE RÉGIME PARTICULIER*

Ce sont les opérations suivantes:

1. les livraisons de biens;
2. les prestations de services, effectuées par un exploitant agricole dans le cadre d'une exploitation agricole et forestière.

Sont considérés comme services agricoles:

- les travaux de culture et de récolte,
- la culture de semences ou de plants,
- les services relatifs au contrôle de produits agricoles,
- le conditionnement tel que le séchage, le nettoyage, le concassage, la désinfection et l'ensilage de produits agricoles,
- le stockage de produits agricoles,
- les opérations de désinfection et de pulvérisation effectuées dans les champs, bois, vergers et vignobles,
- les services relatifs à la monte y compris l'insémination artificielle,
- les services relatifs à l'amélioration des races d'animaux figurant sous les numéros 1 à 7 à l'annexe A de la loi concernant la TVA,
- la location de chevaux de trait;

3. les livraisons de biens qui ont été utilisés pour les besoins de l'exploitation agricole et forestière; certaines prestations de services qui sont effectuées de manière habituelle en complément des activités agricoles et sylvicoles.

Exclusions:

- a) les exportations,
- b) les opérations effectuées par les associations d'ex-

ploitants agricoles et forestiers, telles que les associations agricoles, les groupements de producteurs et les autres organisations de producteurs, ainsi que leurs unions,

- c) les opérations réalisées au profit d'autres exploitants agricoles, non assujettis à la TVA dans le régime normal.

V — Belgique

Les textes de base sont l'article 57 du code de la taxe sur la valeur ajoutée et l'arrêté royal n° 22 du 15 septembre 1970 (Moniteur belge du 15 septembre 1970).

A—*DÉFINITION DES EXPLOITANTS AGRICOLES*

Est exploitant agricole, l'assujetti qui se livre à:

1. l'agriculture générale, la culture maraîchère, fruitière, florale et les plantes ornementales, la production de champignons, de semences et de plants, et la viticulture;
2. l'élevage du bétail, de la volaille de basse-cour et des lapins, et l'apiculture;
3. l'exploitation de pépinières;
4. la sylviculture.

L'administration a précisé:

- que «l'agriculture générale» était la production de biens qui s'obtiennent par le travail des champs, ces termes étant pris dans leur acceptation générale. C'est notamment le cas des céréales, des pommes de terre, des betteraves, du fourrage vert, du tabac, du houblon et du lin;
- qu'il n'y avait pas lieu de distinguer selon la technique de production utilisée: production en serres, sous chassis, de plein air . . . ;
- que la définition s'applique tant à la production en vertu d'un contrat de culture ou d'élevage qu'à la production pour compte propre;
- que dans le secteur de l'élevage, il y avait toujours activité agricole, quelle que soit la proportion des aliments achetés à l'extérieur de l'exploitation.

Exclusions:

Ne sont pas considérés comme des activités agricoles:

- l'élevage des chevaux de course,
- l'élevage des animaux à fourrure (visons, chinchillas, etc.),
- l'élevage des oiseaux,
- l'élevage des chiens, des chats, des cobayes, des

- souris de laboratoire,
- la pisciculture,
- la mytiliculture,
- l'ostréiculture.

B—OPÉRATIONS CONCERNÉES PAR LE RÉGIME PARTICULIER

Ce sont les opérations suivantes:

1. les livraisons de biens produits ou cultivés par l'agriculteur.

Mais le régime ne s'applique pas:

- a) aux reventes de biens qu'un exploitant agricole a achetés, même si l'achat a porté sur des fruits à cueillir ou sur une récolte sur pied (sauf occasionnellement);
- b) aux livraisons de produits qui ont été transformés. Les transformations *primaires* qui relèvent normalement de l'entreprise agricole ne font pas perdre le régime spécial.

L'administration a donné comme exemples de transformations primaires:

- la fabrication de beurre et de fromage,
- le triage des pommes de terre ou des fruits,
- le séchage des céréales, de l'herbe, etc. . . .,
- la mouture des grains,
- la mise en pot du miel,
- l'abattage des arbres, ainsi que, le cas échéant, leur tronçonnage.

Par contre, ne sont pas des transformations primaires ou ne relèvent pas de l'entreprise agricole, notamment:

- la fabrication de conserves,
- l'abattage des animaux et de la volaille, les manipulations qui s'y rapportent et qui sont effectuées en vue de la vente de la viande,
- le sciage de bois en planches.

2. les fournitures de services en exécution de contrats de culture ou d'élevage ayant pour objet des biens ou des animaux dont la livraison serait visée à 1. si l'exploitant agricole les produisait ou les élevait pour son propre compte.

L'exploitant agricole qui engraisse des animaux appartenant à son cocontractant, au moyen ou non d'aliments mis à sa disposition, fournit un service, soumis au régime particulier de l'agriculture.

Mais le régime ne s'applique pas aux élevages pour compte de tiers d'animaux dont l'élevage pour compte propre n'est pas lui-même soumis au régime particulier, par exemple élevage de visons.

3. les fournitures de services, autres que ceux visés

à 2. comme entraide agricole, sans utilisation de machines autres que celles qui ne servent qu'exceptionnellement à des travaux pour autrui.

L'entraide agricole implique qu'il n'y ait aucune rémunération en espèces, mais seulement des remboursements de dépenses.

En outre, l'exploitant agricole qui fournit régulièrement des services autres que ceux visés aux a) et b) ci-dessus, est un entrepreneur d'ouvrage, soumis au régime normal, pour toute son activité, y compris celle d'exploitant agricole.

4. les livraisons de biens utilisés dans l'exploitation, y compris les biens d'investissement, mais à l'exclusion des biens n'ouvrant pas droit à déduction dans le régime normal de la TVA.

Pour ces livraisons, l'exploitant agricole ne doit donc pas délivrer de facture, et ne doit porter aucune TVA en compte, ni la verser à l'État; qu'il s'agisse de la vente de biens d'investissement (moissonneuse, tracteur agricole, . . .) ou d'autres biens (petit matériel, fumier, emballages usagés, etc.).

Exclusions générales:

Les opérations suivantes sont exclues du régime particulier et soumises au régime normal ou au régime des petites entreprises:

1. livraisons effectuées par les exploitants agricoles sur les marchés de gros ou de détail,
2. livraisons au détail effectuées par les exploitants agricoles,
 - soit de porte à porte,
 - soit dans une installation spécialement agencée pour la vente au détail; ex: magasin ou échoppe le long de la voie publique,
3. les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les exploitants agricoles concernant des biens qu'ils ont produits ou des animaux qu'ils ont élevés mais qui ne sont pas imposés au taux de 6 %: fleurs, plantes ornementales.

Le régime particulier reste cependant applicable:

- aux livraisons de ces biens ou de ces animaux faites à des groupements coopératifs de producteurs organisant des ventes à la criée, agréés par le ministre de l'agriculture;
- aux livraisons de ces biens ou de ces animaux faites à un secteur dans lequel les exploitants agricoles exercent une activité qui ne leur fait pas perdre le bénéfice du régime particulier.

OPÉRATIONS CONCERNÉES PAR LE RÉGIME PARTICULIER DE L'AGRICULTURE

PAYS-BAS	ALLEMAGNE	FRANCE
<p>Opérations faites par des exploitants agricoles</p> <p><i>Extensions:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — ventes de fruits, par acheteurs de fruits à cueillir — ventes de compost par les exploitants agricoles — sur option, ventes de bestiaux par négociants <p><i>Exclusions:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — ventes de leurs produits par pêcheurs en mer et ostréiculteurs — ventes des producteurs de fleurs, d'oignons à fleurs et de plantes ornementales <p><i>Exclusions de fait:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — exportations 	<p>Livraisons et autres prestations faites par les exploitants agricoles à titre onéreux</p> <p>— Consommation propre</p> <p><i>Extensions:</i></p> <p>Exploitations de transformation ou exploitations annexes si elles sont considérées comme agricoles au regard de l'impôt sur le revenu</p> <p><i>Exclusions:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — les entreprises de production animale industrialisées — les exploitants ayant opté pour le régime particulier des petites entreprises <p><i>Exclusions de fait:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — exportations 	<p>Les ventes et les livraisons faites par les exploitants agricoles</p> <p><i>Extensions:</i></p> <p>Opérations entrant dans les usages habituels et normaux de l'agriculture</p> <p><i>Exclusions:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — Opérations obligatoirement soumises à la TVA <ul style="list-style-type: none"> — ventes avec méthodes commerciales — ventes de produits transformés avec moyens industriels — Prestations de services — Livraisons à d'autres agriculteurs, eux-mêmes au régime particulier, sauf dans le secteur de l'élevage
LUXEMBOURG	BELGIQUE	COMMISSION
<p>Les livraisons de biens</p> <p>— Les prestations de services, qualifiées services agricoles</p> <p><i>Extensions:</i></p> <p>Les prestations de services effectuées de manière habituelle en complément des activités agricoles et sylvicoles</p> <p><i>Exclusions:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — exportations — opérations effectuées par associations d'agriculteurs, opérations effectuées au profit d'autres exploitants, non assujettis à la TVA dans le régime normal 	<p>Les livraisons de biens produits ou cultivés par l'agriculteur</p> <p>— fournitures de services en exécution de contrats de culture ou d'élevage</p> <p><i>Extensions:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — les transformations primaires — fournitures de services, à titre accessoire — livraisons de biens utilisés dans l'exploitation <p><i>Exclusions:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — reventes de biens achetés — livraisons de produits transformés — livraisons sur marchés de gros ou de détail — livraisons au détail, de porte à porte ou dans une installation agencée — livraisons de biens et prestations de services non imposés au taux de 6 % — exportations — opérations au profit d'exploitants non assujettis à la TVA dans le régime normal 	<p>Opérations faites par les exploitants agricoles et qui portent sur des produits agricoles, énumérés dans l'annexe B du projet de directive: en fait, livraisons et importations des biens de la liste</p> <p>Les prestations de services ne sont pas concernées</p> <p><i>Exclusions:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — les associations de producteurs agricoles — les producteurs agricoles assujettis à la TVA pour d'autres opérations, celles-ci dépassant un certain montant facultativement, certaines catégories de producteurs agricoles

EXPLOITANTS AGRICOLES

PAYS-BAS	ALLEMAGNE	FRANCE
<p>Les personnes qui répondent aux notions d'agriculteur, d'éleveur, d'horticulteur et de sylviculteur dans le sens que leur confère l'usage courant</p>	<p>Les personnes qui gèrent des exploitations agricoles et forestières: agriculture, sylviculture, viticulture, horticulture, culture de semences, élevage et entretien du cheptel, pêche en eau douce, exploitation des étangs, apiculture, exploitations annexes aidant exploitations agricoles et forestières</p>	<p>Les personnes qui obtiennent des produits en cours ou à la fin d'un cycle de production végétal ou animal</p>
LUXEMBOURG	BELGIQUE	COMMISSION
<p>Les personnes qui exercent des activités dans le cadre des exploitations agricoles et forestières: agriculture, sylviculture, viticulture, horticulture, culture de semences, cultures maraîchères, fruitières, en pépinières, en serres, élevage et engraissement d'animaux en liaison directe avec la culture du sol, apiculture</p>	<p>L'assujetti qui se livre: à l'agriculture générale, la culture maraîchère, fruitière, florale et les plantes ornementales, la production de champignons, de semences et de plants, la viticulture, l'élevage du bétail, de la volaille de basse-cour et des lapins, l'apiculture, l'exploitation de pépinières, sylviculture</p>	<p>Les exploitants agricoles sont les personnes qui se livrent aux activités de production énumérées dans l'annexe B du projet de directive</p>

Ces exclusions ne concernent que les opérations énumérées et non les autres opérations réalisées par les exploitants agricoles: ces dernières demeurent soumises au régime particulier:

- a) les opérations d'exportation de façon générale,
- b) les opérations réalisées au profit d'autres exploitants agricoles, non assujettis à la TVA dans le régime normal.

VI — Commission

Proposition de troisième directive du Conseil du 23 février 1968.

A — DÉFINITION DES EXPLOITANTS AGRICOLES

Les exploitants agricoles sont les personnes qui se livrent aux activités de production énumérées à l'annexe B de la directive:

1. La culture proprement dite: 1) agriculture générale, y compris la viticulture, 2) arboriculture fruitière (y compris l'oléiculture) et horticulture maraîchère, florale et ornementale, même en serres, 3) sylviculture, 4) production de champignons et d'épices, production de semences et de plants, exploitation de pépinières.
2. L'élevage (y compris la production des produits de cet élevage en liaison avec l'exploitation du sol): 1) élevage du bétail, 2) aviculture, 3) cyniculture, 4) apiculture, 5) sériciculture, 6) héliiculture.
3. La pêche: 1) pêche en eau douce, 2) pisciculture, 3) mytiliculture, ostréiculture et élevage des autres mollusques et crustacés, 4) élevage des grenouilles.

B — OPÉRATIONS CONCERNÉES PAR LE RÉGIME PARTICULIER

Ce sont les opérations qui sont effectuées par des exploitants agricoles et qui portent sur des produits agricoles, énumérés dans une liste (annexe A de la directive).

En fait, sont seulement soumises au régime particulier, en vertu de l'article 4 de la proposition, les livraisons et les importations des biens de la liste susvisée.

Exclusions:

Sont exclus du régime particulier:

- obligatoirement
 - les associations de producteurs agricoles: co-opératives agricoles, groupements de producteurs et autres organisations agricoles, ainsi que leurs unions;
 - les producteurs agricoles assujettis à la TVA pour d'autres opérations que les livraisons ou les importations de biens de la liste, si le chiffre d'affaires annuel de ces autres opérations dépasse un montant à fixer par chaque État membre;
- facultativement par les États membres
 - certaines catégories de producteurs;
 - les producteurs pour lesquels l'application du régime général de la TVA ne présente pas de difficultés administratives particulières.

En outre, les prestations de services rendues dans le cadre des exploitations agricoles ne sont pas soumises au régime particulier.

CHAPITRE II

Mécanisme

La technique élaborée dans les régimes particuliers constitue évidemment l'essentiel de ces régimes.

L'hypothèse de base a été la même dans tous les régimes: permettre à l'agriculteur ne s'assujettissant pas volontairement à la TVA selon le régime normal, de récupérer la taxe supportée sur ses achats ou sur les services qui lui sont rendus.

Cette taxe d'amont étant calculée en pourcentage du chiffre d'affaires réalisé par l'agriculteur, le mécanisme à mettre en place ne pouvait se situer que dans l'une des deux orientations suivantes:

- récupération de la taxe d'amont par l'intermédiaire des clients,
- récupération de la taxe d'amont directement auprès du Trésor public.

Les Pays-Bas, l'Allemagne, le Luxembourg et la Belgique ont suivi, avec des nuances nationales, la première voie, la France a suivi la seconde.

Bien entendu, chaque mécanisme a entraîné l'institution de formalités propres.

Le présent chapitre est consacré successivement à l'étude de l'économie de chaque système (Section 1) puis aux formalités qui l'accompagnent (Section 2).

SECTION 1 — ÉCONOMIE DES MÉCANISMES

I — Pays-Bas

L'agriculteur est autorisé à récupérer dans son prix de vente la TVA ayant grevé ses achats. Cette charge fiscale est censée s'élever forfaitairement à 4/104 de son chiffre d'affaires, ce qui revient à peu près à 3,85 % de son prix de vente global.

Ainsi, pour un prix de vente, hors élément constitué

par la taxe en amont, de 100 fl, l'agriculteur peut facturer 104 fl (100 + 4 %).

Mais cet agriculteur est dispensé du versement de la taxe au Trésor car il est considéré comme n'étant pas un assujetti à la TVA.

C'est pourquoi l'intéressé est également dispensé de toute autre obligation inhérente au système de TVA, tant en matière de déclaration qu'en matière de comptabilité, pourvu qu'il remplisse les autres conditions fixées pour l'application du régime forfaitaire (délivrance notamment d'une attestation signée aux acheteurs).

Les entrepreneurs auxquels les exploitants agricoles livrent leur biens, peuvent déduire les quatre cent quatre-vingtième (4/104), soit 3,85 % du montant qui leur a été porté en compte. Cette déduction qui ne peut être opérée que pour les produits relevant du tableau de référence, est ainsi égale au montant de la taxe en amont que les exploitants agricoles ont pu récupérer dans leur prix de vente.

Dans l'exemple ci-dessus, l'entrepreneur acheteur aura un droit à déduction égal à:

$$104 \times \frac{4}{104} = 4$$

soit le montant de la taxe, 4, que l'agriculteur a ajouté à son prix de vente, hors taxe, de 100.

Il est précisé que les clients n'ont pas droit à une déduction pour les produits et services autres que ceux visés au tableau de référence.

Dans l'optique du projet de 3^e directive de la Commission (voir ci-après), le taux des déductions que peut faire valoir l'agriculteur; soit y, est pratiquement égal au taux x, applicable au produit.

II — Allemagne

L'agriculteur allemand est autorisé à majorer son prix de vente d'une TVA dont le taux varie selon la nature des produits vendus.

Ce taux représente le montant, calculé forfaitairement, de la TVA supportée par l'agriculteur lors des achats nécessaires à la production du bien vendu, c'est-à-dire que le montant global des taxes facturées par l'agriculteur est supposé égal au montant des taxes qu'il aurait pu déduire comme taxes en amont s'il avait été assujéti à la TVA selon le régime normal.

Ce système procède de la même conception que le système néerlandais, aux différences importantes près que l'agriculteur allemand incorpore dans son prix une taxe dont le montant n'est pas égal au taux de la TVA applicable au produit dans les transactions soumises au régime normal.

Ainsi la taxe facturée par l'exploitant agricole en sus de son prix a été fixée au taux de:

- 5 % pour les livraisons de certains produits de sciage, ainsi que les prestations de services,
- 3 % pour les livraisons de certains autres produits forestiers (déchets de bois de sciage, copeaux),
- 11 % ¹ pour les livraisons des autres produits de sciage ainsi que les livraisons de boissons et les liquides alcooliques,
- 8 % ¹ pour les livraisons de tous les autres produits.

A partir du 1^{er} janvier 1970, le taux de 5 % a été augmenté de 3 % à titre de compensation des pertes de revenus agricoles suite à la réévaluation du DM. D'autre part, l'agriculture bénéficie d'un «droit de diminution» de 3 %, de sorte qu'il n'a rien à payer au Trésor.

Notons que l'autoconsommation des mêmes produits est en principe soumise aux mêmes taux.

En cas de vente, l'agriculteur peut donc, par exemple, pour un produit passible du taux de 8 % facturer à son acheteur, en sus d'un prix hors taxe de 100 DM, la taxe de 8 % soit:

$$100 \text{ DM} + 8 \text{ DM} = 108 \text{ DM}$$

L'agriculteur est dispensé de toute autre formalité fiscale.

L'acheteur de produits vendus par l'agriculteur ou

¹ Pour les livraisons de boissons et de liquides alcooliques ainsi que des produits soumis au taux de 8 %, l'agriculteur bénéficie d'un «droit de diminution» de 3 %.

l'utilisateur de services rendus par l'agriculteur a un droit à déduction égal au montant de la TVA ainsi facturée.

Dans l'exemple ci-dessus, l'acheteur a un droit à déduction de 8 DM, bien que la TVA applicable à la revente du produit vendu puisse être d'un taux inférieur, 5,5 % par exemple.

Ce système aboutit pour la plupart des produits vendus par un agriculteur (compte tenu du taux compensatoire majoré de 3 % suite à la réévaluation du DM), à ce que, dans l'optique du projet de 3^e directive de la Commission, y soit supérieur à x (voir ci-après).

Régimes spéciaux à l'intérieur du régime particulier de l'agriculture:

a) Régime des viticulteurs:

Le viticulteur a un régime mixte: il doit acquitter la TVA exigible au titre de ses ventes, au taux de 11 % (taux applicable à l'ensemble des boissons), mais la TVA déductible est évaluée forfaitairement au même montant que celui retenu pour les autres agriculteurs, soit 8 % (5 + 3). Il en résulte que le viticulteur doit acquitter réellement une TVA de 3 % au titre de ses ventes.

En outre, ce viticulteur bénéficie d'une franchise jusqu'à concurrence d'un montant de chiffre d'affaires de 2 400 DM, s'il renonce à facturer toute TVA à ses acheteurs et s'il ne réalise pas d'autres opérations exclues du régime forfaitaire. Beaucoup de viticulteurs auraient, en outre, opté pour le régime des petites entreprises.

b) Régime des agriculteurs ayant plusieurs activités:

1. les exploitants horticoles, dont moins de 20 % du chiffre d'affaires proviennent d'achats extérieurs, sont toujours considérés comme des exploitants agricoles;
2. les exploitants agricoles qui exercent une activité industrielle ou commerciale (distillerie) à partir de leurs propres productions agricoles sont considérés comme des exploitants agricoles si moins de 20 % de leur chiffre d'affaires proviennent d'achats extérieurs;
3. les exploitants agricoles qui sont également prestataires de services sont considérés comme des exploitants agricoles si le chiffre d'affaires de leurs prestations de services est inférieur au tiers de leur chiffre d'affaires total.

III — France

L'exploitant agricole qui bénéficie du régime particu-

lier, dit du «remboursement forfaitaire» livre ses produits, en exonération de taxe, quelle que soit la qualité de l'acheteur.

Les livraisons ou les ventes faites à des personnes assujetties à la TVA ouvrent droit au remboursement forfaitaire.

Ce remboursement forfaitaire est versé annuellement à l'exploitant agricole par l'État.

Il est calculé à partir d'un pourcentage des ventes ou des livraisons.

Ce pourcentage ou taux est différencié selon la nature des produits ou, à titre provisoire, pour certains produits, selon la forme du circuit de commercialisation.

Les taux du remboursement forfaitaire sont de:

- 4,70 % pour les ventes d'oeufs, d'animaux de basse-cour et de porcs vendus par l'intermédiaire de groupements de producteurs, reconnus par arrêté ministériel;
- 3,50 % pour les ventes d'oeufs, d'animaux de basse-cour et d'animaux de boucherie et de charcuterie;
- 2,40 % pour les ventes d'autres produits.

Régime particulier de l'élevage des animaux de boucherie et de charcuterie:

Les exploitants agricoles, éleveurs d'animaux de boucherie et de charcuterie, ont également droit au remboursement forfaitaire au titre de leurs ventes d'animaux faites à d'autres éleveurs, eux-mêmes bénéficiaires du remboursement forfaitaire au titre de leurs ventes d'animaux à des personnes assujetties à la TVA.

Dans cette hypothèse, les droits au remboursement forfaitaire des éleveurs acheteurs sont amputés des droits accordés à leurs vendeurs, en sorte que le montant cumulé des remboursements forfaitaires accordés au titre des deux ventes successives du même animal soit égal à celui calculé sur le prix de la deuxième vente.

Ce mécanisme particulier, lié aux nécessités de l'élevage des animaux de boucherie et de charcuterie, est également applicable dans le secteur de l'ostréiculture.

Le remboursement forfaitaire ainsi versé à l'agriculteur par l'État en proportion de ses ventes ou livraisons de produits agricoles a pour objet de compenser d'une manière forfaitaire la charge de la TVA qui a grevé les achats de produits et de biens faits par l'agriculteur, ainsi que les services rendus à cet agriculteur.

Dans l'optique du projet de 3^e directive élaboré par la Commission de la CEE, l'État français rembourse directement à l'exploitant agricole le taux y.

IV — Luxembourg

L'exploitant agricole luxembourgeois est considéré comme un assujetti.

Les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue sont taxées à:

- 2 % pour les livraisons de certains biens
- 5 % pour les livraisons d'autres biens
- 5 % pour les prestations de services agricoles.

Pour les besoins de la déduction, la taxe en amont grevant respectivement les biens taxés à 2 % et les biens et services taxés à 5 % est fixée forfaitairement aux mêmes niveaux.

Ainsi, la vente d'un bien, par un agriculteur, d'un prix hors taxe de 100 Flux sera facturée, si ce bien est taxé à 5 %, de la façon suivante:

Prix hors taxe	=	100 Flux
TVA au taux de 5 %	=	5 Flux
Prix global	=	105 Flux

Mais l'agriculteur ne reversera pas au Trésor la TVA facturée pour un montant de 5 Flux, car ses droits à déduction sont estimés à un même montant.

L'agriculteur est d'ailleurs dispensé de toute formalité fiscale, y compris la délivrance d'une facture.

Ce système procède de la même conception que les systèmes néerlandais et allemand mais il diffère du système néerlandais en ce sens que l'agriculteur est considéré comme un assujetti à la TVA et du système allemand en ce sens que le montant des taxes déductibles est toujours égal au montant de la taxe facturée.

Dans l'optique du projet de 3^e directive élaboré par la Commission, y est égal à x.

V — Belgique

L'agriculteur belge est autorisé à majorer son prix de vente du montant des taxes ayant grevé les éléments constitutifs du prix des opérations qu'il effectue. Ce montant est censé lui être remboursé, en sus du prix, par son cocontractant, lorsque celui-ci est un assujetti tenu au dépôt d'une déclaration mensuelle ou trimestrielle.

Ce montant est fixé forfaitairement:

1. à 2 % de la base d'imposition en ce qui concerne les livraisons de bois;
2. à 5,5 % de la base d'imposition, en ce qui concerne les autres livraisons et les prestations de services.

Le cocontractant de l'agriculteur verse à l'agriculteur le montant du remboursement forfaitaire des taxes en amont.

En outre, si le taux de la TVA applicable au bien ou au service est supérieur au taux du remboursement forfaitaire, le cocontractant est débiteur de la différence envers le Trésor.

Ensuite ce cocontractant peut, selon les règles habituelles, opérer la déduction des taxes qu'il a supportées et éventuellement la partie due au Trésor.

Ex: Bordereau d'achat d'un produit soumis au taux réduit de TVA de 6 % pour lequel le remboursement forfaitaire est de 2 % (bois).

1. le bordereau d'achat que le cocontractant assujéti devra délivrer à l'exploitant agricole sera rédigé comme suit:

Prix d'achat	=	100 Fb
Remboursement forfaitaire de la TVA en amont: 2 %	=	2 Fb
Total		102 Fb

2. le cocontractant devrait payer à l'État 4 Fb (6 — 2).
3. il pourra déduire 6 Fb (2 + 4).

Ce système procède de la même conception que les systèmes allemand, néerlandais et luxembourgeois, à savoir que l'agriculteur peut répercuter sur son acheteur le montant, calculé forfaitairement, des taxes supportées sur ses achats. Mais il diffère du système allemand en ce sens que le montant dont le prix est majoré constitue un remboursement forfaitaire de la TVA supportée en amont et il diffère des systèmes néerlandais et luxembourgeois en ce sens que le taux de ce remboursement forfaitaire n'est pas nécessairement égal au taux de la TVA dont est passible le produit dans les transactions soumises au régime normal. En outre, le cocontractant verse au Trésor la différence entre ces deux taux.

Dans l'optique du projet de 3^e directive de la Commission de la CEE, ce système aboutit à ce que y peut être inférieur à x.

VI — Commission

L'exploitant agricole, soumis au régime particulier,

doit la TVA à un taux de «y» pour cent sur ses livraisons. Un taux de «x» pour cent est cependant celui dont sont passibles les produits agricoles (produits de la liste). Il facture le taux de «y» pour cent à son acheteur.

En effet, ce taux de x pour cent se décompose en deux parties:

- une partie «y» pour cent est due par l'exploitant agricole,
- une partie «x — y» pour cent est due par l'acheteur.

Par ailleurs, le montant de y pour cent étant réputé correspondre au montant de la TVA ayant grevé les achats de l'agriculteur (montant de la taxe déductible) celui-ci n'a aucun versement à faire au Trésor : y — y = 0.

Quant à l'acheteur, il peut déduire de la taxe due sur ses ventes le montant «x» pour cent ayant grevé ses achats.

Ainsi, pour un prix hors taxe de 100, si l'on suppose que le taux «y» est de 5 % et le taux «x» de 7 %, l'agriculteur pourra facturer:

$$100 + 100 \times 5 \% (y) = 105$$

La dette de l'exploitant agricole envers le Trésor sera nulle puisque égale à:

$$100 \times 5 (y) - 100 \times 5 (y) = 0$$

Quant à l'acheteur, il devrait au Trésor «x — y» soit:

$$7 - 5 = 2$$

mais il pourra déduire «x» soit:

$$100 \times 7 \% = 7$$

Il est précisé que le taux «y» peut être différencié pour certains secteurs de production, mais qu'il ne doit pas être supérieur au taux «x».

SECTION 2 — FORMALITÉS ADMINISTRATIVES

I — Pays-Bas

L'agriculteur qui n'est pas considéré comme un entrepreneur et n'est donc pas assujéti à la TVA n'a aucune formalité fiscale à remplir. Il est seulement autorisé à inclure dans son prix de vente la TVA ayant grevé ses achats.

Mais la déduction à laquelle a droit l'entrepreneur, client de l'agriculteur, et qui est égale au $\frac{4}{104}$ du

prix des biens livrés relevant du tableau de référence ne peut être opérée que si cet entrepreneur peut produire une attestation signée de l'agriculteur.

Cette attestation doit faire ressortir que les biens ont été livrés dans le cadre du régime particulier de l'agriculture et comporter les mentions suivantes:

- a) le nom et l'adresse du fournisseur,
- b) le jour auquel la livraison est effectuée,
- c) le nom et l'adresse de l'acheteur,
- d) la quantité de biens,
- e) une description précise des biens,
- f) le montant porté en compte.

Cette attestation doit être établie avant le quinzième jour du mois qui suit celui pendant lequel la livraison a été effectuée.

La déduction par l'entrepreneur est effectuée dans la période de déclaration fiscale pendant laquelle les biens ont été livrés.

Toutefois lorsque l'agriculteur, l'éleveur, l'horticulteur ou le sylviculteur livre ses biens aux enchères publiques ou à d'autres acheteurs réguliers:

- l'attestation susvisée n'est délivrée qu'une seule fois par année civile et doit spécifier que les biens relevant du tableau de référence ont été livrés dans le cadre du régime particulier de l'agriculture;
- l'entrepreneur à qui les biens sont livrés enregistre chaque livraison de manière à faire ressortir les données qui figurent normalement sur les attestations décrites ci-dessus.

Ces attestations ne sont pas nécessaires si les acheteurs réguliers délivrent à leurs fournisseurs agricoles des factures d'achat ou extraits de compte, établis par eux-mêmes.

II — Allemagne

L'agriculteur est autorisé à établir des factures pour les livraisons et autres prestations effectuées dans le cadre de son exploitation agricole et forestière et à porter en compte l'impôt séparément. Il est même obligé d'établir cette facture sur demande de son acheteur lorsque celui-ci est un entrepreneur.

Toutefois, l'agriculteur peut aussi demander un bon d'achat à son acheteur: ce bon d'achat remplace dans cette hypothèse la facture qui aurait pu être établie.

L'impôt mentionné sur la facture doit être déterminé selon le taux moyen qui entre en considération pour la transaction.

Pour les livraisons de vins, vins de fruits et autres boissons alcooliques, jus de raisins, jus de fruits ainsi que pour les livraisons d'alcool et d'esprit de vin, l'impôt peut donc être porté en compte à raison de 11 % de la rémunération. L'agriculteur doit tenir une comptabilité simplifiée de ces livraisons (enregistrement des encaissements). De même pour les livraisons de produits de sciage, l'impôt doit être porté en compte au taux de 11 %.

Mais pour toutes ces livraisons ainsi que pour l'auto-consommation des mêmes produits, l'agriculteur doit acquitter un impôt dit «complémentaire» dont le taux est de 3 % (différence entre 11 % et 8 %). Cet impôt complémentaire n'est pas dû au titre des exportations.

Pour les livraisons des autres produits, soumis au taux de 3 %, de 5 % ou de 8 %, l'agriculteur n'a aucun impôt à acquitter au Trésor. Il n'a d'ailleurs pour ces livraisons, aucune formalité fiscale à remplir, en dehors de l'établissement de la facture.

Le client de l'agriculteur, client assujéti à la TVA procède dans les conditions du régime normal, à la déduction de la TVA portée sur sa facture par l'agriculteur.

III — France

Les exploitants agricoles, bénéficiaires du remboursement forfaitaire n'ont aucune formalité à remplir ni aucune facturation à établir lors de leurs ventes ouvrant droit à ce remboursement.

Ils peuvent exiger de leurs clients un bon d'achat attestant leur vente.

Au début de chaque année civile, ces clients doivent adresser aux exploitants des attestations récapitulant toutes les transactions opérées au cours de l'année précédente. Ces attestations ne comportent que le chiffre global des ventes éventuellement ventilé selon les différents taux de remboursement forfaitaire.

Ces attestations sont jointes par l'exploitant agricole à l'appui de la demande de remboursement forfaitaire qu'il adresse à l'Administration fiscale. Cette demande récapitule les chiffres figurant sur les attestations.

L'administration fiscale procède, au vu de cette demande, à la liquidation et au versement des sommes dues à l'agriculteur.

IV — Luxembourg

L'agriculteur est considéré comme un assujéti à la

TVA mais il est dispensé de délivrer une facture pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue.

Lorsque l'assujetti cocontractant, soumis au régime d'imposition normal de la TVA n'a pas, du fait de cette dispense, reçu une facture, il doit établir un document en tenant lieu.

Ce document doit être établi en double exemplaire.

Il doit contenir les mentions suivantes:

- a) noms et adresse de l'assujetti, cocontractant,
- b) noms et adresse de l'exploitant agricole ou forestier,
- c) date à laquelle le document est établi,
- d) date de la livraison des biens ou de la prestation de services, ou le cas échéant, la période sur laquelle s'étend l'opération indiquée,
- e) la quantité et la dénomination usuelle des biens livrés ou la nature et l'étendue des services rendus, avec spécification des éléments nécessaires à la détermination du taux applicable,
- f) le prix hors taxe et les autres éléments de la base d'imposition; lorsque les opérations indiquées sont soumises à des taux différents, le prix et les autres éléments de la base d'imposition se rapportant à chaque taux,
- g) le taux et le montant de la taxe; lorsque les opérations indiquées sont soumises à des taux différents, les taux et le montant de la taxe par taux,
- h) les indications visées sous a, b, et e peuvent être mentionnées sous forme codée, à condition que la traduction en soit reportée sur le document même ou qu'elle soit disponible auprès de la partie émettrice du document,
- i) lorsque la taxe est calculée et que le document est établi par des machines comptables, elle peut être indiquée en un montant unique pourvu que le taux applicable à chaque position soit mentionné de façon distincte.

Un exemplaire de ce document doit être remis à l'exploitant agricole et forestier qui a effectué les livraisons de biens et les prestations de services. Ce document ne doit pas donner lieu à contestation de la part de ce dernier.

L'assujetti, cocontractant, doit conserver l'autre exemplaire.

L'agriculteur peut, s'il le désire, établir une facture pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue. Cette facture doit contenir les mentions exigées pour le document décrit ci-dessus.

Toutefois le prix peut être estimé taxe comprise.

L'assujetti cocontractant doit alors décomposer ce

prix en prix net de taxe.

L'assujetti cocontractant peut opérer la déduction, dans les conditions du régime normal de la TVA de la taxe figurant:

- soit sur le document établi par lui en l'absence de facture de l'agriculteur,
- soit sur la facture de l'agriculteur, telle qu'éventuellement il l'a déterminée à partir d'un prix, taxe comprise.

V — Belgique

L'agriculteur est considéré comme un assujetti mais il est dispensé d'établir une facture. Il n'est d'ailleurs astreint à aucune formalité fiscale.

Lorsque l'agriculteur use de la faculté de ne pas établir de facture, le cocontractant doit délivrer à l'agriculteur, au plus tard, le cinquième jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel le fait générateur de la taxe s'est produit, un bordereau d'achat, en double exemplaire, comportant les mentions suivantes:

1. la date à laquelle le document est délivré et le numéro d'ordre sous lequel il est inscrit au facturier d'entrée;
2. les noms et adresses du cocontractant et de l'exploitant agricole;
3. la date de la livraison du bien ou de l'achèvement du service;
4. la dénomination usuelle et la quantité des biens livrés, ou la nature du service, avec spécification, le cas échéant, des éléments nécessaires à la détermination du taux applicable;
5. l'indication du prix net de taxe et des autres éléments de la base d'imposition;
6. l'indication du taux forfaitaire de remboursement et du montant des taxes qui est remboursé à l'exploitant agricole.

L'agriculteur renvoie au cocontractant un exemplaire du bordereau d'achat après l'avoir signé pour accord.

Sur l'exemplaire renvoyé, le cocontractant indique le taux et le montant de la taxe due sur l'opération.

Lorsque l'agriculteur établit une facture, le cocontractant n'établit pas de bordereau d'achat. Il complète alors sa facture, dès sa réception, par l'indication du taux et du montant de la taxe due.

Le cocontractant procède à la déduction, dans les conditions du régime normal, des taxes mentionnées sur le bordereau d'achat ou la facture (remboursement forfaitaire et éventuellement partie due au Trésor).

VI — Commission

L'agriculteur, bénéficiaire du régime particulier, n'a aucune formalité à remplir.

L'acheteur doit établir, en double exemplaire, un document d'achat tenant lieu de facture et mentionnant de façon distincte:

— le prix hors taxe,

— la partie de la taxe due par l'agriculteur forfaitaire, soit «y» pour cent.

Le premier exemplaire de ce document est remis à l'agriculteur.

Le second exemplaire, *contresigné par l'agriculteur*, est conservé par l'acheteur pour lui permettre d'effectuer la déduction de la taxe dans les conditions du régime normal.

CHAPITRE III

Régime des prestations de services

I — Ensemble des prestations de services

En matière de prestations de services réalisées par ou pour des exploitants agricoles, les législations nationales se révèlent extrêmement différentes:

A — PRESTATIONS DE SERVICES EFFECTUÉES PAR DES EXPLOITANTS AGRICOLES

Ceux-ci peuvent, au regard de la réglementation fiscale, être considérés:

1. *comme les autres prestataires de services*, c'est-à-dire que leur qualité d'agriculteur est sans influence sur le régime fiscal des prestations de services réalisées.

Il en est ainsi *en France*. Toutefois, dans ce pays:

- a) l'élevage pour compte de tiers est considéré comme une activité agricole par nature,
- b) les échanges de services entre agriculteurs, consistant en des travaux agricoles, sont exonérés. Ces échanges sont qualifiés «d'entraide agricole»;

2. *comme des agriculteurs*, c'est à dire que les prestations de services rendues sont soumises au régime particulier de l'agriculture.

Il en est ainsi *en Allemagne* pour les prestations de services qui ont directement pour objet l'entretien d'animaux destinés à la reproduction, la promotion de l'élevage, l'insémination artificielle des animaux ou le contrôle du rendement et de la qualité de l'élevage et de la production laitière.

Il en est ainsi également *au Luxembourg* pour certaines prestations de services énumérées par un règlement: ces services sont en fait, des travaux agricoles, lesquels sont soumis au régime particulier lorsqu'ils sont rendus à des agriculteurs assujettis au régime normal de la TVA.

Il en est enfin ainsi *en Belgique* pour des prestations de services rendues en exécution de contrats de culture ou d'élevage ayant pour objet des biens ou des animaux dont la livraison serait soumise au régime particulier si l'agriculteur les produisait ou les élevait pour son propre compte;

3. *comme des agriculteurs*, si les prestations de services n'excèdent pas un certain montant; *comme les autres prestataires de services* si ce montant est dépassé.

Il en est ainsi aux Pays-Bas:

Le régime particulier de l'agriculture est applicable lorsque la valeur des prestations de services ne dépasse pas 10 000 florins pour l'année civile. Le régime normal est applicable si ce seuil de 10 000 florins est franchi.

Toutefois si les prestations de services sont effectuées par une exploitation étrangère à l'exploitation agricole, il y a lieu de considérer l'exploitant comme gérant des entreprises distinctes, chacune étant régie par son propre régime fiscal.

Il en est de même *en Allemagne*:

Le régime particulier est applicable si, en dehors des prestations de services décrites ci-dessus, le chiffre d'affaires des autres prestations de services n'excède pas le tiers du chiffre d'affaires total de l'agriculteur.

Le régime normal est applicable si, en dehors des prestations de services décrites ci-dessus, le chiffre d'affaires des autres prestations de services excède le tiers du chiffre d'affaires total de l'agriculteur.

Il résulte de cette comparaison, si l'on classe les prestations de services par nature:

1. que l'élevage pour le compte de tiers, c'est-à-dire d'animaux appartenant à des tiers, est considéré dans les six pays, soit comme une activité agricole par nature, soit comme une prestation de services assimilée aux autres activités agricoles,
2. que les travaux de culture et de récolte pour le compte de tiers sont considérés comme des activités de nature commerciale (France) ou comme des activités de nature agricole (Luxembourg, Belgique), au moins dans une certaine limite (Pays-Bas, Allemagne);
3. que les autres prestations de services sont considérées comme des activités de nature commerciale (France, Luxembourg, Belgique) ou sont assimilées à des activités de nature agricole dans une certaine limite (Pays-Bas, Allemagne).

Sur le plan de la concurrence, une appréciation générale peut être formulée: lorsque, dans un pays, certaines prestations de services sont admises au régime particulier de l'agriculture ou taxées selon le régime normal, selon la qualité d'agriculteur ou de non agriculteur du prestataire de services, il y a distorsion de concurrence, si le régime particulier est plus ou moins avantageux que le régime normal.

Cette comparaison doit faire entrer en considération au moins deux éléments très importants:

1. l'exactitude du montant forfaitaire applicable aux prestations de services rendues: si ce taux est supérieur à la charge fiscale d'amont, l'agriculteur est favorisé par rapport à son concurrent non agriculteur et inversement dans l'hypothèse contraire.
2. l'application du régime des petits entrepreneurs aux prestataires de services non agriculteurs et les réductions d'impôt qui en résultent.

Seule une étude très poussée par pays permettrait d'apprécier exactement ces deux éléments; mais on peut craindre que cette étude se révèle aussi délicate que complexe.

Aussi, apparaît-il que dans un souci de simplification l'une des deux solutions suivantes serait souhaitable:

- a) taxation des prestations de services, selon le régime normal, sans considération de la qualité du prestataire, qu'il soit agriculteur ou non agriculteur;
- b) taxation des prestations de services rendues par les agriculteurs selon le régime normal lorsque le chiffre d'affaires est supérieur à un seuil déterminé.

Dans cette dernière solution, une égalité de concurren-

rence au moins approximative, doit être assurée entre l'agriculteur qui, n'atteignant pas ce seuil, est soumis au régime particulier, et le prestataire de services, agriculteur ou non, qui est soumis au régime normal de la TVA.

Commission

Les prestations de services rendues dans le cadre des exploitations agricoles ne tombent pas dans le champ d'application du régime particulier.

Mais la Commission se réserve de rechercher l'opportunité d'établir des modalités communes d'application de la TVA à certaines prestations de services rendues dans le cadre des exploitations agricoles, sylvicoles ou de pêche.

B — PRESTATIONS DE SERVICES RENDUES À DES EXPLOITANTS AGRICOLES

L'examen des différentes législations nationales n'a relevé qu'une particularité importante en France.

Dans ce pays, les prestations de services rendues aux exploitants agricoles par les coopératives d'utilisation de matériel agricole sont exonérées de la TVA.

Ces coopératives ont cependant la possibilité d'opter pour leur assujettissement à la TVA, selon le régime d'imposition simplifié des exploitants agricoles.

II — Régime des baux ruraux

Chaque législation nationale prévoit le bail à ferme.

Afin d'assurer une neutralité complète de la TVA, le propriétaire de biens ruraux qui les donne à bail devrait, comme le propriétaire exploitant, pouvoir, au titre de ses fermages, soit bénéficier du régime particulier, soit opter pour son assujettissement à la TVA selon le régime normal.

Là encore, les législations fiscales diffèrent:

Aux Pays-Bas:

La location de biens ruraux (terres et bâtiments) est exonérée de la TVA.

Toutefois le bailleur peut demander son assujettissement à la TVA selon le régime normal, à condition que l'exploitant agricole, fermier, soit lui-même assujetti à la TVA.

En Allemagne:

Lors de l'affermage de l'ensemble d'une exploitation agricole et forestière (affermage des terres, des bâti-

ments et du matériel au même preneur), le bailleur a la possibilité de demander, en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices des entreprises industrielles et commerciales et la taxe sur le chiffre d'affaires (TVA), que la location soit taxée comme cessation complète d'exploitation et que les biens économiques de son exploitation soient ainsi transférés dans son patrimoine privé ou bien que l'exploitation ne soit pas considérée comme cédée et que le patrimoine d'exploitation continue à être considéré comme tel sur le plan comptable pendant la durée du bail.

Si le bailleur opte pour la première possibilité, il ne peut pas bénéficier du régime forfaitaire; les fermages sont alors soumis au taux de 11 % pour autant qu'ils ne bénéficient pas de l'exonération (location des biens immobiliers). Mais si le chiffre d'affaires total de l'année précédente n'a pas excédé 60 000 DM, le bailleur peut aussi recourir au régime particulier applicable aux petites entreprises.

Si le bailleur opte pour la deuxième possibilité, il bénéficie du régime forfaitaire. Pour autant que l'exonération susvisée ne soit pas applicable (location des biens immobiliers), le bailleur peut donc dans ce cas

porter en compte sur la facture la taxe de 8 %.

En France:

Le bailleur ne bénéficie pas du régime particulier de l'agriculture. La location de biens ruraux est exonérée de la TVA et le bailleur ne peut pas demander son assujettissement selon le régime normal.

Au Luxembourg:

La location de biens ruraux est exonérée de la TVA. Toutefois, le bailleur peut sous certaines conditions, opter pour son assujettissement à la TVA selon le régime normal.

En Belgique:

La location de biens ruraux étant une location immobilière est hors du champ d'application de la TVA.

Commission:

Le projet de la Commission n'a pas traité ce point particulier du régime applicable aux baux ruraux.

CHAPITRE IV

Taux de la TVA en aval de l'agriculture

Dans les régimes particuliers, les taux de la TVA appliqués en aval sont supposés permettre la compensation du montant forfaitaire de la TVA supportée par les exploitants agricoles tant au titre de leurs achats que des services qui leur sont rendus.

Ces taux de TVA sont, soit égaux aux taux de TVA applicables, dans le régime normal, aux mêmes produits agricoles, soit différents.

SECTION 1 — PAYS DANS LESQUELS LES TAUX DU RÉGIME PARTICULIER SONT ÉGAUX AUX TAUX DU RÉGIME NORMAL

I — Pays-Bas

L'agriculteur soumis au régime particulier de l'agriculture est autorisé à récupérer dans son prix de vente, la TVA ayant grevé ses achats. Le taux de cette charge fiscale est, à partir d'un prix de vente hors taxe, soit de 4 %, soit de 14 %.

A. Ce taux est de 4 % pour les produits suivants:

1. pommes de terre
2. beurre, margarine, graisse à frire et à rôtir et autres huiles et graisses, en tant que tels propres à l'alimentation humaine
3. pain sous toutes ses formes, biscottes et biscottes en boules
4. chocolateries et sucreries si normalement utilisées comme substances à tartiner
5. œufs
6. fruits frais à l'exclusion des fruits tropicaux, oranges, citrons et fruits similaires, autres que bananes
7. céréales, farines de céréales et fleurs de ces farines
8. légumes, frais, préparés ou conservés, et compote de pommes
9. flocons d'avoine, d'orge et de grains
10. sirop de ménage et sirop de pommes
11. confiture, beurre d'arachides et miel naturel
12. fromages
13. café, chicoré-café et succédanés du café
14. lait, y compris le lait en poudre d'une teneur maximum en matières grasses de 1,5 % en poids et d'une teneur maximum en humidité de 5 % en poids
15. pain d'épices et toutes sortes d'autres pains similaires à trancher
16. chevaux à l'exception des chevaux de course
17. bouillie de lait, yoghourt
18. légumineuses, mêmes impropres à l'alimentation humaine
19. plants destinés au repiquage pour la culture de légumes
20. animaux de basse-cour et autres volailles et gibiers, y compris les lapins domestiques, ainsi que leurs parties, frais, préparés ou conservés, manifestement destinés à l'alimentation humaine
21. bovins, ovins, caprins et porcins
22. lard, frais, préparé ou conservé
23. vinaigres comestibles
24. thé
25. vermicelle, macaroni, spaghetti et «mie»
26. poissons, crevettes, moules, buccins et bigorneaux, ainsi que leurs parties, frais, préparés ou conservés, à l'exception du saumon fumé, du caviar et autres sortes d'œufs utilisés comme caviar
27. viandes des espèces bovine, porcine, ovine, caprine et chevaline, fraîches, préparées ou conservées; saucisses et autres charcuteries faites à partir des viandes susmentionnées, ainsi que pâté de foie, non préparé à partir de foie d'oie ou de canard; abats et tripes des animaux susmentionnés
28. betteraves
29. semences pour l'agriculture et l'horticulture dans la mesure où elles servent à la culture des produits et des grains oléagineux, figurant dans le présent tableau

30. engrais à usage agricole
31. bois rond
32. pailles et fourrages
33. lin
34. laines, grossières et non lavées.

B. Le taux est de 14 % pour les autres produits.

II — Luxembourg

A. L'agriculteur, soumis au régime particulier, peut facturer la TVA au taux de 5 %, taux réduit du régime normal, pour l'ensemble des ventes de ses produits, ainsi que pour les services agricoles.

Sont considérés comme services agricoles:

- les travaux de culture et de récolte
- la culture des semences ou de plants
- les services relatifs au contrôle de produits agricoles
- le conditionnement tel que le séchage, le nettoyage, le concassage, la désinfection et l'ensilage de produits agricoles
- le stockage de produits agricoles
- les services relatifs à la monte y compris l'insémination artificielle
- les services relatifs à l'amélioration des races des animaux figurant sous les numéros 1 à 7 à l'annexe A de la loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée
- le gardiennage, l'élevage ou l'engraissement des animaux figurant sous les numéros 1 à 7 à l'annexe susvisée
- la location de chevaux de trait.

B. Toutefois, le taux de 2 % est applicable aux ventes des produits suivants:

a) les produits de viande:

viandes et abats comestibles des animaux: chevaux vivants, de trait, animaux domestiques vivants de l'espèce bovine, animaux domestiques vivants de l'espèce porcine, animaux domestiques vivants des espèces ovine et caprine — frais, réfrigérés ou congelés;

lard, y compris la graisse de porc et de volaille, non pressé ni fondue, à l'exclusion du lard contenant des parties maigres (entrelardé), frais, réfrigéré, congelé, salé ou en saumure, séché ou fumé;

viandes de cheval, salées ou en saumure, ou bien séchées;

viandes de l'espèce porcine domestique;
viandes des espèces bovine, ovine, caprine domestiques ainsi que les lapins domestiques;

saindoux et saucissons similaires, de viandes, d'abats ou de sang sauf en récipients hermétiquement fermés — viandes ou abats cuits de quelque manière que ce soit, sauf en récipients hermétiquement fermés et à l'exception des plats dits cuisinés — préparations dites patés, galantines, fromages de tête, museau de bœuf ou de porc, etc. . . sauf en récipients hermétiquement fermés;

b) les produits de boulangerie ci-après:

le pain et les autres produits de la boulangerie ordinaire, sans addition de sucre, de miel, d'œufs, de matières grasses, de fromage ou de fruits;

c) les produits de laiterie ci-après:

lait et crème de lait, frais, non concentrés ni sucrés; lait et crème de lait, conservés ou concentrés, en poudre, sans addition de sucre; beurre;

d) les produits pharmaceutiques ci-après:

les produits pharmaceutiques, les articles thérapeutiques et orthopédiques ainsi que les fauteuils roulants et véhicules similaires pour invalides et malades;

e) les livraisons et importations de tabacs fabriqués.

SECTION 2 — PAYS DANS LESQUELS LES TAUX DU RÉGIME PARTICULIER SONT DIFFÉRENTS DES TAUX DU RÉGIME NORMAL

I — Allemagne

L'agriculteur, assujéti à la TVA selon le régime particulier de l'agriculteur, peut facturer la taxe aux taux de (art. 12 L, 27 mai 1967) 3 %, 5 % ou 8 % suivant la nature des produits livrés ou les prestations de services rendues.

Le taux de 5 % s'applique aux livraisons de certains produits de sciage et aux prestations de services.

Le taux de 3 % s'applique aux livraisons d'autres produits forestiers.

Le taux de 11 % s'applique aux livraisons de produits de sciage non soumis aux taux de 3 % et de 5 %, ainsi qu'aux livraisons de boissons et de liquides alcooliques.

Le taux de 8 % s'applique aux livraisons des autres produits c'est-à-dire à la plupart des produits agricoles (céréales, animaux, viande, lait et produits laitiers, œufs, légumes, etc.).

Par ailleurs, l'exploitant agricole doit acquitter la TVA (différence de 3 %) pour les livraisons exécutées dans le cadre de son exploitation et sur l'auto-

consommation des boissons passibles du taux de 11 % ainsi que la taxe «complémentaire» de 6 % pour les produits de sciage soumis au taux de 11 %.

II — France

Les taux du remboursement forfaitaire sont de:

- 3,50 % pour les ventes d'œufs, d'animaux de basse-cour et d'animaux de boucherie et de charcuterie;
- 4,70 % pour les ventes d'œufs, d'animaux de basse-cour et de porcs vendus par l'intermédiaire de groupements de producteurs reconnus par arrêté ministériel;
- 2,40 % pour les ventes d'autres produits.

III — Luxembourg

Voir ci-dessus.

IV — Belgique

L'agriculteur bénéficiaire du régime particulier, majore son prix du montant des taxes supportées en amont, fixé forfaitairement à:

- 2 % pour les livraisons de bois;

- 5,5 % pour les autres livraisons et les prestations de services.

SECTION 3 — COMMISSION

Le projet de la Commission comporte un taux réduit *commun* applicable aux opérations portant sur les prix agricoles.

Le taux serait fixé sur la base de la moitié de la moyenne arithmétique des taux normaux de la TVA appliqués dans les États membres.

Les livraisons des exploitants agricoles sont soumises à la TVA au taux réduit commun.

Mais cette taxe est due:

- pour une partie de «y» pour cent par les agriculteurs forfaitaires,
- pour une partie de «x moins y» pour cent par les acheteurs assujettis à la TVA, autres que les agriculteurs forfaitaires (cf. chapitre II, Mécanisme).

Le taux forfaitaire de «y» pour cent est égal à la charge de la TVA supportée par les agriculteurs au titre de leurs achats et des services qui leur sont rendus. Le taux de «y» pour cent est en fait le taux en amont qui fait l'objet du chapitre V, si l'on veut bien considérer le taux réduit commun de «x» pour cent comme le taux applicable en aval de l'agriculture.



CHAPITRE V

Taux de la TVA en amont—Méthode de calcul

Ce chapitre est consacré à l'examen des méthodes de calcul retenues par les six pays et à une critique générale des résultats obtenus.

Ce taux est souvent égal à celui du régime particulier dont le montant a été précisé au chapitre précédent. Le calcul de ce taux n'a pas été opéré suivant les mêmes méthodes dans les différents pays.

I — Pays-Bas

Le calcul des taxes supportées par les agriculteurs au titre de leurs achats ou des services qui leur sont rendus a été opéré:

- à partir des divers postes d'achats et de services, en les affectant de leur pourcentage pondéré dans le coût total de l'exploitation agricole;
- dans les hypothèses d'exploitations de grande culture, d'exploitations mixtes, et d'exploitations herbagères.

Le pourcentage moyen, calculé sur ventes, des taxes supportées en amont par les agriculteurs, a pu ainsi être estimé, de façon exacte, pour l'ensemble des exploitations agricoles néerlandaises à 3,82 % des prix de ventes globaux des produits agricoles par les exploitants.

C'est ce pourcentage de TVA supportée en amont, arrondi à 3,85 % que les agriculteurs sont autorisés à récupérer dans leurs prix (cf. développement supra consacré à l'économie du système) lorsqu'ils sont soumis au régime particulier.

Le pourcentage de 3,82 % avait été déterminé à partir des deux taux de TVA, 4 % et 12 %, alors en vigueur.

L'élévation à 14 % à partir du 1^{er} janvier 1971, du taux normal de la TVA, a contraint à choisir l'un des

deux correctifs suivants:

- accepter la majoration correspondante du pourcentage de 3,82 % et en autoriser la répercussion dans les prix;
- réduire les charges d'amont supportées par les agriculteurs.

La première solution aurait introduit une discrimination sur le plan de la facturation entre les agriculteurs, assujettis ou non au régime normal de la TVA, puisque les premiers auraient continué à facturer leurs produits, en les majorant du taux réduit de la TVA de 4 % alors que les seconds auraient perçu de leurs clients un pourcentage de remboursement supérieur à 4 %, par rapport aux mêmes prix exprimés hors taxe.

La seconde solution a été retenue: elle a consisté à soumettre au taux réduit de 4 % à partir du 1^{er} janvier 1971 certains postes d'amont, tels que les travaux agricoles.

L'incidence des mesures transitoires concernant les investissements ne semble pas avoir été retenue aux Pays-Bas dans le calcul du taux particulier. Il en serait résulté automatiquement des variations annuelles, correspondant à l'application échelonnée de ces mesures transitoires et donc à des disparités avec le taux réduit.

Le calcul du pourcentage de 3,82 % a été déterminé pour l'ensemble des exploitations agricoles, ainsi qu'il a été indiqué ci-dessus.

Les exploitations agricoles productrices de fleurs, d'oignons à fleurs et plantes ornementales, soumises obligatoirement à la TVA n'ont pas été incluses dans cet ensemble.

En revanche n'en ont pas été exclues les exploitations agricoles susceptibles de s'assujettir volontairement à la TVA. Cette non-exclusion s'est révélée justifiée

depuis, car un nombre très faible d'exploitations agricoles ont opté pour leur assujettissement à la TVA.

Toute extension de cet assujettissement volontaire, de même que toute modification des taux de TVA, devraient amener une révision du taux du régime particulier ou une nouvelle modification des taux applicables aux postes d'amont.

II — Allemagne

L'Allemagne a estimé que le taux de rémanence pouvait être estimé forfaitairement, à partir de calculs macroéconomiques à :

- 5 % pour l'ensemble de l'agriculture, et
- 3 % pour les produits forestiers.

Aucune indication précise n'a été fournie sur les calculs effectués, notamment sur les modes retenus.

Toutefois, des calculs statistiques représentatifs de 500 exploitations auraient été portés à la connaissance de la Commission.

Par ailleurs, il ressort d'un rapport de l'OCDE que le taux de rémanence aurait été calculé en Allemagne sur la base d'enquêtes statistiques qui ont couvert 8 000 exploitants tenant une comptabilité. Les calculs auraient abouti à un taux de 4,50 à 5 % du chiffre d'affaires pour les exploitations agricoles et à un taux de 3 % pour les exploitations forestières.

III — France

En France, le calcul des taux du remboursement forfaitaire a été opéré à partir de données macroéconomiques.

L'administration française n'a pas communiqué les taux exacts qu'elle avait obtenus mais a reconnu que les taux primitifs votés par le Parlement de 2, 3 et 4 % étaient inférieurs aux taux réels.

Les pouvoirs publics ont justifié l'écart ainsi admis entre les taux réels et les taux de remboursement par deux considérations essentielles :

- créer une incitation à l'assujettissement volontaire à la taxe,
- tenir compte du probable assujettissement volontaire à la taxe d'un grand nombre d'agriculteurs. Cette hypothèse qui s'est effectivement vérifiée avait pour conséquence d'exclure du régime particulier les exploitations agricoles supportant les plus lourdes charges sur leurs achats et par conséquent de ramener au dessous de la moyenne nationale les taux de rémanence réels des exploi-

tants qui demeureraient au régime du remboursement forfaitaire.

Les taux du remboursement forfaitaire ont cependant été différenciés entre les productions végétales et les productions animales pour tenir compte des résultats des calculs macroéconomiques révélant une charge fiscale d'amont plus importante pour les secondes que pour les premières.

Il n'a pas été tenu compte dans ces calculs des mesures transitoires concernant les investissements effectués en 1967 et 1968.

La modification des taux du remboursement forfaitaire n'est actuellement prévue que dans la seule hypothèse de la modification des taux de TVA.

Cette situation s'est rencontrée à la fin de l'année 1968. Le gouvernement français ayant majoré les taux de TVA, les taux du remboursement forfaitaire ont été majorés, exactement dans la même proportion, à compter du 1^{er} janvier 1969.

IV — Luxembourg

Le Luxembourg a estimé, à partir de calculs macroéconomiques, que le taux de rémanence était égal au taux réduit de la TVA applicable dans le régime normal aux produits agricoles, soit 5 %.

Aucune précision n'a été fournie sur les modes de calcul retenus.

V — Belgique

Les taux forfaitaires ont été calculés à partir de données macroéconomiques relatives à l'ensemble des achats et des services rendus aux agriculteurs.

Ces achats et services, classés en consommation intermédiaire et investissements, ont été évalués en pourcentages du chiffre d'affaires global de l'agriculture résultant des comptes nationaux.

Sur la base des données relatives à l'année 1967 ces pourcentages ont été arrêtés 46,8 % pour la consommation intermédiaire, à 5,9 % pour les investissements et globalement à 52,7 %. Ils étaient respectivement de 56,7, 11 et 67,7 % d'après les calculs des organisations professionnelles.

Par application à ces bases des taux de TVA frappant les biens et services, les taux forfaitaires ont été évalués à 4,3, 4,7, 4,9 et 5 % pour les années 1971, 1972, 1973 et 1974, soit une moyenne de 4,7 % pour la période 1971-1974 à partir des données de 1967, et à 4,1, 4,6, 4,7 et 4,9 % pour les mêmes années,

soit une moyenne de 4,6 % pour la même période 1971-1974 à partir des données de 1968.

Des calculs séparés ont été opérés pour la sylviculture d'après les mêmes méthodes.

En revanche il n'a pas été estimé possible d'effectuer des calculs différenciés pour des spéculations particulières telles que l'élevage.

Les calculs ont été conduits à partir de données recouvrant l'ensemble des exploitations agricoles sans exclure celles qui étaient susceptibles de s'assujettir volontairement à la TVA.

En définitive, et pour tenir compte des mesures transitoires concernant les investissements, les taux forfaitaires avaient été fixés à:

- 5 % pour 1971 et 1972
- 5,50 % pour 1973 et 1974, et
- 6 % à partir de 1975.

En fait le taux de 5,5 % a été déjà retenu dès le 1^{er} juillet 1971.

Le taux de 2 % a été fixé pour la sylviculture dès 1971, sans prévision de variation ultérieure.

Il a paru utile de reproduire les deux tableaux ci-après:

TABLEAU 1
Données de base 1967 — comparaison
(en % de l'output)

Spécification	Comptes nationaux	Organisations professionnelles	IBM	
A—Consommation intermédiaire				
1. Aliments du bétail	27,9	32,1	30,3	
2. Semences	1,2	3,6	2,5	
3. Engrais	6,6	6,7	6,4	
4. Travaux par tiers	3,4	2,8	2,8	
Total (1 + 2 + 3 + 4)	39,1	45,2	41,9	
6. Transports	7,7	0,8	0,7	
7. Combustibles, carburants et lubrifiants		2,7	1,8	
8. Antiparasitaires		0,8	0,8	
9. Divers		7,2	6,4	
Total (6 + 7 + 8 + 9)	7,7	11,5	9,7	
Consommation intermédiaire totale	46,8	56,7	51,7	
B—Investissements				
1. Constructions	1,9	5,2	1,8 ¹	5,7 ²
2. Matériel	4,0	5,8	3,8 ¹	5,7 ²
Investissements totaux	5,9	11,0	5,7 ¹	11,0 ²
C—Total (A + B)	52,7	67,7	57,3¹	62,6²

¹ Investissements comptes nationaux.

² Investissements organisations professionnelles.

TABLEAU 2
Taux de charge TVA (1967)
(en % de l'output)

Années	Comptes nationaux	Organisations professionnelles	IEA	
			(a)	(b)
1971	4,3	5,4	4,6	4,9
1972	4,7	6,1	5,1	5,6
1973	4,9	6,4	5,2	5,8
1974	5,0	6,7	5,3	6,1
1975	5,2	6,9	5,5	6,4

(a) Compte tenu des investissements comptes nationaux

(b) Compte tenu des investissements organisations professionnelles

Taux TVA 1971: 6 %, 14 %, 18 % et 25 %
1972 à 1974: 6 %, 15 %, 20 % et 25 %

VI — Commission

Le projet de la Commission prévoit que le taux «y» est déterminé, sur la base des données macroéconomiques disponibles, à un niveau tel que la TVA déductible ayant grevé les achats de l'ensemble des agriculteurs forfaitaires et les services qui leurs sont rendus, puisse être compensée globalement.

Ce taux peut, le cas échéant, être différencié pour certains secteurs de production.

Toutefois, ce ou ces taux forfaitaires ne doivent pas dépasser le taux réduit commun «x».

Considérations générales

Sans mettre en cause les calculs effectués dans les différents pays, dont certains n'ont d'ailleurs pas donné les composantes, on constatera successivement:

- qu'aux Pays-Bas, pour des taux respectifs de TVA, de 4 et de 14 % dans le régime normal, le taux forfaitaire est de 4 % (à partir d'un prix hors taxe);
- qu'en Allemagne, pour des taux respectifs de 5,50 et 11 % dans le régime normal, le taux forfaitaire est de 8 % (sauf pour la sylviculture), y compris 3 % de majoration à la suite de la réévaluation du DM;
- qu'en France, pour des taux respectifs de TVA de 7,50, 17,60 et 23 % dans le régime normal (le taux majoré de 33,33 n'intervient pas pour les produits nécessaires à l'agriculture) les taux forfaitaires sont de 2,40 et 3,50 %;
- qu'en Belgique, pour des taux respectifs de TVA de 6, 15 et 20 % dans le régime normal (le taux majoré de 25 % n'intervient pas pour les produits nécessaires à l'agriculture) prévus pour 1975, le taux forfaitaire sera de 6 %;

- qu'au Luxembourg, pour des taux respectifs de TVA de 5 et 10 % dans le régime normal, le taux forfaitaire est de 5 % (sauf pour la sylviculture).

Ces divergences apparaissent inexplicables, même si l'on tient compte:

- d'une répartition un peu différente des produits et des services entre les divers taux du régime normal selon les pays,
- ainsi que d'une certaine différence des modes de culture et même des cultures selon les pays.

Il apparaît notamment assez curieux:

- qu'avec l'échelle de taxation la plus élevée, la France ait les taux forfaitaires les plus bas;
Il est vrai que les pouvoirs publics français ont

déclaré avoir effectivement fixé des taux forfaitaires inférieurs aux taux réels.

- que l'Allemagne ait fixé le taux forfaitaire le plus élevé bien que n'ayant pas l'échelle de taxation la plus forte;

Il est vrai que ce taux a été majoré de trois points pour tenir compte de la réévaluation du DM, cette mesure étant au demeurant, semble-t-il, sans lien direct avec l'augmentation de la charge fiscale en amont des exploitations.

Une actualisation du rapport rédigé en 1969 par M. Coussy sur l'«Élaboration d'une méthode macroéconomique pour le calcul de la charge fiscale indirecte pesant en amont des exploitations agricoles dans chacun des six pays de la Communauté» permettrait peut-être une meilleure approche de ce problème particulier et d'esquisser des explications aux constatations précitées.

CHAPITRE VI

Régime d'option pour l'assujettissement à la TVA selon le régime normal

Tous les pays ont prévu la possibilité pour les exploitants agricoles d'opter pour leur assujettissement à la TVA, soit selon le régime normal, soit selon un régime simplifié proche du régime normal.

SECTION 1 — RÉGIME D'OPTION SELON LE RÉGIME NORMAL DE LA TVA

I — Pays-Bas

Les exploitants agricoles peuvent demander à être considérés comme «entrepreneurs», donc à être assujettis à la TVA.

En cas d'acceptation de leur demande, la qualité d'«entrepreneurs» s'applique jusqu'à résiliation par les intéressés mais au minimum pour une période de cinq ans.

Dans cette hypothèse, les acheteurs assujettis perdent, bien entendu, la possibilité de déduire les $\frac{4}{104}$ du montant qu'ils acquittent, mais ils acquièrent, en contre-partie, un droit à déduction normal de la taxe qui leur est facturée.

Après résiliation d'une demande d'assujettissement à la TVA, aucune nouvelle demande ne peut être déposée avant cinq ans.

II — Allemagne

L'agriculteur peut taxer ses opérations dans les conditions du régime normal de la TVA ou, le cas échéant, dans celles du régime particulier des petites entreprises.

Il doit faire sa déclaration au plus tard le dixième jour suivant l'expiration de la première période de déclaration fiscale provisoire d'une année civile.

Le régime général devient applicable à partir du dé-

but de cette année civile.

La déclaration de l'agriculteur le lie pour au moins cinq années civiles.

Elle ne peut être révoquée qu'avec effet au début d'une année.

La révocation doit être notifiée au plus tard le dixième jour suivant le commencement de cette année civile.

III — Luxembourg

L'agriculteur peut demander à être assujetti selon les conditions du régime d'imposition normal.

Cette option est irrévocable.

Elle prend effet du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle est exercée et concerne l'ensemble des activités de l'exploitant agricole.

L'agriculteur peut cependant demander à revenir au régime d'imposition forfaitaire, s'il estime qu'un changement s'est produit dans le cadre de son entreprise lequel entraîne une modification essentielle des conditions de l'exercice de son activité.

Dans le cas où elle accepte cette demande, l'Administration fixe les conditions et les modalités du changement de régime.

IV — Belgique

L'agriculteur peut demander à être assujetti à la TVA selon le régime d'imposition normal.

L'option prend effet à l'expiration du mois qui suit celui au cours duquel elle est exercée.

L'exploitant ne peut revenir au régime particulier avant le 1^{er} janvier de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'option a pris effet.

L'exploitant qui cesse d'être soumis au régime particulier peut obtenir la restitution de la TVA ayant grevé:

1. les biens, autres que les biens d'investissement, non cédés et les services non utilisés lors du changement de régime;
2. les biens d'investissement qui subsistent lors de ce changement, pour autant que ces biens soient encore utilisables et que la période de révision de cinq années fixée par l'article 48, paragraphe 2, du code des impôts ne soit pas expirée.

L'exploitant qui revient au régime particulier procède à la révision des déductions qu'il a opérées, des taxes ayant grevé:

1. les biens, autres que les biens d'investissement, non cédés et les services non utilisés au moment de ce changement;

2. les biens d'investissement sujets à la révision et encore utilisables, qui subsistent à ce moment.

SECTION 2 — RÉGIME D'OPTION SELON UN RÉGIME D'IMPOSITION SIMPLIFIÉ

Seule la France a adopté une telle solution, estimant que le régime normal ne permettait pas, au moins dans certaines de ses règles, de tenir compte de la spécificité des activités agricoles.

Ce régime d'imposition simplifié est précisé ci-après (cf. p. 47). Essentiellement il retient comme fait générateur l'encaissement du prix, et non la livraison des produits, comme période d'imposition, l'année et non le mois, prévoit le paiement d'acomptes trimestriels, et exclut les exploitants agricoles du régime des petites entreprises.

L'exploitant agricole qui opte pour son assujettissement suivant ce régime s'engage pour une première période de trois ans, puis pour des périodes successives de cinq ans.

CHAPITRE VII

Exploitations agricoles concernées dans chaque pays

En se basant sur les données actuellement disponibles, la situation se présente ainsi:

I — Pays-Bas

Aux Pays-Bas, sur environ 185 000 exploitations agricoles:

- plus de 300 appliquent la TVA selon le régime normal,
- les autres bénéficient du régime particulier.

II — Allemagne

En Allemagne, sur environ 1 300 000 exploitations agricoles:

- environ 10 000 appliquent la TVA selon le régime normal,
- les autres bénéficient du régime particulier.

III — France

En France, sur 1 400 000 — 1 500 000 exploitations

agricoles:

- 204 728 appliquent la TVA selon le régime normal, dont 37 685 à titre partiel (activités agricoles autres que l'élevage des animaux de boucherie et de charcuterie);
 - 678 953 ont opté pour le régime particulier.
- A partir du 1^{er} janvier 1972, tous les exploitants agricoles non assujettis à la TVA bénéficient d'office du régime particulier.

IV — Luxembourg

Au Luxembourg, sur 9 000 — 10 000 exploitations agricoles:

- 143 appliquent la TVA selon le régime normal,
- les autres bénéficient du régime particulier.

V — Belgique

En Belgique, sur 164 417 exploitations agricoles:

- 9 270 appliquent la TVA selon le régime normal,
- les autres bénéficient du régime particulier.

TITRE II

Examen critique des différents régimes particuliers et essai d'élaboration d'un système de TVA agricole communautaire

CHAPITRE I

Examen critique des différents régimes particuliers

L'examen critique des différents régimes particuliers nationaux a été abordé à trois niveaux:

- au niveau de l'économie générale;
- au niveau de l'économie agricole;
- au niveau de la technique fiscale.

Enfin, il a paru utile d'en apprécier l'incidence au regard de la politique agricole commune.

SECTION 1 — EXAMEN CRITIQUE AU NIVEAU DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE

Malgré leurs différences de conception, les divers systèmes de TVA agricoles, adoptés par les six pays de la CEE, traduisent une volonté commune: celle de ne pas exclure le secteur agricole du champ d'application de la TVA.

Jusqu'à l'introduction de cet impôt dans les pays autres que la France et jusqu'à son extension en France, l'agriculture était considérée dans l'ensemble de la Communauté comme une activité économique distincte des autres au regard des impôts sur les affaires.

En principe, l'agriculture était, sauf aux Pays-Bas, en effet exempte des sujétions administratives et fiscales imposées aux secteurs industriels et commerciaux, seuls secteurs considérés comme faisant des affaires.

Cette exemption qui, au fil des années, se transformait en exclusion, paraissait motivée par deux considérations essentielles.

La première considération tenait à la nature même de l'économie agricole et à sa place dans l'économie générale. Analysée comme une des principales richesses naturelles, l'agriculture ne tirait pas essentiellement sa valeur ajoutée du capital technique, ni même du travail, mais de la richesse des sols et de «l'air du temps». L'absence d'un véritable aspect spéculatif, directement issu de l'ingéniosité des hommes,

ne conduisait pas dès lors à qualifier les échanges agricoles comme des affaires, alors même que le droit les qualifiait expressément d'actes civils.

La seconde considération découlait des structures de l'économie agricole et du comportement de leurs titulaires, les exploitants agricoles. Perpétuant de père en fils, des techniques qui n'évoluaient que très lentement, dispersés en une multitude de petites unités économiques, les exploitants agricoles se tinrent longtemps à l'écart des mouvements industriels et commerciaux, refusant plus ou moins consciemment d'en adopter certaines techniques, même de gestion. Cet isolement engendra un cadre juridique, et évidemment fiscal, fort différent de celui des affaires.

Enfin, la volonté politique de ne pas taxer ou d'imposer faiblement les produits de première nécessité ne pouvait qu'inciter au maintien d'une exonération de principe des produits agricoles.

Ces considérations se traduisirent dans le domaine fiscal par l'analyse suivante souvent admise.

Les exploitants agricoles sont des sujets de droit civil; les échanges auxquels ils sont partie sont des affaires civiles et doivent être considérés comme telles. Il en résulte notamment, au regard des impôts sur les affaires, que les agriculteurs n'en sont pas redevables, mais que parallèlement, ils doivent être traités comme des consommateurs, c'est-à-dire supporter les taxes incluses dans les produits qu'ils achètent pour les besoins de leurs exploitations.

L'évolution des techniques et l'apparition parallèle d'un important capital d'exploitation ont profondément bouleversé, depuis le début du siècle, les données qui viennent d'être sommairement analysées et il est devenu évident que l'exploitant agricole ne doit plus seulement «aider» la nature à produire et que son intervention dans les échanges en tant qu'agent économique de production est devenue très importante.

Mais si patente qu'apparaisse cette évolution, elle ne s'est pas traduite rapidement dans le droit des affaires, ni dans le droit fiscal qui considèrent toujours, en tout cas dans certains pays, l'exploitant agricole comme une personne relevant du droit civil.

C'est ici que l'extension au secteur agricole de la TVA revêt toute son importance. Cette extension signifie, en effet, de la manière la plus claire:

- que les échanges auxquels participent les exploitants agricoles sont assimilés à des échanges industriels ou commerciaux;
- que les exploitants agricoles, en tant qu'agents économiques de production, ne doivent plus être considérés comme des consommateurs lorsque, pour les besoins de leur activités, ils s'approvisionnent à l'extérieur de leurs exploitations.

Cependant, l'évolution n'étant pas uniforme, nombre d'exploitations agricoles relèvent encore des données anciennes, notamment en raison de l'impréparation intellectuelle de leurs titulaires. Cette constatation qui se vérifie dans tous les pays de la Communauté a amené à tempérer le principe d'une extension généralisée de la TVA à l'ensemble du secteur agricole. Divers aménagements ou régimes spéciaux ont alors été élaborés.

Mais les développements qui précèdent conduisent à poser comme préalable essentiel à tout examen critique de ces divers régimes spéciaux qu'ils doivent être considérés comme provisoires, dans la perspective d'une insertion complète, dans le droit fiscal des affaires, des activités des exploitants agricoles, considérés comme des agents économiques, à l'instar des industriels ou des commerçants.

SECTION 2 — EXAMEN CRITIQUE AU NIVEAU DE L'ÉCONOMIE AGRICOLE

L'introduction de la TVA dans le secteur de l'agriculture outre qu'elle pose le principe d'une assimilation de ce secteur aux autres secteurs économiques, doit procurer aux agriculteurs les avantages inhérents à ce système fiscal. L'appréciation des divers régimes spécifiques de TVA offerts aux agriculteurs des pays de la communauté européenne doit être faite en fonction de cette considération essentielle.

A — *MAIS AUPARAVANT, IL PARAÎT NÉCESSAIRE DE LEVER UN PRÉALABLE*

En effet, s'il est admis que l'adoption du régime normal de la TVA constitue pour les exploitants agricoles la solution souhaitable, il convient de rechercher si les exploitants peuvent librement choisir ce régime normal.

Cette recherche peut apparaître inutile si les exploi-

tants agricoles sont assujettis obligatoirement à la TVA dans le cadre du régime normal.

Cet assujettissement obligatoire est prévu dans plusieurs pays.

Ainsi

- aux Pays-Bas: pour les producteurs de fleurs, d'oignons à fleurs et de plantes ornementales et pour les pêcheurs,
- en Allemagne: les exploitants qui selon la législation en matière de l'impôt sur le revenu ne sont plus considérés comme exploitant agricole, entre autres, les entreprises de production des produits animaux d'un certain degré d'intensité (UGB/la SAV),
- en France: pour les exploitants agricoles qui commercialisent leurs produits, soit en employant des méthodes commerciales, soit après les avoir transformés ou conditionnés avec des moyens industriels, pour les éleveurs d'animaux de boucherie et de charcuterie qui sont en même temps négociants en bestiaux ou qui dépassent un seuil donné de production ou de ventes,
- au Luxembourg: pour les associations d'exploitations agricoles et forestières,
- en Belgique: pour les exploitants agricoles qui vendent leurs produits en employant des méthodes commerciales,
- pour les exploitants qui vendent des produits, non passibles du taux réduit (fleurs, plantes ornementales).

Dans ces hypothèses, les exploitants agricoles n'ont plus aucune liberté d'option et se trouvent contraints à suivre un régime qui est seulement considéré comme souhaitable pour les autres exploitants.

La mention de ces régimes d'assujettissement obligatoire permet de donner une vue aussi large que possible du problème mais est aussi l'occasion de signaler qu'ils pouvaient laisser subsister au moins deux causes de disparité, selon les législations nationales.

La première cause de disparité est relative à l'octroi ou au refus du régime des petits entrepreneurs aux exploitants agricoles assujettis obligatoires. De cet octroi ou de ce refus, découle évidemment un droit éventuel à une franchise d'impôt ou à une décote.

L'Allemagne et la Belgique leur accordent ce régime, la France et les Pays-Bas le leur refusent.

En leur accordant, la Belgique et l'Allemagne créent une différence de traitement entre les exploitants agricoles, assujettis obligatoires et les autres.

En leur refusant, la France crée une différence de traitement entre les exploitants agricoles, assujettis obligatoires et leurs concurrents, industriels ou commerçants.

La seconde cause de disparité peut résulter de l'octroi aux exploitants agricoles non assujettis d'un régime particulier plus favorable que le régime normal. Les exploitants agricoles assujettis à la TVA sont alors pénalisés.

Les exploitants agricoles ne disposent pas, en outre, d'une véritable liberté de choix, si l'option pour le régime normal les soumet à des contraintes insupportables ou inadaptées.

Dans les six pays de la Communauté, l'option des exploitants agricoles pour leur assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions du régime normal est subordonnée à un engagement de plusieurs années. L'option est même irrévocable pour les agriculteurs luxembourgeois.

En raison de la nécessaire stabilité que doivent avoir les situations fiscales, surtout dans le secteur agricole, cette pérennité de l'option est souhaitable et n'est pas un véritable obstacle à la démarche des exploitants.

Mais il faut signaler que dans un des six pays, la France, l'option soumet l'agriculteur à un régime d'imposition, dit simplifié.

Ce régime diffère du système d'imposition normal sur les points essentiels suivants:

- le fait générateur de la TVA est constitué par l'encaissement, et non par la livraison;
- la règle du décalage d'un mois, en matière de déductions, n'est pas applicable;
- le règlement de la TVA est opéré par acomptes trimestriels, avec dépôt d'une déclaration annuelle de régularisation;
- les régimes prévus en faveur des redevables petits et moyens (régime du forfait et régime réel simplifié) ne leur sont pas applicables: un régime spécifique, en fait très limité, de franchise et de décote, a, en revanche, été élaboré;
- des formalités spéciales, destinées à faciliter le contrôle, ont été édictées dans le secteur de l'élevage des animaux de boucherie et de charcuterie.

Sur tous ces points, à l'exception du second (suppression de la règle du décalage d'un mois), le système français d'imposition simplifié des exploitants agricoles diffère également du régime de TVA contenu dans les directives I et II.

L'existence de ce régime spécifique en France, alors que l'option pour l'assujettissement à la TVA dans les autres pays s'exerce dans le cadre du régime normal, conduit à poser les questions suivantes:

- faut-il modifier, au profit des agriculteurs, certaines règles du régime de la TVA, étant entendu que ces modifications ne doivent porter que sur la technique et non sur l'économie du régime;
- faut-il instituer, à l'égard des agriculteurs, des modes spéciaux de contrôle, et par suite des formalités spéciales?

Les réponses à ces questions dépassent les problèmes de techniques fiscales, dans la mesure où les règles spéciales d'imposition retenues conditionnent l'option des agriculteurs, ou tout au moins constituent pour ceux-ci un élément déterminant.

Dans cette optique, deux points méritent d'être soulignés:

1. La notion de fait générateur:

La notion d'encaissement est beaucoup plus connue de l'agriculteur que celle de la livraison. La détermination de la valeur de celle-ci est d'ailleurs souvent très difficile, en raison des usages agricoles, notamment en cas de ventes par l'intermédiaire de coopératives;

2. L'octroi d'un régime de franchise et de décote:

L'octroi d'un régime de franchise et de décote, plus ou moins large, ne peut pas ne pas influencer la décision d'assujettissement d'un agriculteur qui estimerait pouvoir en bénéficier.

Enfin, les exploitants agricoles peuvent être amenés à renoncer à opter pour leur assujettissement dans les conditions du régime normal de la TVA, si celui-ci se révèle privé de sa véritable portée par le jeu parallèle de régimes spéciaux applicables aux mêmes opérations agricoles. Les données de l'option sont alors faussées.

Il en est notamment ainsi en France dans le domaine de la viticulture. Dans ce pays, l'achat de vin à la propriété est passible de la TVA. Pour de nombreux crus, cette taxation est opérée à partir de bases forfaitaires qui sont en fait inférieures aux cours réels. Dans cette dernière hypothèse, le viticulteur peut être amené à renoncer à tout assujettissement volontaire pour éviter une majoration de la charge fiscale (malgré ses droits à déduction) pesant sur le produit livré au consommateur et être alors contraint à réduire le prix hors taxe dudit produit.

B — En supposant, compte tenu des considérations développées dans l'examen du préalable ci-dessus, que les exploitants agricoles puissent choisir entre le régime normal et le régime particulier, en se fondant uniquement sur leurs possibilités comptables ou sur certaines caractéristiques propres à leurs exploitations, il convient de rechercher si le régime particulier qui leur est proposé offre des avantages équivalents à ceux du régime normal.

I. Le premier avantage réside dans le but essentiel qui a été recherché lors de l'institution des régimes particuliers: ceux-ci doivent permettre aux agriculteurs qui en bénéficient de récupérer la charge de la TVA qu'ils ont supportée lors de leurs achats, étant précisé que les achats concernés sont ceux qui ouvriraient droit à déduction dans le régime normal de la TVA.

Dans tous les régimes particuliers, cette charge a été calculée forfaitairement, en pourcentage des prix de vente des agriculteurs.

Son montant est remboursé aux agriculteurs soit par leurs clients, soit par l'État. Lorsque le montant du remboursement est effectué par les clients, ceux-ci effectuent le versement en réglant le prix de leurs achats lequel est majoré d'autant, du moins théoriquement.

Le but de l'opération est atteint si les conditions essentielles suivantes sont remplies, au moins sur le plan général (les situations particulières pouvant évidemment varier par rapport à la moyenne retenue):

a) Le montant forfaitaire des taxes déductibles supportées en amont par les agriculteurs doit être aussi proche que possible du montant exact de ces taxes.

b) Les agriculteurs doivent percevoir effectivement ce montant, soit de leurs clients, soit de l'État.

1. Le calcul du montant forfaitaire doit correspondre au montant réel; lorsqu'il n'en est pas ainsi, deux situations peuvent se présenter:

a) le montant forfaitaire est supérieur au montant réel.

Dans cette hypothèse:

1) Une des principales incitations à opter pour le régime normal disparaît pour les exploitants agricoles. Ceux-ci, en faisant cette option, retireraient en effet, sauf situations particulières, un bénéfice financier inférieur à celui que leur fournit le régime particulier, tout en les astreignant

à des formalités administratives et comptables beaucoup plus nombreuses.

Leurs intérêts, au moins immédiats, se révèlent donc contraires à toute démarche vers l'assujettissement selon le régime normal de la TVA.

2) Le supplément perçu par les agriculteurs, en sus du montant des charges de TVA effectivement subies, constitue une subvention pure et simple, directement fonction des prix de vente.

Cette subvention doit être prise en considération:

— au sein de chaque économie nationale, pour apprécier les transferts de revenus entre les diverses catégories sociales;

— dans le cadre des échanges internationaux, mais surtout communautaires, de produits agricoles (cf. ci-après).

Les agricultures nationales qui perçoivent une telle subvention, déguisée sous un habillage fiscal, peuvent s'estimer favorisées et souhaiter en conséquence le maintien de leurs régimes particuliers, sans se préoccuper de l'obstacle que ces régimes peuvent représenter pour toute évolution vers l'assujettissement à la TVA selon le régime normal.

Il n'est pas certain cependant qu'une telle appréciation ne se révèle pas dangereuse sous l'angle du long terme. La subvention ainsi perçue n'étant qu'un supplément de prix, accordé indistinctement, on ne peut en déduire, il s'en faut, que ce supplément de recettes sera utilisé par les agriculteurs pour moderniser leurs exploitations.

En revanche, l'assujettissement à la TVA, par la dynamique propre à ce régime de taxation des affaires, ne peut qu'inciter les agriculteurs à accroître leur productivité, d'une part en augmentant leurs investissements, d'autre part en améliorant leurs méthodes de gestion.

A cet égard le choix ainsi opéré par les gouvernements revêt une importance très grande, tant sur le plan économique que sur le plan politique.

3) Enfin, par le jeu d'un rachat et d'une revente des produits agricoles de son ex-

ploitation, l'agriculteur peut percevoir un supplément indu du montant forfaitaire, égal à la différence entre le montant forfaitaire et la TVA applicable dans le régime normal aux produits concernés.

Un exemple puisé dans la réglementation allemande fera comprendre ce circuit complexe, mais fructueux pour l'exploitant agricole qui le pratique.

Soit un agriculteur, producteur de céréales. Il vend des céréales à un négociant, assujéti à la TVA selon le régime normal. Il perçoit à ce titre un montant forfaitaire égal à 8 % du prix de vente. Il rachète ces céréales au négociant qui les lui facture à un prix majoré du taux de TVA de 5,5 %, puis il revend ces céréales et perçoit alors de nouveau le montant forfaitaire de 8 %. L'opération de rachat-revente lui a procuré un bénéfice égal à 8 % — 5,5 %, soit 2,5 % du prix.

Certes, l'administration fiscale pourrait faire échec, au moins théoriquement, à une telle pratique dans la mesure où elle pourrait la déceler, en retirant à l'intéressé la qualité d'agriculteur lors de la revente et en le considérant comme négociant au titre de cette revente.

Une telle parade, déjà difficile à mettre en oeuvre, apparaît encore plus délicate lorsque le rachat porte sur des aliments du bétail, destinés à un élevage.

Soit ce même agriculteur, producteur de céréales et éleveur de porcs.

Lorsqu'il utilise les céréales pour l'élevage des porcs, il perçoit le montant forfaitaire de 8 % au titre de la vente des porcs. Ce montant forfaitaire est destiné à compenser, au moins à concurrence de 5 %, les taxes en amont supportées successivement pour la production des céréales et l'élevage des porcs.

Si l'agriculteur vend les céréales pour racheter des aliments du bétail, incorporant ces céréales, il perçoit 8 % au titre de la vente des céréales, et supporte 5,5 % sur le prix des aliments du bétail.

Mais lors de la vente des porcs, il percevra de nouveau 8 %, d'où à concurrence du prix des céréales inclus dans le prix des aliments, puis dans celui du porc, un

bénéfice égal à 8 % — 5,5 % soit 2,5 % du prix des céréales.

Il n'apparaît pas possible dans ce cas de soutenir que l'intéressé n'a plus la qualité d'agriculteur et qu'en raison de son achat d'aliments, il ne peut pas percevoir le montant forfaitaire de 8 % sur le prix de vente total des porcs.

- b) Le montant forfaitaire est inférieur à la charge fiscale réellement supportée par les exploitants agricoles.

Dans cette hypothèse, la plupart des exploitants agricoles n'obtiennent pas la juste compensation qui doit en principe leur être accordée.

Ils sont alors dans une situation moins favorable que leurs collègues nationaux, assujéti à la TVA ou que leurs collègues étrangers, bénéficiaires d'un taux forfaitaire, plus exactement calculé.

Dans la mesure où ils seront alors incités à opter pour leur assujétiement à la TVA, cette pénalisation peut trouver une certaine justification. Mais n'y a-t-il pas alors une certaine contradiction à inciter des agriculteurs, disposant de peu de moyens comptables et autres, à abandonner un système forfaitaire qui a précisément été conçu pour eux, au profit du régime normal, que, par hypothèse, ils ne peuvent pas adopter facilement?

2. Les agriculteurs doivent percevoir effectivement le montant forfaitaire, que celui-ci leur soit versé par leurs clients ou par l'État.

Ces deux possibilités sont examinées successivement.

- a) *Le montant forfaitaire est versé par les clients, en sus du prix.*

Il en est ainsi en Allemagne, au Luxembourg et en Belgique, pays dans lesquels les exploitants agricoles, considérés comme des assujéti à la TVA, ont la possibilité de majorer leurs prix de vente, du taux de la TVA dont les produits vendus sont passibles (ou d'un taux éventuellement inférieur pour la Belgique).

Il en est pratiquement de même aux Pays-Bas, pays dans lequel les agriculteurs, non assujéti, sont autorisés à répercuter dans leurs prix de vente, le montant de la TVA supportée en amont.

Dans tous ces pays, les acheteurs versent aux agriculteurs, en sus ou compris dans le prix de vente, soit la TVA, soit le montant forfaitaire, facturés séparément. Ce versement est compensé pour les acheteurs par un droit à déduction d'égal montant.

Mais le mécanisme ne peut jouer correctement que si les clients acceptent cette charge temporaire de trésorerie, et même concomitamment la décomposition nécessaire du prix, entre prix hors taxe et TVA.

Dans les faits, cette acceptation est en grande partie fonction de la puissance économique respective des deux parties.

Or il est à craindre que ce rapport de puissance économique ne soit en faveur des acheteurs lorsque les produits sont commercialisés selon des structures traditionnelles, notamment non coopératives, à des prix supérieurs aux prix d'intervention communautaires ou lorsque les produits ne font pas encore l'objet de règlements communautaires. La tentation peut alors être grande pour l'acheteur d'inclure pour tout ou partie le montant de la TVA due à l'agriculteur dans le prix de marché hors taxe, réduisant d'autant la rémunération de l'agriculteur, tout en conservant pratiquement à son profit les mêmes droits à déduction.

Cette réintégration forcée de la TVA forfaitaire dans le prix de marché théoriquement hors taxe est facilitée, lorsque dans un pays ou dans une région donnée, les exploitants agricoles, assujettis au régime normal, sont peu nombreux. Il n'existe pas alors, en effet, à partir de ces exploitants assujettis un marché parallèle témoin dans lequel la TVA est ajoutée effectivement à des prix hors taxe.

Des enquêtes précises sur place seraient en l'occurrence souhaitables, afin de pouvoir apprécier dans quelles conditions les prix se forment.

D'après les quelques indications recueillies, il semble effectivement que le détournement du mécanisme légal, décrit ci-dessus, se soit produit dans certains pays et pour certaines productions.

En outre dans la mesure même où ce phénomène se produirait, il y aurait en fait une sorte de subvention budgétaire au négoce par le biais de la déduction fiscale.

En effet, le négociant qui ne majore pas son

prix d'achat hors taxe du montant forfaitaire total, procédera néanmoins à la déduction intégrale de ce montant forfaitaire lorsqu'il procédera à la liquidation de la TVA exigible au titre de ses propres affaires.

En d'autres termes, la déduction du montant forfaitaire total viendra bien en moins-value budgétaire, par atténuation des recettes fiscales nationales, mais cette moins-value sera partiellement accaparée par l'agent de transmission qu'est le négociant.

b) *Le montant forfaitaire est versé par l'État.*

Dans cette situation, qui se rencontre en France, les clients ne versent aux agriculteurs que le prix de leur produit: aucun changement n'est intervenu, en apparence, dans les rapports commerciaux entre les agriculteurs et leurs clients.

En réalité, il n'en est pas exactement ainsi, car les clients doivent délivrer à leurs fournisseurs agriculteurs des attestations certifiant leurs achats et le prix de ceux-ci.

Ces documents servent de pièces justificatives, qui viennent à l'appui de la demande annuelle de remboursement.

Mais ces documents peuvent aussi servir entre les mains de l'administration fiscale qui liquide le remboursement forfaitaire, de moyen de recoupement et de contrôle du chiffre d'affaires des clients des agriculteurs.

Ces clients, commerçants ou industriels, peuvent dès lors manifester quelque réticence à délivrer des documents qui leur seront éventuellement opposables en cas de contrôle.

Ils peuvent donc user, eux aussi, de leur puissance économique, pour refuser toute délivrance d'attestations en payant le même prix ou pour majorer ce prix du montant forfaitaire dans le but d'éviter tout contrôle. Dans ce dernier cas, qui s'est vérifié dans le secteur de l'élevage, l'agriculteur n'est en définitive pas lésé, mais le problème de contrôle fiscal réapparaît.

En dehors de ce cas, l'expérience française a montré que l'ensemble des clients des agriculteurs leur délivrent effectivement les attestations nécessaires à l'obtention du remboursement forfaitaire.

Ce résultat paraît avoir été acquis pour deux raisons principales:

- l'existence d'une forte implantation de coopératives de vente ou de transformation dans pratiquement tous les secteurs de production. Ces coopératives ont, d'emblée, fait jouer le mécanisme et contraint dès lors les négociants, leurs concurrents, à agir de même pour conserver leur clientèle;
- l'existence d'un marché parallèle témoin, très important, constitué par le grand nombre d'agriculteurs assujettis à la TVA.

Enfin il faut signaler certains cas particuliers dans lesquels les agriculteurs peuvent ne pas percevoir effectivement le montant forfaitaire, que celui-ci leur soit versé par leurs clients ou par l'État.

1) Ventes à des clients non assujettis à la TVA:

Dans les régimes néerlandais, allemand, luxembourgeois, l'agriculteur peut, lorsqu'il vend directement ses produits aux consommateurs, majorer ses prix du montant forfaitaire.

Cette majoration est possible et acceptable pour le consommateur si le prix payé n'excède pas celui payé à un commerçant assujetti à la TVA.

Il en est ainsi approximativement quand le montant forfaitaire ajouté par l'agriculteur est du même taux que la taxe due par le commerçant.

En revanche, l'agriculteur peut se trouver paradoxalement dans une situation moins favorable par rapport aux prix du marché, lorsque le montant forfaitaire qu'il devrait ajouter à son prix est supérieur à la TVA due par le commerçant (régime allemand).

Dans le régime français, l'agriculteur ne perçoit pas le remboursement forfaitaire au titre de ses ventes directes aux consommateurs. Il a évidemment la possibilité de majorer son prix dans la mesure compatible avec le niveau des prix de marché, normalement grevés de la TVA, mais il est évident que l'appréciation de cette majoration de prix possible est fort difficile et se situe, en tout état de cause, en dehors du régime particulier.

2) Ventes à l'exportation:

Ces ventes ne sont pas concernées par les

régimes particulier néerlandais, allemand, luxembourgeois et belge.

L'agriculteur n'a alors pratiquement pas la possibilité de vendre directement à l'exportation, car il est en concurrence avec des commerçants vendant les mêmes produits hors taxe.

Il y a là une lacune importante de ces régimes, que les agriculteurs ne peuvent combler qu'en optant pour le régime normal de la TVA.

Le régime français prévoit l'octroi du remboursement forfaitaire au titre des ventes à l'exportation.

II. L'assujettissement à la TVA ne procure pas seulement aux agriculteurs le moyen technique le plus sûr de procéder à la récupération de la TVA supportée sur leurs achats. Il constitue aussi comme il a déjà été précisé ci-dessus, un entraînement vers les investissements et donc vers une meilleure productivité tout en permettant de fournir les éléments comptables nécessaires à une meilleure gestion.

Les divers régimes particuliers, élaborés en substitution de l'assujettissement à la TVA ne suscitent pas ces effets seconds.

Ces régimes ne peuvent constituer une incitation directe à l'investissement, donc à la modernisation des exploitations, puisque les remboursements obtenus sont directement fonction des ventes et sont sans liaison directe avec les achats: on serait même tenté de dire qu'assuré de percevoir un remboursement fixe de charges, l'exploitant sera incité à réduire le poids réel de ces charges; on peut soutenir, a contrario, que l'agriculteur s'équipant beaucoup, produira et vendra dans la même proportion et percevra ainsi un montant forfaitaire important. Mais, même dans cette dernière optique, le lien entre l'investissement et la perception du montant forfaitaire est très distendu.

En matière de gestion, les régimes particuliers qui permettent à l'exploitant agricole de percevoir, lors de chaque vente, le montant forfaitaire ne constituent évidemment pas une incitation à tenir une comptabilité des ventes, première démarche de tout essai de gestion.

Une telle comptabilité peut davantage paraître utile lorsque le montant forfaitaire est versé annuellement par l'État. En fait, on peut craindre que l'exploitant fera tout simplement confiance à sa coopérative. Seule la totalisation annuelle de ses ventes sera pour lui une indication de gestion, en fait très sommaire.

On peut donc conclure que les régimes particuliers ne peuvent constituer un moyen, même très indirect, pour inciter les exploitants agricoles à une meilleure connaissance de leur production, et parvenir à une meilleure gestion, cependant très souhaitable, de leurs exploitations.

SECTION 3 — EXAMEN CRITIQUE AU NIVEAU DE LA TECHNIQUE FISCALE

A ce niveau, trois aspects méritent une particulière attention:

1. les avantages et les inconvénients pour les exploitants agricoles bénéficiaires de ces régimes, ainsi que pour leurs clients;
2. les avantages et les inconvénients pour les administrations fiscales, gestionnaires de ces régimes;
3. les répercussions éventuelles sur l'ensemble du régime de la TVA.

A — AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS POUR LES EXPLOITANTS AGRICOLES ET POUR LEURS CLIENTS

Dans tous les régimes, qu'ils soient considérés comme assujettis ou non à la TVA, les exploitants agricoles n'ont pratiquement à remplir:

- aucune formalité administrative,
- aucune formalité comptable, sauf parfois en matière de facturation,
- aucune formalité fiscale ou des formalités fiscales très réduites.

1. Dans les régimes permettant à l'agriculteur de majorer son prix de vente du montant de la TVA ou du montant forfaitaire les formalités sont limitées:
 - aux Pays-Bas, à la délivrance d'une attestation signée par l'agriculteur à l'acheteur (attestation propre à chaque vente ou attestation annuelle par client). Cette attestation n'est pas nécessaire si les acheteurs réguliers délivrent à leurs fournisseurs agricoles les factures d'achats ou extraits de compte établis par eux-mêmes;
 - en Allemagne, à l'établissement d'une facture comportant mention de la TVA.
Cependant, dans ce pays, pour les livraisons de vins, de vins de fruits et autres boissons alcooliques, faites à lui-même ou à des clients, l'exploitant agricole doit acquitter une fraction de la TVA facturée;
 - au Luxembourg, à l'établissement d'une facture comportant l'indication du taux forfaitaire de remboursement ou à la signature d'un document de remplacement établi par le client co-contractant.

2. Dans le régime français, les formalités sont limitées à la production d'une déclaration annuelle, appuyée des attestations également annuelles fournies par les clients.

Les régimes néerlandais, allemand, luxembourgeois et belge possèdent deux avantages appréciables:

a) La simplicité:

Il apparaît très simple pour les agriculteurs de majorer leurs prix de vente hors taxe, ou hors élément constitué par la taxe en amont, du montant d'une taxe qu'ils n'ont qu'à encaisser définitivement sans remplir aucune formalité fiscale.

De même les acheteurs peuvent facilement déterminer leurs droits à déduction, à partir des documents établis par les agriculteurs ou par eux-mêmes.

b) La rapidité:

Les agriculteurs perçoivent immédiatement, à l'occasion de leurs ventes, le remboursement des rémanences de la TVA incluse dans leurs achats.

Le régime français apparaît aussi simple, mais est moins rapide puisque les agriculteurs ne perçoivent le remboursement forfaitaire que plusieurs mois après la réalisation des ventes y ouvrant droit.

Toutefois, même si ces formalités apparaissent minimales et indispensables, il faut signaler:

- que l'établissement de factures, quand celles-ci sont exigées (Allemagne, Belgique) exige quelques soins;
- que l'exigence d'une attestation signée de l'agriculteur pour que l'acheteur puisse utiliser son droit à déduction (Pays-Bas, Belgique) implique un circuit de papiers relativement important;
- que l'exigence d'une attestation annuelle dans le système français peut obliger l'agriculteur à effectuer des démarches quand le client n'envoie pas spontanément ce document; que parallèlement, la rédaction et l'envoi tous les ans de ce document par les clients impliquent, pour ceux-ci une comptabilité détaillée faisant apparaître la qualité fiscale de chaque fournisseur et le montant annuel des achats effectués auprès de lui, en distinguant éventuellement les deux groupes de produits, qui bénéficient de taux différents.

B—AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS POUR LES ADMINISTRATIONS FISCALES GESTIONNAIRES DE CES RÉGIMES

1. Les coûts administratifs

Dans les régimes néerlandais, allemand, luxembourgeois et belge, l'administration fiscale n'a pas à intervenir puisque les règlements s'effectuent directement entre les agriculteurs et leurs clients.

Le coût administratif de ces régimes est donc nul.

Cette appréciation doit cependant être nuancée par le coût du contrôle qui doit être exercé au niveau des clients sur l'utilisation des droits à déduction que leur ouvrent leurs achats à des agriculteurs. Le coût de ce contrôle est évidemment en grande partie fonction de la grandeur des risques de fraude des systèmes en cause (cf. ci-après).

En outre, lorsque le montant de la TVA facturée par l'agriculteur est supérieur au montant de la TVA exigible lors de la revente par le client (cas du régime allemand), celui-ci va disposer de façon permanente d'un excédent de taxes déductibles. Le coût administratif que représente l'instruction des demandes de remboursement de ces excédents de taxes déductibles n'est pas négligeable si ces demandes sont très nombreuses.

Dans le régime français, le coût administratif est assez important puisque l'administration doit successivement:

- recevoir et vérifier les déclarations annuelles des agriculteurs;
- liquider les remboursements forfaitaires;
- les verser aux bénéficiaires.

En outre, l'administration fiscale doit également lutter contre les fraudes éventuelles (cf. ci-après).

On notera cependant ici que les attestations annuelles sont en revanche pour l'administration un moyen, très efficace, de contrôle du chiffre d'affaires des clients des agriculteurs: à ce stade, sa tâche est donc grandement facilitée.

2. Les risques de fraude

Ceux-ci sont d'une nature différente selon les systèmes

a) Dans les régimes néerlandais, allemand, luxembourgeois et belge, deux risques de fraude apparaissent:

- risque d'un accroissement fictif des achats, et partant des droits à déduction, des acheteurs de produits agricoles.

N'étant pas réellement imposés sur leurs ventes, les agriculteurs peuvent accepter de fournir à leurs acheteurs des attestations de complai-

sance, gonflant les achats de ces derniers dans une mesure compatible avec le montant de leurs ventes. Cette pratique est facilitée par le caractère périssable de nombreuses denrées agricoles. D'ailleurs, lorsque l'agriculteur n'est pas obligé d'établir une facture ou de contre-signer une attestation, les commerçants peuvent, à la limite, comptabiliser des bons d'achat fictifs.

Ce risque de fraude est réduit aux Pays-Bas par l'imposition des agriculteurs selon le régime du bénéfice réel; il n'en est pas de même en Allemagne.

En outre, dans ce dernier pays, un risque supplémentaire de fraude est apparu depuis la majoration de 3 points du droit à déduction: ce droit, de 8%, étant supérieur au taux de 5,50% de la taxe due sur les ventes, le circuit fictif négociant-agriculteur-négociant peut, ainsi qu'on l'a déjà mentionné, laisser aux participants un gain de 2,50% (8 — 5,50 %) au détriment du Trésor;

- risque de dissimulation des ventes faites par les fournisseurs aux agriculteurs.

Assurés de percevoir, en sus du prix de leurs ventes, un montant forfaitaire de TVA, en tant que remboursement des taxes supportées à l'achat, les agriculteurs ont tendance à éviter celles-ci, en incitant leurs fournisseurs à ne point les leur facturer. Le circuit normal de la TVA, et le contrôle automatique vendeur-acheteur qui en découle, recèle ainsi une faille importante qui peut se révéler très coûteuse pour le Trésor.

- b) Dans le système allemand, apparaît en outre le risque d'une perception indue du montant forfaitaire, par création d'un circuit achat-vente de produits agricoles par un agriculteur.

Le mécanisme de ce circuit a été décrit ci-dessus page 49.

L'exemple donné se réfère à un circuit réel de marchandises.

A la limite, un circuit fictif de marchandises, à partir de factures fictives, pourrait être facilement imaginé (cf. ci-après).

- c) Dans le système français, le risque existe également d'accorder des remboursements forfaitaires pour des ventes fictives.

L'acheteur peut délivrer des attestations ouvrant droit à remboursement pour des achats qu'il n'a pas opérés.

Seule l'utilisation de ces attestations comme moyens de contrôle des acheteurs limite ce risque; l'originalité du système français semble, en l'occurrence, avoir réussi à mettre en opposition les intérêts des agriculteurs et ceux de leurs acheteurs.

C—LES RÉPERCUSSIONS ÉVENTUELLES SUR L'ENSEMBLE DU RÉGIME DE LA TVA

Lorsque les taux du régime particulier sont identiques aux taux réduits de la TVA ainsi qu'il en est dans les régimes néerlandais, allemand (compte non tenu de la majoration relative à la réévaluation) et luxembourgeois, toute variation non proportionnelle des différents taux de TVA conduit *nécessairement* à l'apparition d'un taux de «rémanence» distinct du taux réduit qui peut mettre en échec le fonctionnement harmonieux du système sauf à modifier la répartition des produits entre les divers taux de TVA (voir ci-après).

Il en est notamment ainsi lorsque le taux réduit demeurant inchangé, il est procédé à une majoration de l'un au moins des autres taux de TVA.

Cette majoration conduit en principe à réévaluer en hausse le taux du régime particulier, qui devient alors supérieur au taux réduit. Il en résulte une discrimination sur le plan de la facturation entre les agriculteurs, notamment pour leurs clients: selon qu'ils sont assujettis ou non au régime normal de la TVA, les agriculteurs doivent majorer leurs prix, exprimés hors taxe, soit du taux réduit de la TVA, soit d'un taux supérieur à celui-ci.

Pour que l'égalité soit rétablie au niveau de l'effacement des taxes en amont, il devient nécessaire que les agriculteurs assujettis selon le régime normal bénéficient d'un remboursement d'excédent de taxes déductibles, égal à la différence entre les deux taux.

Pour éviter cet inconvénient et maintenir la parité des deux taux, une autre solution peut être retenue: annuler l'augmentation de la charge fiscale d'amont, représentée par l'augmentation des taux de TVA, en atténuant la charge de la TVA grevant certains éléments d'amont. Ce résultat peut être atteint en ramenant certains postes du taux normal au taux réduit ou en supprimant toute taxation de ces postes. Outre que les calculs sont très malaisés, il ne peut en résulter qu'une certaine complexité dans l'application des taux de TVA dans le régime général.

Cet inconvénient d'une disparité éventuelle entre le taux du régime particulier et le taux réduit n'existe évidemment pas lorsque l'économie du système comporte par hypothèse cette disparité (système français et belge).

Mais il n'en demeure pas moins que, même dans ces

systèmes toute modification, en hausse ou en baisse, des taux de TVA entraîne automatiquement une correction des taux du régime particulier ce qui ne peut être exempt de quelques complications tant dans les calculs que dans l'application dans le temps.

SECTION 4 — INCIDENCE AU REGARD DE LA POLITIQUE AGRICOLE COMMUNE

La politique agricole commune repose essentiellement sur un réseau complexe de prix agricoles garantis dont la détermination minutieuse doit permettre aux agriculteurs des diverses régions de la Communauté de percevoir un revenu minimum variable en fonction notamment des circuits de commercialisation.

On ne retiendra ici que cet aspect de la politique agricole commune: la fixation de prix garantis assurant un revenu minimum aux agriculteurs de la communauté.

Cette fixation des prix communautaires, hors taxe, doit:

- permettre aux agriculteurs, après application des régimes de TVA normal ou particulier, de percevoir des rémunérations semblables dégrevées de toute taxe;
- permettre un jeu normal des échanges communautaires qui ne soit pas faussé précisément par le montant des taxes indirectes, fort variable dans les six pays.

Ces deux objectifs, partiels, de la politique agricole commune ne sont, dès lors, pas atteints:

1. si les régimes de TVA, normal et particulier ne permettent pas d'aboutir à des rémunérations semblables à partir des mêmes prix hors taxes;
 2. si ces mêmes régimes faussent le jeu des échanges communautaires en créant des distorsions de concurrence.
- A. Les régimes de TVA ne permettent pas, à partir de prix communs, d'obtenir des rémunérations semblables:
1. L'application du régime de TVA normal devrait permettre d'obtenir, par définition, des rémunérations semblables, puisqu'il aboutit en principe à l'effacement total de toute charge d'amont.

En réalité, il n'en est pas exactement ainsi dans la mesure où tous les biens et services nécessaires à la production n'ouvrent pas *entièrement* droit à déduction. Mais le rétablissement des conditions normales de concurrence réside alors dans l'har-

monisation des régimes de TVA au sein de la Communauté. Cette harmonisation concerne l'ensemble des affaires industrielles, commerciales, artisanales... et pas seulement les affaires agricoles.

On notera simplement que des particularités des législations nationales peuvent avoir un impact plus ou moins prononcé dans le secteur agricole et revêtir dès lors une certaine importance dans la perspective d'une égalisation souhaitable des conditions de production; la déductibilité ou la non déductibilité du fuel, par exemple, peut introduire une cause importante de disparité dans les conditions de culture sous serres.

2. L'application du régime particulier peut en revanche, en raison de son aspect forfaitaire, aboutir à des rémunérations dissemblables dans la mesure où le taux du régime particulier n'est pas égal à la charge fiscale d'amont.

Si le taux est supérieur à la charge, la rémunération des agriculteurs est inférieure à ce qu'elle devrait être et la politique agricole commune est encore mise en échec.

B. Les régimes de TVA faussent le libre jeu des échanges communautaires:

1. L'application du régime normal ne doit pas en principe introduire de distorsions de concurrence dans les échanges communautaires de produits agricoles.

Sous réserve de certaines exclusions en matière de droits à déduction, les exportations sont en principe dégrévées de toute taxe et les importations taxées au même taux que les produits nationaux.

2. En revanche, l'application du régime particulier peut créer des distorsions de concurrence en matière d'exportations et d'importations de produits agricoles.

a) Exportations de produits agricoles:

Le respect des principes voudrait que les régimes particuliers aboutissent au dégrèvement des exportations.

Ce résultat est atteint:

- si les exportations ouvrent droit à restitution,
- si celui-ci est exactement calculé.

1. Les régimes particuliers n'ouvrent pas, dans tous les cas, droit à restitution.
 - le système français permet aux exploitants agricoles de percevoir le rem-

boursement forfaitaire au titre de ses exportations;

- les autres systèmes, quel que soit le mécanisme (facturation de la TVA ou de la ristourne) ne permettent pas aux exploitants agricoles, exportant eux-mêmes, de recevoir la compensation de leurs charges en amont comme pour leurs ventes à l'intérieur à raison desquelles cette compensation leur est versée par leurs clients assujettis à la TVA.

Dans ces systèmes, les exploitants agricoles sont:

- ou contraints de subir sur les exportations la charge de la TVA en amont, réduisant d'autant leurs revenus,
- ou dans l'impossibilité d'exporter si cette surcharge de leur prix de revient est trop forte,
- ou contraints à exporter par le biais d'un exportateur,
- ou, bien entendu, amenés à opter pour le régime normal de la TVA.

Pratiquement, ces systèmes réservent aux assujettis de droit commun, c'est-à-dire aux exploitants pouvant opter et surtout aux commerçants, la possibilité d'exporter.

2. Si le remboursement est accordé au titre des exportations, le montant de ce remboursement:

- pénalise les agriculteurs s'il est inférieur à leur charge réelle d'amont, comme il en est pour les ventes à l'intérieur
- avantage les agriculteurs s'il est supérieur à ladite charge réelle d'amont; il constitue dès lors un moyen de dumping.

Dans les deux hypothèses, le mécanisme fausse le jeu normal de la politique agricole commune en matière de prix.

b) Importations de produits agricoles:

Le respect des principes voudrait que les produits agricoles importés supportent la même charge fiscale que les produits d'origine nationale.

Cette charge doit être appréciée au niveau du consommateur. Par conséquent:

1. Si le consommateur est l'importateur, la taxe frappant le produit importé doit être égale à la rémanence d'impôt supportée

par l'agriculteur. Dans ce cas, en effet, l'agriculteur étranger et l'agriculteur national vendent au consommateur au même prix hors taxe.

Cette hypothèse est vérifiée quand le taux du régime particulier est égal au taux du régime normal: cas des Pays-Bas et parfois du Luxembourg.

Elle ne l'est pas quand le taux du régime particulier est supérieur au taux du régime normal ou inférieur: cas de l'Allemagne, de la France et de la Belgique. Dans le premier cas, l'agriculteur est défavorisé et a intérêt à s'adresser au circuit commercial. Dans le second cas, l'agriculteur est dans la même position de concurrence vis-à-vis de son collègue étranger que vis-à-vis des

commerçants nationaux.

2. Si le consommateur n'est pas importateur, qui est alors un commerçant ou un industriel, la charge fiscale des produits importés supportée par le consommateur est la même que celle supportée par les produits nationaux ou plus exactement l'agriculteur national est vis-à-vis de l'importateur dans la même position que vis-à-vis des autres commerçants ou industriels revendant des produits nationaux. L'agriculteur national qui a un taux particulier supérieur au taux du régime normal, est là encore défavorisé pour ses ventes directes au consommateur et a intérêt à vendre par l'intermédiaire du circuit commercial pour percevoir le même prix hors taxe que son collègue étranger.

CHAPITRE II

Essai d'élaboration d'un système de TVA agricole communautaire

L'application de la TVA en agriculture suppose la résolution préalable d'un problème important: la définition des activités économiques qui doivent être considérées comme des activités agricoles.

La diversité des conceptions nationales en la matière démontre suffisamment que sous l'acception d'«agriculture» les pouvoirs publics des six pays de la Communauté européenne entendent des réalités économiques dont les contours sont très différents.

De la comparaison des diverses législations nationales il ressort que plusieurs cheminements sont possibles pour parvenir à la définition de l'agriculture.

La première conception, très large, analyse l'agriculture comme l'activité économique permettant d'obtenir des végétaux, des animaux, ou des produits animaux au cours ou à la fin d'un cycle végétal ou biologique.

Cette conception englobe ainsi toute obtention d'un produit issu directement de la vie végétale ou animale, même si cette obtention n'a nécessité aucune participation directe de l'homme.

Une telle conception qui semble être celle de la France repose sur la distinction très ancienne entre les diverses activités économiques, créatrices de richesses matérielles: l'industrie, le commerce et l'agriculture.

Par sa largesse même, elle permet de résoudre pratiquement tous les problèmes de frontière.

Il sera seulement noté que la France a dû cependant exclure du champ d'application de la TVA agricole les activités de pêche en eau douce et de chasse, lorsque celles-ci étaient soumises à la réglementation publique de la chasse et de la pêche, c'est à dire pratiquement lorsqu'elles ne correspondaient à aucun élevage de poissons ou de gibier.

Mais, sous le bénéfice de cette observation, l'agriculture ainsi comprise recouvre notamment:

- l'élevage de tous animaux, quelqu'en soit l'espèce,
- la simple cueillette des végétaux.

Par suite, est considérée comme exploitant agricole toute personne se livrant à une activité comprise dans l'agriculture, même si elle n'en tire pas ses principales ressources.

Une autre conception consiste à énumérer les activités considérées comme agricoles et à déclarer exploitants agricoles, les personnes qui exercent ces activités dites agricoles.

Ainsi la Belgique considère comme des activités agricoles:

1. l'agriculture générale, les cultures maraîchères, fruitières, florales et de plantes ornementales, la production de champignons, de semences et de plants, et la viticulture;

Est considérée comme «agriculture générale» la production de biens qui s'obtiennent par le travail des champs (ex. céréales, pommes de terre, betteraves, fourrage vert, tabac, houblon, lin. . .)

2. l'élevage du bétail, de la volaille de basse-cour et des lapins;
3. l'exploitation de pépinières;
4. la sylviculture.

Dans cette conception, les techniques de production n'entrent pas en considération, de même que l'exercice à titre principal ou non de l'agriculture.

Mais la Belgique a expressément exclu du champ d'application de la TVA agricole, bien que répondant, semble-t-il aux normes générales:

- l'élevage des chevaux de course,
- l'élevage des animaux à fourrure,
- l'élevage des oiseaux,
- l'élevage des chiens, des chats, des cobayes, des souris de laboratoire,
- la pisciculture,
- la mytiliculture,
- l'ostréiculture.

Le Luxembourg qui a adopté la même conception d'ensemble n'a pas retenu les mêmes exceptions.

L'Allemagne a également adopté cette conception, mais a limité l'élevage des animaux à celui du cheptel affecté à un usage agricole, ce qui semble exclure les élevages d'animaux non destinés à la consommation humaine (chiens, chats, etc. . .). L'Allemagne qui exclut également les élevages de caractère industriel, étend en revanche le champ d'application de la TVA agricole aux exploitations annexes qui ont pour but d'aider les exploitations agricoles et forestières.

Une troisième conception consiste à classer comme exploitants agricoles les personnes qui réalisent des activités définies.

Telle est la conception néerlandaise.

Dans cette conception sont considérées comme des exploitants agricoles les personnes:

- qui livrent des biens limitativement énumérés qu'ils ont obtenus après culture ou élevage,
- qui livrent des moyens d'exploitation et autres biens utilisés dans leurs exploitations agricoles,
- qui font d'autres livraisons et prestations de services dont la rémunération ne dépasse pas 10 000 florins.

En outre, les Pays-Bas ont exclu du champ d'application de la TVA agricole, la pêche en mer et l'ostréiculture, mais y a inclus les ventes de bestiaux par des négociants, ainsi que les ventes de fruits aux acheteurs de fruits à cueillir.

Différentes dans leurs principes même, ces conceptions aboutissent à des divergences pratiques très importantes, encore accentuées par les exclusions et les extensions propres à chaque législation nationale.

Ne serait-ce qu'en raison des liaisons économiques évidentes entre les diverses activités nationales ou en raison des échanges communautaires, la TVA devrait, dans le domaine agricole, concerner les mêmes activités et les mêmes personnes dans chacun des pays de la communauté.

Les sérieuses divergences actuellement constatées doivent donc être supprimées, quelle que soit la concep-

tion finalement retenue.

Dans cette perspective, des réponses précises doivent être fournies aux questions suivantes:

1. les activités agricoles doivent-elles être considérées comme telles, quelles que soient les personnes qui les exercent (exploitants agricoles à titre principal ou accessoire, personnes publiques ou privées)?
2. l'élevage doit-il être considéré comme une activité agricole, quels que soient les animaux élevés et les techniques utilisées?
3. la pêche doit-elle être considérée comme une activité agricole, qu'elle soit exercée en eau douce ou en mer?
De même, l'ostréiculture, la mytiliculture sont-elles des activités agricoles?
4. les opérations de simple cueillette ou de ramassage des produits agricoles sont-elles des activités agricoles, même si elles concernent des produits cultivés jusqu'à leur maturité par d'autres exploitants?
5. les opérations de négoce des animaux, de bestiaux notamment, doivent-elles être considérées comme des activités agricoles?
6. les opérations annexes ou accessoires consistant en des activités industrielles ou commerciales, exercées par des exploitants agricoles, doivent-elles être assimilées à des activités agricoles?

Les réponses à ces questions sont difficiles à élaborer non seulement au regard des principes, mais surtout en raison des différences de structures et d'organisation économique des exploitations agricoles dans les différents pays de la Communauté.

La voie d'un rapprochement pourrait consister dans la définition d'une agriculture entendue dans une acception très large, à partir des notions de vie végétale ou animale et dont seraient éventuellement exclues des spéculations très délimitées comme la pêche en mer. En revanche, un régime fiscal proche ou identique au régime agricole pourrait, dans certaines limites être appliqué à des activités, non agricoles, mais directement liées aux activités agricoles ou traditionnellement exercées, à titre accessoire, par des exploitants agricoles. Sur ce dernier point, le respect des conditions de la libre concurrence devrait cependant être observé autant que possible.

Deux autres préalables à l'élaboration d'un régime de TVA agricole pourraient être posés et ont été effectivement posés dans le projet de troisième directive élaboré par le Conseil.

Les produits agricoles: produits végétaux, animaux et produits animaux, doivent-ils faire l'objet d'une liste limitative et être taxés à un même taux réduit dans les six pays de la Communauté?

L'élaboration d'une liste des produits agricoles vendus par les agriculteurs fait appel à deux recherches successives: l'inventaire des produits considérés comme agricoles et l'appréciation du degré de transformation de ces produits à partir duquel ils sont encore ou ne sont plus des produits agricoles.

Bien que très vaste, la première recherche: (l'inventaire) ne rencontre pas de difficultés insurmontables, surtout si l'on peut rassembler nombre de produits sous un même vocable (céréales, par exemple).

La recherche est en revanche plus délicate pour apprécier l'état «naturel» ou «transformé» desdits produits.

Outre que la notion de transformation est bien difficile à cerner, cette appréciation du caractère «transformé» d'un produit peut se révéler d'autant plus délicate qu'elle peut entraîner au moins deux séries de conséquences importantes:

- le passage du taux réduit de TVA à un taux supérieur
- le retrait de la qualité d'exploitant agricole pour l'agriculteur qui réalise cette transformation, ou tout au moins le refus de lui accorder le régime particulier.

Là encore, les caractéristiques très variables en la matière des diverses économies agricoles dans les six pays ne font qu'aggraver les difficultés pour établir des listes communes de produits à l'état naturel ou transformés, entraînant ou non les conséquences fiscales esquissées ci-dessus.

Lorsque la notion de transformation n'entraîne pas le retrait de la qualité d'agriculteur, ou du moins, le retrait du régime particulier, mais seulement le passage d'un taux de TVA à un autre, les divergences nationales n'apparaissent pas très graves en la matière. Ces divergences se situent en effet dans l'économie des structures de taxation différentes actuellement en vigueur. Elles ne pourraient évidemment plus être tolérées si les taux de TVA dans les six pays étaient harmonisés.

Il n'en est pas de même lorsque l'appréciation du caractère «transformé» d'un produit entraîne pour l'agriculteur, auteur de la transformation, soit la perte de la qualité d'agriculteur, soit la perte du régime particulier. Les divergences nationales actuelles sont ici très profondes et instituent une grave discrimination entre les exploitants agricoles des six pays.

Il apparaît dès lors, indispensable:

- d'établir au moins la liste des transformations primaires qui ne font pas perdre à l'agriculteur le bénéfice du régime particulier,
- éventuellement, la liste des transformations qui, tout en lui faisant perdre le bénéfice du régime particulier, ne lui retirent pas la qualité d'exploitant agricole au regard de l'ensemble de la législation fiscale. On rappelle, en ce sens, que le système français assujettit obligatoirement à la TVA certains exploitants agricoles utilisant certains moyens pour transformer leur produits.

Si l'élaboration de telles listes apparaît effectivement très souhaitable, l'application du même taux réduit aux mêmes produits agricoles non transformés dans tous les pays de la Communauté en est-elle la conséquence logique?

Il ne le semble pas pour les raisons générales exposées ci-dessus tenant aux structures actuellement très divergentes des taux de TVA dans les six pays. Certes une harmonisation de ces structures et un rapprochement des taux eux-mêmes se situent dans les perspectives communautaires souhaitées: il reste à savoir si cette harmonisation et ce rapprochement doivent être amorcés à partir des produits agricoles.

Ces préalables levés, ou partiellement levés, quel régime particulier communautaire apparaît-il possible d'élaborer?

Une question préjudicielle conditionne en fait cette élaboration car elle va mettre en évidence les éléments essentiels du régime particulier à créer.

Faut-il un régime particulier de TVA agricole, autrement dit, la transposition pure et simple du régime général de la TVA en agriculture n'est-elle pas possible?

L'ensemble des six pays de la Communauté a répondu par la négative en s'appuyant sur deux considérations principales:

1. En l'état actuel des structures agricoles, les agriculteurs dans leur majorité n'ont pas ou ne veulent pas acquérir les moyens de remplir les obligations administratives et comptables exigées dans le régime normal de la TVA.

Ces moyens, ils ne les possèdent pas eux-mêmes, faute de formation. La majorité des agriculteurs européens, sauf peut-être les agriculteurs néerlandais, n'a pas reçu en effet une instruction suffisante pour tout à la fois:

- remplir des formalités administratives, au demeurant très complexes,
- tenir une comptabilité détaillée de leurs ventes, de leurs achats et de leurs frais généraux,

- établir avec précision des factures pour leurs ventes,
- comprendre et appliquer un régime fiscal, en l'occurrence de TVA, qui, bien que d'une formulation simple, fait appel à un jeu complexe de liaisons et de calculs.

Cette insuffisance ne signifie pas, loin de là, que ces agriculteurs ne possèdent pas très souvent une solide formation technique, faisant appel à des connaissances qui ne sont pas moins complexes que celles d'une réglementation fiscale: les méthodes culturales actuelles sont très élaborées et l'agriculture a démontré, ces dernières années, qu'elle pouvait accomplir des progrès de productivité supérieurs à ceux de l'industrie.

Et peut-on vraiment reprocher à un agriculteur de mieux savoir faire son métier techniquement que de le traduire comptablement et fiscalement?

En réalité, et c'est peut-être la raison la plus importante si l'agriculteur n'a pas lui-même les connaissances comptables nécessaires, il n'a pas non plus les moyens financiers de se les procurer à l'extérieur, en faisant appel à des experts fiscaux et comptables. C'est sur ce point, en réalité, qu'il se différencie surtout et souvent du commerçant ou de l'industriel.

2. En l'état actuel de la psychologie paysanne, des contraintes administratives nouvelles et relativement sévères seraient difficilement acceptées dans un monde rural demeuré jusqu'alors pratiquement à l'écart de toute sujétion fiscale.

A ces considérations, une autre, tout aussi pertinente, est parfois ajoutée pour certains pays: l'impossibilité pour une administration fiscale déjà très occupée, de prendre en charge, en un temps restreint, plusieurs centaines de milliers d'agriculteurs.

Mais devant cette impossibilité pratique d'une transposition des règles de la TVA en agriculture, n'aurait-il pas été préférable de maintenir le statu quo, en laissant l'agriculture en dehors du régime fiscal de taxation des affaires?

Cette hypothèse a été rapidement écartée en raison essentiellement des caractères propres du régime de la TVA. Dès lors que cet impôt apparaissait beaucoup plus que tous les autres impôts sur les affaires, un impôt sur la consommation destiné à être supporté en définitive par le consommateur, les agriculteurs ont rapidement fait valoir qu'ils devaient être considérés eux aussi, comme des producteurs, à l'égal des industriels. Les vertus intrinsèques de la TVA facteur de dynamisme économique et outil de gestion, ont motivé cette revendication des agriculteurs dont l'acceptation dans les six pays de la Communauté dispense de plus amples développements sur l'appréciation de son opportunité et même de sa nécessité.

Le principe d'une extension de la TVA à l'agriculture étant admis ainsi que celui de l'élaboration d'un régime particulier, ce dernier doit dès lors répondre aux objectifs suivants:

1. accorder aux agriculteurs, aussi exactement que possible, les mêmes avantages que ceux dont bénéficient dans le régime normal de la TVA les assujettis du commerce et de l'industrie,
2. comporter un mécanisme aussi simple que possible comportant un minimum de sujétions pour les exploitants agricoles.

Parmi les avantages d'un régime de TVA, l'un tenant à l'économie même de cette taxe, prime tous les autres: permettre à l'exploitant agricole de récupérer, d'une manière ou d'une autre, les taxes qu'il a lui-même supportées lors de ses achats.

Ce but est immédiatement et radicalement atteint si l'exploitant peut obtenir de l'État le remboursement des taxes qu'il a supportées sur ses achats et sur les services qui lui sont rendus. Il en serait évidemment de même et de façon plus radicale encore si les ventes faites et les services rendus aux agriculteurs leur étaient facturés hors taxe.

Aucune de ces deux variantes consistant à détaxer intégralement les produits et services destinés aux agriculteurs n'a été retenue par un pays de la Communauté européenne et, semble-t-il, avec raison.

En premier lieu et cela paraît être l'objection fondamentale, l'une et l'autre de ces variantes se situent en dehors de l'économie de la TVA. Dans ces hypothèses, en effet, l'agriculteur n'est pas considéré comme un producteur mais comme un consommateur privilégié bénéficiant d'une détaxation sans aucun rapport avec le chiffre d'affaires réalisé.

En second lieu, chacune de ces variantes entraîne des formalités nombreuses et des coûts de gestion administrative élevés:

- la procédure du remboursement direct aux agriculteurs implique pour ceux-ci la constitution de dossiers de remboursement volumineux dont la complexité ne peut qu'être accrue par l'exclusion de tout droit à remboursement pour certains biens ou services;
- la procédure de livraison en suspension de taxe conduit chez les fournisseurs à l'apparition d'excédents de taxes déductibles à rembourser et implique le contrôle — délicat — de l'identité des clients.

Ces procédures écartées, bien qu'en apparence séduisantes par leur simplicité, la récupération des taxes supportées en amont par les agriculteurs doit, si l'on

veut lier cette récupération au chiffre d'affaires réalisé, être subordonnée à une taxation de ce chiffre d'affaires pour rester dans l'économie de la TVA.

Or toute taxation implique la facturation de la taxe en sus du prix et le versement de cette taxe au Trésor après décompte éventuel des droits à déduction.

Ce décompte, et par suite le versement de la taxe au Trésor ne pouvant être exigés des agriculteurs, tout régime particulier doit résoudre cette contradiction: permettre la récupération des droits à déduction sans liquidation effective des taxes exigibles sur le chiffre d'affaires taxable.

Le régime proposé au Conseil dans le projet de 3^e directive résout cette contradiction.

Il repose sur le postulat suivant: l'agriculteur, considéré comme assujéti à la TVA, doit cette taxe au titre de ses activités imposables à un taux réel «y» dont le produit est par hypothèse égal au montant des droits à déduction qu'il peut faire valoir. La dette envers le Trésor est donc nulle.

Ce résultat est atteint si l'on chiffre préalablement et forfaitairement les droits à déduction par rapport au chiffre d'affaires réalisé, c'est-à-dire en exprimant les droits à déduction en pourcentage du chiffre d'affaires réalisé. Ce pourcentage étant chiffré à «y», il suffit de décider que le taux de TVA à appliquer au chiffre d'affaires sera «y».

Autrement dit, dans ce système, le taux de TVA due par les agriculteurs au titre de leurs ventes, est par hypothèse, égal au taux des rémanences sur achats, exprimé en pourcentage des mêmes ventes.

Il suit de là que sauf conjonction heureuse ou manipulation très complexe des taux de TVA du régime général et de leur champ d'application, le taux de TVA due au titre de leurs ventes de produits agricoles par les exploitants agricoles est distinct du taux de TVA du régime normal applicable aux ventes des mêmes produits, effectuées par les autres assujettis, industriels ou commerçants.

En outre, le régime particulier à élaborer doit répondre aux deux nécessités suivantes:

1. les agriculteurs doivent en bénéficier quelle que soit la qualité de leurs acheteurs,
2. les conditions de concurrence sur le marché des consommateurs ne doivent pas être faussées.

Les agriculteurs doivent en bénéficier pour leurs ventes faites:

— à des assujettis à la TVA,

— à des agriculteurs soumis au régime particulier,
— directement aux consommateurs,
— à l'exportation.

Le résultat est atteint pour toutes ces ventes si, dispensés d'acquitter la TVA exigible, les agriculteurs peuvent cependant en majorer leurs prix, exprimés hors taxe, et de ce fait la percevoir en sus de leur prix.

Il est également atteint si, faute de pouvoir en majorer leurs prix hors taxe, ils perçoivent de l'État le montant de la taxe; il apparaît ici relativement paradoxal que l'État verse une taxe qu'on devrait lui payer: en fait cette taxe étant égale au montant des droits à déduction, c'est ce dernier montant que l'État rembourse lorsque l'agriculteur ne facture pas la taxe exigible.

De cette analyse, il résulte donc que le but recherché peut être atteint par l'un des moyens suivants:

1. l'agriculteur est autorisé à majorer son prix du montant de la taxe et il ne fait aucun versement au Trésor,
2. l'agriculteur n'est pas autorisé à majorer son prix du montant de la taxe et il en reçoit le montant du Trésor.

Le second moyen doit nécessairement être utilisé en cas d'*exportation*. La restitution par l'État des droits à déduction est alors, réserve faite de son caractère forfaitaire, conforme au régime général de la TVA.

En revanche, l'un ou l'autre moyen est susceptible d'être retenu pour les *ventes à d'autres assujettis*, pour les ventes à d'autres agriculteurs soumis au régime particulier ainsi que pour les ventes directes aux consommateurs.

Cependant, en cas de ventes directes à d'autres assujettis, ceux-ci sont eux-mêmes redevables de la TVA au titre de leurs reventes, après transformation ou non des produits. Pour éviter chez ces assujettis une double taxation dans le prix du produit revendu du montant correspondant au prix d'achat, au niveau du taux de TVA facturé sur ce prix, il est nécessaire que la TVA supportée sur le prix d'achat puisse être imputée sur la TVA due au titre de la revente conformément d'ailleurs aux règles générales de la TVA.

Ce mécanisme, en cas de ventes à des assujettis, apparaît répondre entièrement au but recherché.

Toutefois en raison des divers inconvénients analysés supra, la procédure de remboursement direct par le Trésor peut apparaître préférable.

En cas de *ventes à d'autres exploitants agricoles*, cette procédure peut apparaître techniquement difficile (la France a pu cependant l'organiser dans le secteur particulier de l'élevage des bestiaux). Pour ces ventes, il

semble donc préférable de permettre à l'exploitant agricole de majorer son prix du montant de la taxe.

En cas de *ventes directes aux consommateurs*, la procédure du remboursement direct par le Trésor public peut également sembler techniquement difficile, la majoration du prix par l'agriculteur du montant de la taxe et le support définitif de celle-ci par le consommateur apparaissent en fait seules possibles, mais il est évident que le mécanisme est théorique, parce qu'étroitement dépendant du marché.

C'est sur celui-ci qu'il faut maintenant déceler les effets éventuels, au regard de la concurrence, du régime proposé.

Sur le *marché de l'exportation*, aucune distorsion ne devrait en principe apparaître: Si le montant de ses droits à déduction lui est remboursé par le Trésor public, l'agriculteur vend ses produits à l'exportation dégrévés de toute taxe. Or, les autres assujettis à la TVA, industriels et commerçants, de même que les autres agriculteurs soumis au régime normal, sont exactement dans la même situation.

Sur le *marché des ventes à d'autres assujettis*, aucune distorsion ne devrait non plus se manifester, quelle que soit la procédure retenue. Si l'exploitant majora son prix de la TVA, la possibilité de déduire celle-ci ramène, pour le client assujetti, son prix d'achat à un prix hors taxe égal au même prix hors taxe que lui facture un agriculteur, assujetti à la TVA selon le régime normal.

Si l'exploitant ne majora pas son prix de la TVA — les droits à déduction lui étant remboursés par le Trésor —, le client assujetti achète à un prix hors taxe égal à celui que lui facture l'agriculteur assujetti à la TVA.

Sur le *marché des ventes à d'autres agriculteurs* des distorsions de concurrence peuvent, par contre, se faire jour: Si le taux du régime particulier est inférieur au taux du régime normal, l'exploitant soumis au régime particulier qui achète des biens à un autre exploitant soumis au même régime particulier, aura une charge fiscale moins lourde que s'il achète à un assujetti au régime normal que celui-ci soit un agriculteur ou un autre assujetti. Outre que les transactions entre agriculteurs tendent à se réduire, il est évident que cette différence de charge sera minime si les deux taux sont très voisins. De surcroît, elle peut être corrigée par d'autres facteurs, tels que la possibilité pour les assujettis au régime normal d'établir à partir d'une meilleure productivité des prix de vente hors taxe moins élevés.

Sur le *marché des ventes directes au consommateur*, de légères distorsions de concurrence peuvent également apparaître.

L'agriculteur soumis au régime normal, de même que le commerçant ou l'industriel, majora ses prix de la TVA au taux du régime normal.

En théorie, il y a distorsion de concurrence à leur détriment si ce taux est supérieur au taux du régime particulier.

Mais, outre que cette différence ne peut qu'être minime, l'intervention de nombreux autres éléments, y compris notamment la possibilité de droits à déduction accrus en cas de transformation ou de conditionnement des produits, rend très difficile l'appréciation exacte de l'ampleur de cette distorsion de concurrence et parfois même du sens de son influence. Dans la très grande majorité des cas, cet inconvénient d'une différence des taux de taxation pourrait sans doute être négligé.

Cependant, cet inconvénient devient grave et nécessite un aménagement du régime lorsque les produits vendus sont passibles, au niveau des assujettis du régime normal, d'un taux de TVA distinct du taux réduit (par exemple du taux normal) par conséquent beaucoup plus élevé que le taux du régime particulier.

Il en est ainsi par exemple, dans certains pays, des ventes de boissons alcooliques ou de plantes ornementales.

Pour ces produits, la distorsion de concurrence apparaît très forte.

La suppression de cette distorsion pourrait consister dans l'assujettissement obligatoire à la TVA, selon le régime normal, éventuellement adapté, des exploitants agricoles qui pratiquent la vente de produits passibles d'un taux de TVA distinct du taux réduit.

En définitive, un mécanisme de TVA agricole, du type de celui proposé par le projet de 3^e directive du Conseil pourrait être retenu en laissant:

- pour les ventes à des assujettis du régime général, le choix entre les deux procédures possibles,
- mais en retenant pour les ventes à l'exportation la procédure du remboursement direct par le Trésor public.

La récupération par l'exploitant agricole soumis au régime particulier des taxes supportées en amont étant assurée, il pourrait apparaître souhaitable que ce régime le fasse également bénéficier des avantages indirects du régime de la TVA normale à savoir l'incitation à l'investissement et à une amélioration de la gestion partant à la modernisation des exploitations agricoles.

Ainsi qu'il a déjà été dit dans l'examen critique des divers régimes existants, la fixation forfaitaire du taux

des rémanences «remboursables» à partir d'un pourcentage des ventes ne peut vraiment constituer une incitation à l'investissement; tout au plus peut-elle amener l'agriculteur à établir une certaine liaison entre l'augmentation de ses ventes et celle de ses achats. D'ailleurs, en faisant cette liaison, l'agriculteur pourrait être amené, dans la mesure où le remboursement est fonction des seules ventes, à augmenter le plus possible celles-ci en réduisant, également le plus possible, ses achats, ce qui évidemment représente une démarche économique absolument contraire à tout développement des investissements.

L'économie du régime particulier proposé n'est donc pas satisfaisante sur ce point, à moins que délibérément, le montant du taux des rémanences remboursables soit fixé nettement au dessous du taux réel afin d'inciter les agriculteurs à opter pour leur assujettissement à la TVA dans le régime normal.

La décision à prendre en l'espèce est d'ordre politique.

Face à cet inconvénient, non négligeable mais éventuellement corrigible, le régime particulier proposé peut ne comporter, sur le plan des sujétions, qu'un ensemble très restreint de formalités à la portée de tout agriculteur, quelle que soit la procédure du remboursement choisie.

En effet:

— *pour les ventes à d'autres exploitants* soumis au même régime que lui ainsi que *pour les ventes directes à des consommateurs*, l'agriculteur peut, sans formalités particulières, majorer son prix du montant de la taxe. Il peut même pour ces ventes

être dispensé de toute facturation;

— *pour les ventes à l'exportation*, la procédure de remboursement direct, seule possible, peut être aisément assurée sur la base des documents douaniers. La périodicité, comme le formalisme des demandes de remboursement, peuvent, de même, être adaptées aux besoins des exploitants intéressés;

— *pour les ventes à des assujettis à la TVA* du régime normal, les formalités sont différentes selon la procédure utilisée, mais apparaissent également sans difficultés particulières. Lorsque l'exploitant agricole majore son prix de la TVA, la déduction de celle-ci par son client peut être subordonnée:

— soit à une facture de l'exploitant agricole mentionnant expressément la taxe;

— soit à une attestation de l'exploitant agricole remise à son client aux fins de déduction de la taxe comprise dans le prix de vente, exprimé taxe comprise.

Pour éviter au maximum les risques de fraudes, la formalité de la facturation apparaît d'ailleurs préférable.

On soulignera enfin l'aspect particulièrement simplifié du dossier à présenter par l'exploitant agricole au Trésor public. La demande de paiement du remboursement forfaitaire n'est en effet appuyée que des seules attestations des clients certifiant les ventes effectuées, le nombre de ces documents étant — suivant l'expérience française — inférieur à dix dans la quasi-totalité des cas.

Conclusion

Le poids de l'agriculture dans l'économie des pays de la Communauté fait que l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations de ce secteur entraîne des conséquences importantes tant du point de vue fiscal, au premier chef, que des points de vue de l'économie agricole et de l'économie générale.

La définition d'un système fiscal susceptible d'être, en ce domaine, étendu aux six pays membres, constituerait de ce fait, un apport d'un incontestable intérêt dans la consolidation de la politique agricole commune.

Les recherches effectuées dans cette perspective mettent cependant rapidement en évidence les difficultés de l'entreprise dès lors que non seulement le «dénominateur commun» des régimes particuliers en place est malaisé à élaborer du fait de leurs disparités mais que, de surcroît, la notion — fondamentale — de «secteur agricole» ne recouvre pas les mêmes réalités dans chacun des six pays.

Il demeure que si l'application d'un régime normal de taxe sur la valeur ajoutée ne semble pas pouvoir être retenu en l'espèce pour les raisons économiques, techniques et psychologiques développées dans l'étude, la nécessité est claire d'élaborer un système qui, «en dérivé» du régime général précité, permettrait à une agriculture désenclavée de tirer — par le biais d'une fiscalité moderne — un incontestable profit notamment sur les plans du dynamisme économique et de la gestion des exploitations.

Je voudrais exprimer mes vifs remerciements aux responsables des législations nationales des pays membres à qui je dois d'avoir pu disposer des éléments de base nécessaires:

M. Müller Ministerialdirigent Bundesministerium der Finanzen, pour la république fédérale d'Allemagne,

MM. Cappellemans et Deckers, conseillers au ministère des finances, pour la Belgique,

M. Folscheid inspecteur de direction au ministère des finances, pour le Luxembourg,

M. Millenaar directeur des impôts au ministère des finances, pour les Pays-Bas.

Je remercie également:

M. Formica directeur de division au ministère des finances, pour l'Italie avec qui j'ai eu une correspondance très utile;

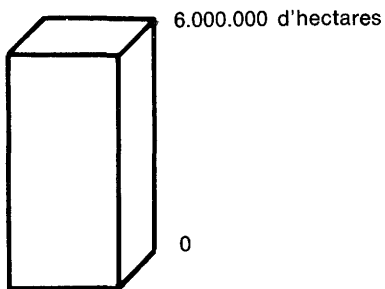
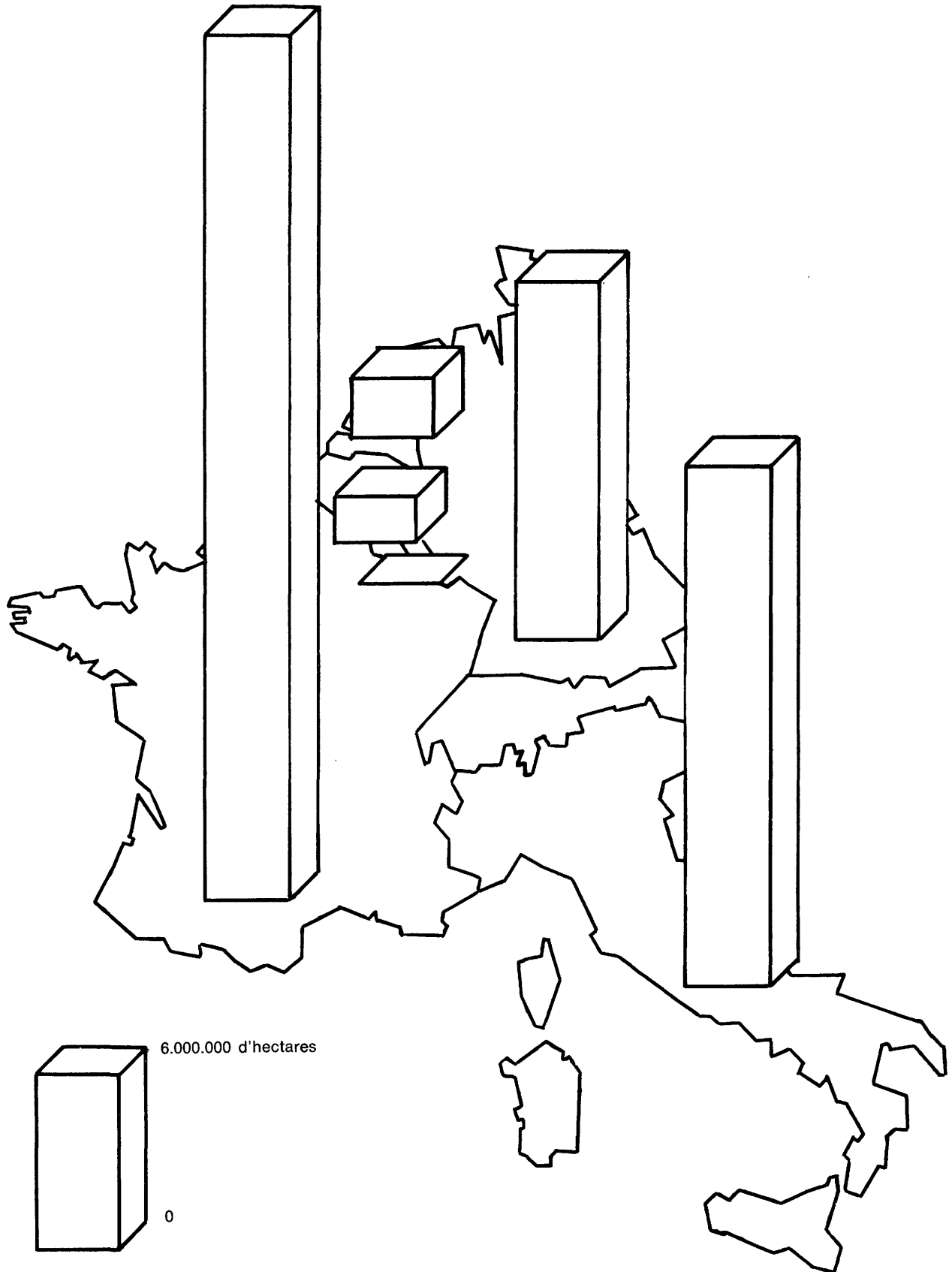
le président, les membres et le secrétaire général du comité des organisations professionnelles agricoles de la Communauté économique européenne pour l'intérêt des audiences qu'ils ont bien voulu m'accorder,

et enfin, à titre particulier,

M. Ménard à Paris pour ses avis éclairés.

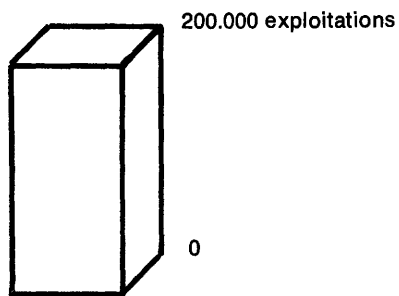
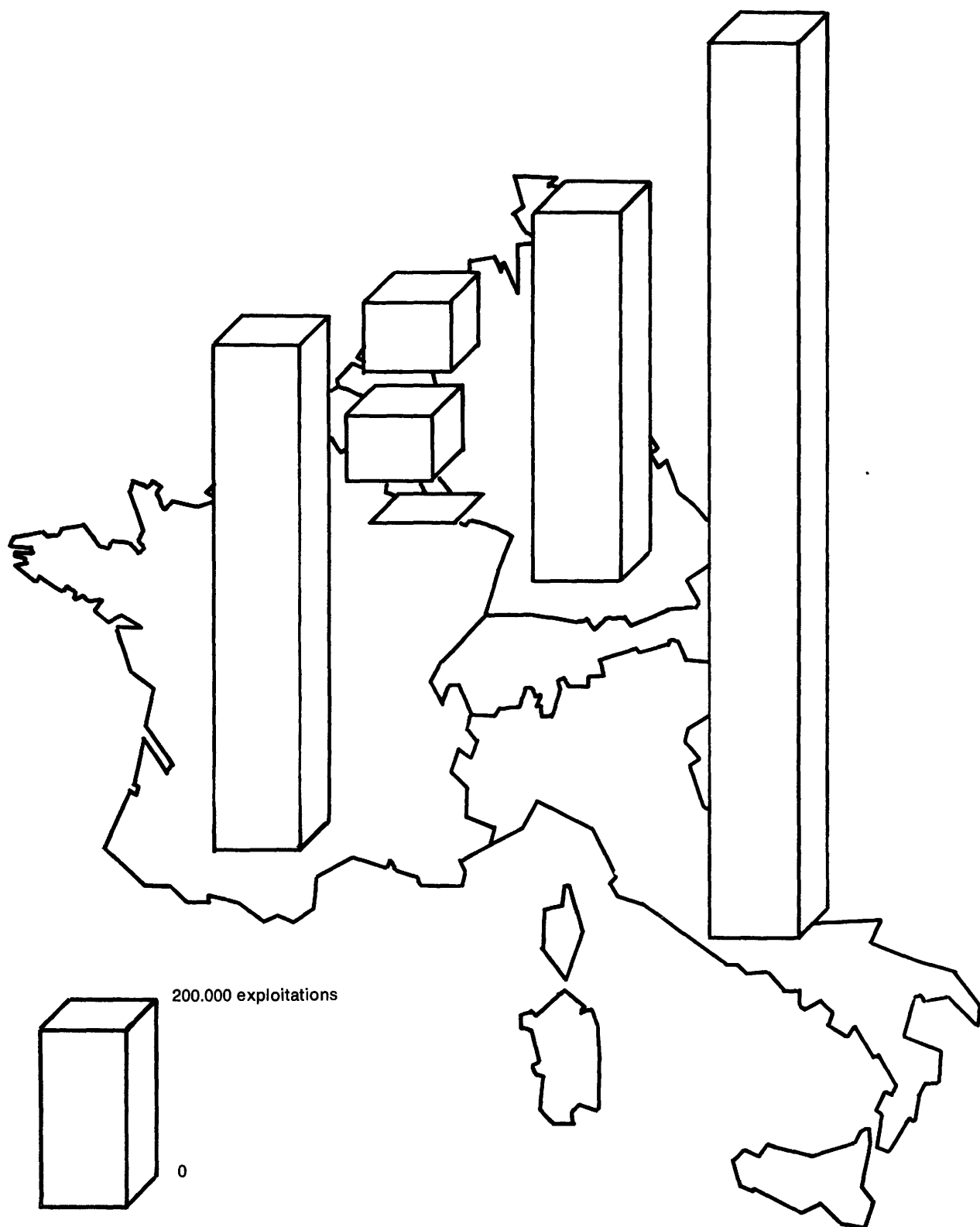
Éléments simplifiés
tirés de l'enquête sur la structure
des exploitations agricoles
1966 - 1967

SUPERFICIE DES EXPLOITATIONS



Échelle

NOMBRE D'EXPLOITATIONS

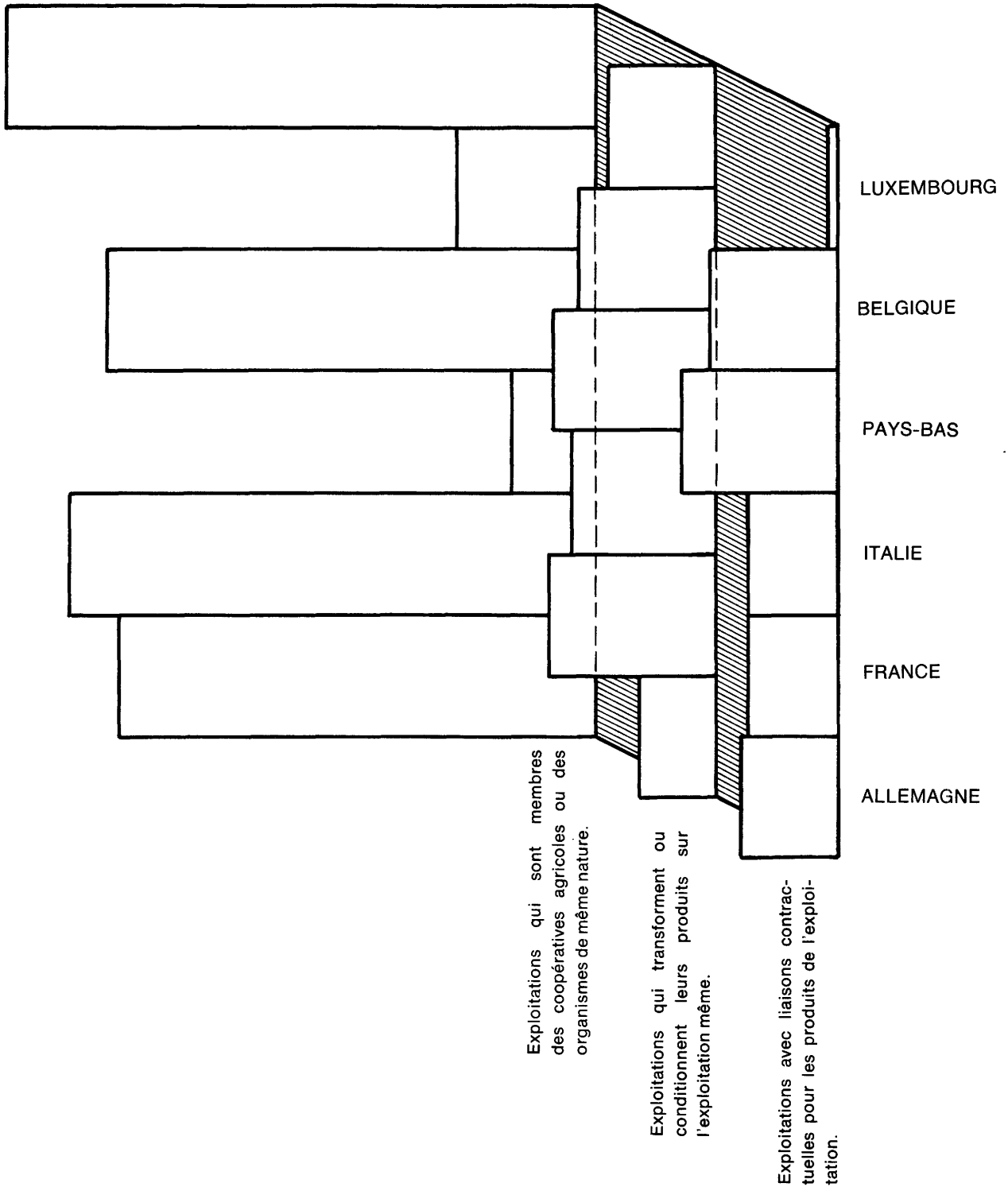


Échelle

INTÉGRATION ÉCONOMIQUE



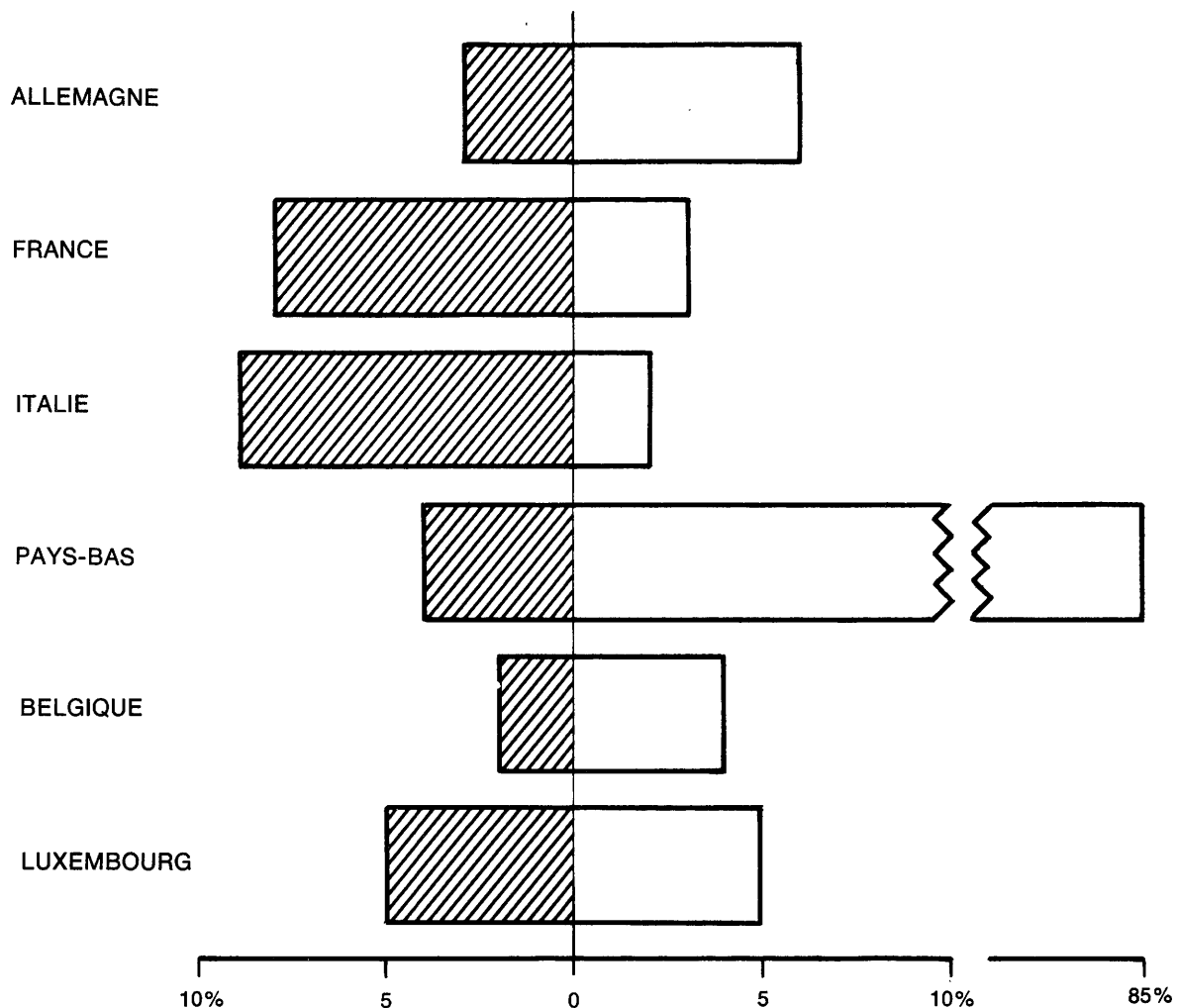
Échelle
en pourcentage
des exploitations



COMPTABILITÉ

Exploitations avec exclusivement enregistrements systématiques et réguliers.

Exploitations avec inventaire, bilan et compte pertes et profits.



Échelle
en pourcentage
des exploitations

ÉTUDES

parues à ce jour dans les séries

«Concurrence» et «Concurrence — Rapprochement des législations» (*)

8153 — N° 1

La réparation des conséquences dommageables d'une violation des articles 85 et 86 du traité instituant la CEE

1966, 74 p. (f, d, i, n) FF 7,—; FB 70,—

8176 — N° 2

Politique économique et problèmes de la concurrence dans la CEE et dans les pays membres de la CEE

1966, 68 p. (f, d, i, n) FF 10,—; FB 100,—

8182 — N° 3

Le problème de la concentration dans le Marché commun

1966, 26 p. (f, d, i, n) FF 5,—; FB 50,—

8183* — N° 4

Enquête sur la situation des petites et moyennes entreprises dans les pays de la CEE

1966, 108 p. (f, d, i, n) FF 18,—; FB 180,—

8217* — N° 5

Le droit des sociétés dans ses rapports avec la concentration

1967, 102 p. (f, d, i, n) FF 15,—; FB 150,—

8213* — N° 6

Projet d'un statut des sociétés anonymes européennes

1967, 132 p. (f, d, i, n) FF 30,—; FB 300,—

8234* — N° 7

Rapport sur le choix des méthodes de comparaison de la charge fiscale effective que supportent les entreprises dans les divers Etats membres de la CEE

1967, 37 p. (f, d) FF 10,—; FB 100,—

8242 — N° 8

Le pouvoir fiscal dans les Etats membres de la Communauté

1969, 76 p. (f, d) FF 10,—; FB 100,—

Cette étude termine la série «Concurrence»; une nouvelle série intitulée «Concurrence — Rapprochement des législations» lui succède.

8267 — N° 9

Effets des réglementations nationales des prix dans la Communauté économique européenne

1971, 176 p. (d, f, i, n, e) FF 22,50; FB 220,—

8278* — N° 10

Contribution à l'étude des modes de représentation des intérêts des travailleurs dans le cadre des sociétés anonymes européennes

1970, 64 p. (f, d, i, n) FF 33,—; FB 300,—

(*) Les signes abrégatifs dk, d, e, f, i et n indiquent les langues dans lesquelles les textes ont été publiés (danois, allemand, anglais, français, italien et néerlandais).

8280 — N° 11

Les distorsions globales de la concurrence et leurs répercussions sur le Marché commun

1971, 68 p. (d, f, i, n) FF 14,—; FB 125,—

8298 — N° 12

Les recours juridictionnels contre les actes administratifs spécialement économiques dans le droit des Etats membres de la CEE

1971, 64 p. (d, f, i, n) FF 16,50; FB 150,—

8304 — N° 13

Méthodes et moyens pour établir une nouvelle classification des impôts en se basant sur les principes mis en lumière lors de l'harmonisation des systèmes fiscaux des Etats membres de la CEE

1970, 42 p. (f, d, i, n) FF 11,—; FB 100,—

8301 — N° 14

Le cautionnement dans le droit des Etats membres des Communautés européennes

1971, 116 p. (d, f, i, n, e) FF 22,50; FB 200,—

8305 — N° 15

Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés européennes

1970, 43 p. (f, d, i, n) FF 11,—; FB 100,—

8316 — N° 16

Conséquences budgétaires, économiques et sociales de l'harmonisation des taux de la TVA dans la CEE

1970, 92 p. (f, d, i, n) FF 11,—; FB 100,—

8366 — N° 17

Les indices de concentration et leur application concrète au secteur de l'automobile dans la Communauté

1971, 91 p. (f, d, i, n) FF 16,50; FB 150,—

8337 — N° 18

Elaboration d'une méthode macroéconomique pour le calcul de la charge fiscale indirecte pesant en amont des exploitations agricoles dans chacun des six pays de la Communauté

1971, 74 p. (f, d, i, n) FF 14,—; FB 125,—

8380 — N° 19

Effets du prix et du revenu sur la consommation des boissons dans les Etats membres des Communautés

1972, 178 p. (f, d, i, n) FB 150,—

N° 20

Expertise scientifique sur les objectifs et les instruments du droit économique en vigueur dans les Etats membres des Communautés européennes
(en préparation)

8433 — N° 21

Rapport sur l'application de la taxe à la valeur ajoutée aux opérations immobilières au sein de la Communauté

(en préparation)

8434 — N° 22

Les opérations financières et bancaires et la taxe à la valeur ajoutée
(en préparation)

8435 — N° 23

Étude sur l'application de la taxe à la valeur ajoutée aux petites entreprises dans les six anciens pays de la Communauté

(en préparation)

Bureaux de vente

Belgique - België

Moniteur belge — Belgisch Staatsblad

Rue de Louvain 40-42 —
Leuvenseweg 40-42
1000 Bruxelles — 1000 Brussel
Tél. 12 00 26
CCP 50-80 — Postrekening 50-80

Sous-dépôt—Agentschap:

Librairie européenne —
Europese Boekhandel
Rue de la Loi 244 — Wetstraat 244
1040 Bruxelles — 1040 Brussel

Danmark

J. H. Schultz — Boghandel

Møntergade 19
DK 1116 København K
Tel. 14 11 95

Deutschland (BR)

Verlag Bundesanzeiger

5 Köln 1 — Postfach 108 006
Tel. (0221) 21 03 48
(Fernschreiber: Anzeiger Bonn
08 882 595)
Postcheckkonto 834 00 Köln

France

*Service de vente en France des
publications des Communautés
européennes*

Journal officiel

26, rue Desaix
75 732 Paris - Cedex 15
Tél. (1) 306 51 00 — CCP Paris
23-96

Ireland

Stationery Office — The Controller

Beggar's Bush
Dublin 4
Tel. 6 54 01

Italia

Libreria dello Stato

Piazza G. Verdi 10
00198 Roma — Tel. (6) 85 08
CCP 1/2640

Agenzie:

00187 Roma - Via del Tritone
61/A e 61/B
00187 Roma - Via XX Settembre
(Palazzo Ministero
delle finanze)
20121 Milano - Galleria
Vittorio Emanuele 3
80121 Napoli - Via Chiaia 5
50129 Firenze - Via Cavour 46/R
16121 Genova - Via XII Ottobre
172
40125 Bologna - Strada Maggiore
23/A

Grand-Duché de Luxembourg

*Office des publications officielles
des Communautés européennes*

Boîte postale 1003 — Luxembourg
Tél. 49 00 81 — CCP 191-90

Compte courant bancaire:
BIL 8-109/6003/300

Nederland

Staatsdrukkerij- en uitgeverijbedrijf

Christoffel Plantijnstraat, 's-Gravenhage
Tel. (070) 81 45 11
Postgiro 42 53 00

United Kingdom

Stationery Office

P.O. Box 569
London S.E. 1
Tel. 01-928 6977, ext. 365

United States of America

*European Community Information
Service*

2100 M Street, N.W.
Suite 707
Washington, D.C. 20 037
Tel. 296 51 31

Suisse

Librairie Payot

6, rue Grenus
1211 Genève
CCP 12-236 Genève

Sverige

Librairie C. E. Fritze

2, Fredsgatan
Stockholm 16
Post Giro 193, Bank Giro 73/4015

España

Librería Mundi-Prensa

Castello 37
Madrid 1
Tel. 275 51 31

Autres pays

*Office des publications
officielles de Communautés
européennes*

Boîte postale 1003 — Luxembourg
Tél. 49 00 81 — CCP 191-90
Compte courant bancaire:
BIL 8-109/6003/300

8436

FB 125,—

OFFICE DES PUBLICATIONS OFFICIELLES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

Boîte postale 1003 - Luxembourg

6391