



HAL
open science

Une fiscalité différenciée en faveur de l'agriculture biologique

Jocelyn Bénéteau

► **To cite this version:**

Jocelyn Bénéteau. Une fiscalité différenciée en faveur de l'agriculture biologique. M.-L. Demesteer, V. Mercier, (Dir.), L'agriculture durable. L'entreprise agricole, les ressources alimentaires et la santé humaine, Tome III, PUAM, pp.551-570, 2020, 9782731411492. hal-03202527

HAL Id: hal-03202527

<https://hal-amu.archives-ouvertes.fr/hal-03202527>

Submitted on 20 Apr 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

UNE FISCALITÉ DIFFÉRENCIÉE EN FAVEUR DE L'AGRICULTURE BIOLOGIQUE

Jocelyn BÉNÉTEAU

*Maître de conférences en droit public, Aix Marseille Univ,
Centre d'Études Fiscales et Financières (CEFF-EA 891),
Aix-en-Provence, France*

INTRODUCTION

Bien que ce modèle soit perfectible, l'agriculture biologique constitue aujourd'hui l'archétype de l'agriculture durable, notamment lorsqu'elle est pratiquée au sein de petites et moyennes exploitations commercialisant leurs produits dans le cadre de circuits de distribution courts¹. L'idée d'agriculture biologique s'est développée en France après la seconde guerre mondiale et a été introduite dans le droit national par la loi d'orientation agricole du 4 juillet 1980, qui reconnaît l'existence d'une forme d'agriculture « n'utilisant pas de produits chimiques de synthèse² ». Le terme « agriculture biologique » est apparu en droit de l'Union européenne dans un règlement du Conseil du 24 juin 1991³, qui reconnaît officiellement ce mode de production. Le règlement européen définit aujourd'hui la « production biologique » comme « un système global de gestion agricole et de production alimentaire qui allie les meilleures pratiques environnementales, un haut degré de biodiversité, la préservation des ressources naturelles, l'application de normes élevées en matière de bien-être animal et une méthode de production respectant la préférence de certains consommateurs à l'égard de produits obtenus grâce à des substances et à des procédés naturels »⁴. Les textes de droit

¹ Certaines déclinaisons de l'agriculture biologique sont davantage abouties que d'autres, telle que l'agriculture biodynamique, intégrant la gestion de la flore et de la faune sauvage dans les activités de culture et d'élevage et tenant compte, selon une approche globalisée, notamment en période de semis, des influences cosmiques, notamment de la lune.

² Loi n° 80-502 du 4 juillet 1980 d'orientation agricole, article 14-III, *JORF*, 5 juillet 1980, p. 1670.

³ Règlement (CEE) n° 2092/91 du Conseil du 24 juin 1991 concernant le mode de production biologique de produits agricoles et sa présentation sur les produits agricoles et les denrées alimentaires, *JOCE* n° L 198, 22 juillet 1991, p. 1.

⁴ Règlement (CE) n° 834/2007 du conseil du 28 juin 2007 relatif à la production biologique et à l'étiquetage des produits biologiques et abrogeant le règlement (CEE) n° 2092/91, *JOUE* n° L 189/1, 20 juill. 2007, p. 1. Le règlement emploie également l'expression « agriculture biologique » et contient d'autres éléments de définition de ce mode de production agricole. Il est complété notamment par le règlement (CE) n° 889/2008 de la Commission du 5 septembre 2008 portant modalités d'application du règlement (CE) n° 834/2007 du Conseil relatif à la production biologique et à

national se réfèrent depuis lors aux textes européens pour définir ce mode de production agricole.

Au plan national, les politiques publiques, notamment la politique agricole, affichent depuis quelques années le développement de l'agriculture biologique comme une priorité. Suite au *Grenelle Environnement* de 2007, le plan pluriannuel de développement de ce mode de production, présenté en septembre 2007, intitulé *Agriculture biologique : horizon 2012*, affichait un objectif national ambitieux de 6 % de surfaces cultivées selon le mode de production biologique en France pour 2012 et 20 % pour 2020⁵. Cet objectif n'a pas été atteint, seules 3 % des surfaces agricoles étant cultivées selon ce mode de production à la fin de la première période. Le programme *Ambition bio 2017* de décembre 2013 affichait un objectif général de doublement de la part des surfaces cultivées selon le mode de production biologique en France à la fin de l'année 2017. Le programme *Ambition bio 2022* de juin 2018 projette de parvenir à 15 % de la surface agricole utile française conduite en agriculture biologique en 2022. Pour atteindre cet objectif, le programme prévoit, comme les précédents plans pluriannuels, la mobilisation de leviers financiers, à la fois budgétaires et fiscaux.

Les politiques publiques nécessitent en effet un financement pour être effectives. La politique en faveur de l'agriculture biologique n'échappe pas à la règle⁶. Les deux instruments, budgétaire et fiscal, utilisés pour promouvoir l'agriculture biologique, relèvent de logiques distinctes, même s'ils ne sont pas dépourvus de tout lien. La politique budgétaire implique pour les décideurs publics d'opérer des choix dans la répartition des crédits, qui aboutissent à des dépenses budgétaires directes. Pour soutenir l'agriculture biologique, ces dépenses prennent essentiellement la forme d'aides financières directes octroyées aux entreprises agricoles utilisant le mode de production biologique. La politique fiscale en faveur de l'agriculture biologique se traduit par l'instauration de *dépenses fiscales*, se matérialisant par un abandon de recettes de la part de l'État ou des collectivités territoriales dans le but de financer le secteur, et de prélèvements généralement

l'étiquetage des produits biologiques en ce qui concerne la production biologique, l'étiquetage et les contrôles (JOUE n° L 250/1, 18 sept. 2008, p. 1).

⁵ Ces objectifs ont été inscrits à l'article 31 de la loi dite *Grenelle I* (loi n° 2009-967 du 3 août 2009 de programmation relative à la mise en œuvre du Grenelle de l'environnement, JORF n° 0179, 5 août 2009, p. 13031). L'on notera que la loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 *portant engagement national pour l'environnement* (JORF n° 0160, 13 juillet 2010, p. 12905), dite *Grenelle II*, comporte peu de dispositions relatives à l'agriculture biologique.

⁶ En ce sens, M.-L. Demeester a souligné que « pour l'heure, l'agriculture biologique est une niche qui ne demande qu'à croître à condition d'être soutenue financièrement ». M.-L. Demeester, « Avant-propos. Vers une agriculture durable : enjeux et défis », in M.-L. Demeester, V. Mercier (Dir.), *L'agriculture durable. De la production agricole à une alimentation responsable*, Tome II, PUAM, 2018, p. 13.

affectés, destinés à dissuader les entreprises agricoles d'utiliser des produits nocifs pour la santé et l'environnement⁷.

L'étude du dispositif financier public actuel en faveur de l'agriculture biologique fait apparaître l'existence d'une fiscalité différenciée, que l'on pourrait cependant qualifier d'anecdotique (I). Les faiblesses du dispositif fiscal français en faveur de l'agriculture biologique peuvent s'expliquer partiellement par le fait que la plupart des mesures fiscales qui pourraient s'avérer efficaces pour soutenir le secteur font l'objet d'un encadrement par le droit de l'Union européenne (II), mais elles proviennent également d'une inadéquation entre l'objectif de développement de ce mode de production agricole, affiché comme prioritaire par les pouvoirs publics, et sa traduction dans la législation fiscale nationale.

I. Une fiscalité différenciée anecdotique

Deux types de mesures fiscales viennent au soutien de la politique de développement de l'agriculture biologique. Les premières peuvent être qualifiées de *dépenses fiscales*, car elles causent une perte de recettes fiscales à l'État et aux collectivités territoriales et consistent à procurer un avantage fiscal aux utilisateurs de produits à usage agricole autorisés en agriculture biologique et aux entreprises exerçant des activités agricoles relevant du mode de production biologique, en leur appliquant un régime dérogatoire au régime fiscal de droit commun. Il s'agit d'une fiscalité différenciée incitative (A). Les secondes répondent au principe pollueur-payeur, « selon lequel les frais résultant des mesures de prévention, de réduction de la pollution et de lutte contre celle-ci doivent être supportés par le pollueur »⁸ et prennent la forme d'une fiscalité différenciée dissuasive notamment en pénalisant financièrement la distribution de certains produits phytosanitaires (B). Cependant, cette fiscalité différenciée apparaît nettement insuffisante pour inciter de manière notable au développement de l'agriculture biologique et pour dissuader à l'usage d'engrais, d'amendements calcaires, et de produits phytosanitaires non autorisés par la réglementation européenne dans le cadre de ce mode de production agricole.

A. La fiscalité incitative

La fiscalité incitative en faveur de l'agriculture biologique peut prendre la forme, concernant les entreprises utilisant le mode de production biologique, d'exonérations, de réductions ou de crédits d'impôt sur le revenu ou sur les

⁷ Dans le même sens, voir : G. Orsoni, « Agriculture durable et fiscalité agricole », in M.-L. Demeester, V. Mercier (Dir.), *L'agriculture durable. Essai d'élaboration d'un cadre normatif*, PUAM, 2016, p. 539-553.

⁸ Article L 110-1, II, 3° du code de l'environnement.

bénéfices, et/ou de déductions opérées sur le revenu ou sur le bénéfice imposable. S'agissant des terres exploitées selon le mode de production biologique, la fiscalité incitative peut se traduire notamment par des exonérations ou des réductions de taxes foncières. Pour les produits biologiques, la fiscalité incitative prendra particulièrement la forme d'exonérations ou de réductions de droits et taxes à l'importation ou à l'exportation.

Ces différentes options sont retracées dans un document de l'*International Federation of Organic Agriculture Movements* (IFOAM)⁹, qui cite des exemples de dispositifs fiscaux instaurés dans différents pays, en vue de procurer un avantage financier au secteur de l'agriculture biologique. La mesure la plus emblématique a été adoptée par la Tunisie, exonérant totalement d'impôt sur le revenu durant dix ans, puis de 10 % par la suite, les entreprises qui se convertissent à l'agriculture biologique ou qui débutent une exploitation selon ce mode de production¹⁰. Aux États-Unis, dans l'État de Hawaï, un crédit d'impôt pouvant atteindre 44 800 euros a été instauré en 2016 au profit des agriculteurs biologiques pour encourager une jeune génération d'agriculteurs à investir dans le secteur, de nombreux agriculteurs approchant de l'âge de la retraite. Afin de promouvoir les exportations de produits biologiques, l'Argentine a supprimé les taxes à l'exportation sur les produits biologiques d'origine végétale. Enfin, en Norvège, certains produits biologiques tels que les légumes transformés, les jus et les aliments pour bébé bénéficient d'une réduction de droits et taxes à l'importation.

Le document de l'IFOAM cite également l'exemple de la législation française, au sein de laquelle les dépenses fiscales en faveur de l'agriculture biologique ne sont pas inexistantes. En effet, en France, trois mesures fiscales soutiennent le développement de ce mode de production agricole :

- le taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux engrais, aux amendements calcaires et aux produits phytopharmaceutiques utilisables en agriculture biologique ;
- l'exonération pour cinq ans de taxe foncière sur les propriétés non bâties exploitées selon le mode de production biologique ;
- le crédit d'impôt en faveur des entreprises agricoles utilisant le mode de production biologique.

Certes, ces dépenses fiscales agissent en faveur du développement durable puisqu'elles viennent au soutien de l'agriculture biologique, qui contribue à la

⁹ IFOAM, *Policy summary : Tax breaks for organic operators*, https://www.ifoam.bio/sites/default/files/ps-07_tax_breaks_for_organic_operators_14_sept.pdf (consulté le 21 mars 2019).

¹⁰ Selon la législation tunisienne, sont par ailleurs exonérés les revenus et bénéfices réinvestis dans le capital de l'entreprise agricole.

protection de l'environnement¹¹. Néanmoins, ces mesures fiscales souffrent de nombreux défauts qui nuisent à leur fonction incitative au développement de ce mode de production biologique.

1. *Le taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux engrais, aux amendements calcaires et aux produits phytopharmaceutiques utilisables en agriculture biologique*

Jusqu'au 1^{er} janvier 2012, les opérations portant sur les produits antiparasitaires et produits assimilés étaient soumises à la TVA au taux réduit de 5,5 %, à la double condition d'avoir fait l'objet, soit d'une homologation, soit d'une autorisation de vente délivrée par le ministre chargé de l'agriculture, et d'être utilisés en agriculture¹². Afin de ne pas favoriser la consommation de produits causant des dommages environnementaux, la loi n° 2011-1978 de finances rectificative pour 2011 a abrogé les dispositions du code général des impôts qui octroyaient le bénéfice du taux réduit de TVA de 5,5 % aux opérations portant sur ces produits¹³, soumettant ainsi ces opérations au taux normal de la TVA¹⁴ à compter du 1^{er} janvier 2012. Cette même loi a relevé, à compter du 1^{er} janvier 2012, le taux réduit de TVA de 5,5 à 7 % pour la plupart des biens et services autres que de première nécessité. Afin de poursuivre l'effort de promotion des produits à moindre impact sur l'environnement, conformément aux objectifs du plan *Ecophyto 2018*, la loi n° 2012-354 de finances rectificative pour 2012 a intégré les produits phytopharmaceutiques dont l'utilisation est autorisée en agriculture biologique par la réglementation européenne dans le champ d'application du taux réduit de TVA de 7 % à compter du 16 mars 2012¹⁵. La dénomination *produits antiparasitaires* est depuis lors abandonnée au profit de celle de *produits phytopharmaceutiques*. Les opérations portant sur les amendements calcaires, les engrais, le soufre, le sulfate de cuivre et la grenaille utilisée pour la fabrication du sulfate de cuivre, ainsi que sur les produits cupriques contenant au minimum 10 % de cuivre, bénéficiaient également du taux réduit de TVA de 7 %, alors même que leur utilisation pouvait être prohibée en agriculture biologique. À compter du 1^{er} janvier 2014, le taux réduit de TVA de 7 % va être relevé à 10%¹⁶ et le bénéfice de ce taux réduit va être

¹¹ Cour des comptes, *L'évaluation de l'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, novembre 2016, p. 178.

¹² Article 278 *bis*, 5^o d, du code général des impôts dans sa version alors en vigueur.

¹³ Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, article 13, *JORF* n° 0301, 29 décembre 2011, p. 22510.

¹⁴ Le taux normal de TVA était alors de 19,6 %.

¹⁵ Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, article 2, *JORF* n° 0064, 15 mars 2012, p. 4690.

¹⁶ Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, article 68, *JORF* n° 0304, 30 décembre 2012, p. 20920.

limité aux engrais et amendements calcaires utilisables en agriculture biologique au sens de la réglementation européenne¹⁷.

L'économie du dispositif. L'article 278 *bis*, 5° du code général des impôts prévoit notamment que la taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 10 % en ce qui concerne les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les engrais et amendements calcaires ainsi que sur les produits phytopharmaceutiques utilisables en agriculture biologique.

Pour être éligibles au taux réduit de 10 % de la TVA, les engrais et amendements calcaires, ainsi que les produits phytopharmaceutiques, doivent, en premier lieu, être destinés à un usage agricole. L'usage agricole de ces produits peut concerner des zones agricoles et non agricoles (horticoles notamment) ainsi que n'importe quel utilisateur (amateurs ou professionnels). Ainsi, cette mesure fiscale ne concerne pas uniquement les entreprises agricoles utilisant le mode de production écologique, mais également les autres entreprises, agricoles ou non, ainsi que les particuliers, dès lors qu'ils utilisent ces produits jugés compatibles avec le mode de production biologique.

Le taux réduit de TVA est limité, en second lieu, aux produits utilisables en agriculture biologique, c'est-à-dire aux produits mentionnés à l'annexe I (s'agissant des engrais et amendements calcaires) ou à l'annexe II (s'agissant des produits phytopharmaceutiques) au règlement (CE) n° 889/2008 de la Commission du 5 septembre 2008 portant modalités d'application du règlement (CE) n° 834/2007 du Conseil relatif à la production biologique et à l'étiquetage des produits biologiques en ce qui concerne la production biologique, l'étiquetage et les contrôles¹⁸.

Une dépense fiscale de portée très limitée. Cette mesure fiscale n'a pas fait l'objet d'un chiffrage précis, centré sur les produits utilisables en agriculture biologique, et le nombre de ses bénéficiaires est fort logiquement inconnu. Certes, comme l'a relevé la Cour des comptes, les engrais utilisés en agriculture biologique sont peu nocifs sur l'environnement, d'autant que la liste des produits éligibles est revue régulièrement par la Commission européenne¹⁹. Le même raisonnement peut être tenu s'agissant des amendements calcaires et des produits phytopharmaceutiques. Cette dépense fiscale créée pour soutenir le secteur de

¹⁷ Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 *de finances pour 2014*, article 10, *JORF* n° 0303, 30 décembre 2013, p. 21829.

¹⁸ Précité.

¹⁹ Cour des comptes, *L'évaluation de l'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, *op. cit.*, p. 111.

l'agriculture biologique a ainsi un impact favorable sur la protection de l'environnement²⁰. Néanmoins, ce dispositif a un effet incitatif à l'adoption d'un mode de production biologique qui demeure limité à l'égard des entreprises agricoles.

En effet, en premier lieu, le taux réduit de TVA de 10 % ne s'applique pas uniquement aux produits à usage agricole utilisables en agriculture biologique puisqu'il bénéficie également, selon l'article 278 *bis*, 5° du code général des impôts, aux matières fertilisantes et supports de culture lorsqu'ils sont d'origine organique agricole et autorisés à la vente dans les conditions prévues à l'article L. 255-2 du code rural et de la pêche maritime.

En deuxième lieu, concernant les produits mixtes, à savoir les mélanges de matières fertilisantes ou supports de culture (dont les amendements calcaires et/ou les engrais) et d'un ou plusieurs produits phytopharmaceutiques ou produits biocides commercialisés sous un même emballage pour un prix forfaitaire et global, une ventilation du prix doit être opérée entre les produits passibles du taux réduit de TVA de 10 % et ceux passibles du taux normal de TVA²¹. À titre d'exemple, un produit mixte présentant sous un même emballage un mélange d'engrais utilisable en agriculture biologique (70 %) et de désherbant non utilisable en agriculture biologique (30 %) relèvera pour 70 % de son prix du taux réduit et pour 30 % de son prix du taux normal, dès lors que la justification de la ventilation peut être apportée. Pour que le dispositif agisse pleinement en faveur de l'agriculture biologique, seuls les produits mixtes composés d'engrais ou d'amendements calcaires utilisables en agriculture biologique et de produits phytopharmaceutiques destinés à l'agriculture biologique devraient pouvoir bénéficier du taux réduit de TVA. Les produits mixtes contenant un produit non utilisable en agriculture biologique et un produit utilisable en agriculture biologique devraient en revanche être pleinement soumis au taux normal de TVA.

En troisième lieu, la fonction incitative à l'utilisation par les entreprises agricoles de produits jugés compatibles avec le mode de production biologique ne semble pas être remplie par une telle mesure fiscale, car le taux réduit de TVA a davantage d'impact sur les particuliers, pour lesquels le prix d'achat de ces produits sera moindre, que sur les entreprises agricoles, qui répercutent la TVA sur le prix de vente de leurs biens au consommateur final, quel que soit son taux.

²⁰ *Ibid.*

²¹ Direction Générale des Finances Publiques, *Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts*, 24 juin 2014, BOI-TVA-LIQ-30-10-30-20140624, n° 320 s.

Enfin, l'on notera une régression puisque le taux réduit de TVA applicable aux produits à usage agricole utilisables en agriculture biologique était de 5,5 % avant le 1^{er} janvier 2012, de 7 % du 1^{er} janvier 2012 au 1^{er} janvier 2014 et il est de 10 % depuis le 1^{er} janvier 2014. Pour être davantage incitative, la mesure pourrait faire bénéficier les produits utilisables en agriculture biologique du taux réduit de 5,5 % plutôt que de celui de 10 %.

2. *L'exonération pour cinq ans de taxe foncière sur les propriétés non bâties exploitées selon le mode de production biologique*

Cette dépense fiscale a été créée par l'article 113 de la loi de finances pour 2009²², dont les dispositions, modifiées depuis, sont codifiées à l'article 1395 G du code général des impôts²³. Aux termes de cet article, les conseils municipaux et les organes délibérants des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis*, exonérer de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, pendant une durée de cinq ans, les propriétés non bâties classées dans les première, deuxième, troisième, quatrième, cinquième, sixième, huitième et neuvième catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 lorsqu'elles sont exploitées selon le mode de production biologique conformément à la réglementation européenne.

L'économie du dispositif. Les catégories de propriétés concernées par cette exonération de taxe foncière sur les propriétés non bâties sont notamment les terres, les prés et prairies naturels, les herbages et pâturages, les vergers et cultures fruitières d'arbres et arbustes, les vignes, les bois, aulnaies, saussaies, oseraies, les landes, pâtis, bruyères, marais, terres vaines et vagues, les lacs, étangs, mares, les jardins autres que les jardins d'agrément et terrains affectés à la culture maraîchère, florale et d'ornementation, et les pépinières. Les propriétés appartenant aux cinq autres catégories fixées par l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 sont exclues du champ d'application de l'exonération.

Les terrains éligibles à l'exonération sont ceux exploités selon le mode de production biologique prévu au règlement (CE) n° 834/2007 du Conseil, du 28 juin 2007, relatif à la production biologique et à l'étiquetage des produits biologiques²⁴, l'exonération bénéficiant à l'exploitant des terrains concernés, qu'il en soit le propriétaire ou le locataire.

²² Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009, article 113, *JORF* n° 0302, 28 décembre 2008, p. 20224.

²³ Cette mesure a été commentée par l'administration fiscale. Direction Générale des Finances Publiques, *Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts*, 19 juillet 2017, BOI-IF-TFNB-10-50-20-20170719, n° 100 s.

²⁴ Précité.

L'exonération est subordonnée à une délibération des communes ou des établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre. La délibération, qui doit être adoptée le 30 septembre au plus tard pour être applicable l'année suivante, doit être de portée générale et concerner tous les terrains pour lesquels les conditions requises sont remplies. L'exonération s'applique à la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre ayant pris une délibération en ce sens.

Pour bénéficier de l'exonération, le propriétaire ou le locataire doit adresser au service des impôts du lieu de situation du bien, avant le 1^{er} janvier de chaque année au titre de laquelle les exonérations sont applicables, la liste des parcelles concernées accompagnée de l'attestation annuelle délivrée par l'organisme certificateur agréé.

L'exonération, d'une durée de cinq ans, est applicable à compter de l'année qui suit celle au titre de laquelle une attestation d'engagement d'exploitation suivant le mode de production biologique a été délivrée pour la première fois par un organisme certificateur agréé. Elle cesse définitivement de s'appliquer à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle les parcelles ne sont plus exploitées selon le mode de production biologique.

L'exonération des terrains exploités selon le mode de production biologique ne s'applique pas aux propriétés non bâties qui bénéficient de certaines autres exonérations de taxe foncière sur les propriétés bâties²⁵ et elle s'applique après certaines exonérations²⁶. Des règles particulières concernent les terrains plantés en oliviers et en noyers.

²⁵ Exonération totale des terres agricoles situées en Corse (article 1394 B du code général des impôts), exonération temporaire des terrains ensemencés, plantés et replantés en bois, des terrains boisés en nature de futaie ou de taillis sous futaie (article 1395, 1^o et 1^o *bis* du code général des impôts), exonération temporaire des terrains plantés en arbres truffiers (article 1395 B du code général des impôts), exonération temporaire des parcelles situées en zone Natura 2000 (article 1395 E du code général des impôts), exonération temporaire des parcelles situées dans un parc national dans les départements et régions d'outre-mer (article 1395 F du code général des impôts), exonération dans les départements et régions d'outre-mer en faveur des redevables de la taxe lorsque la valeur locative totale des parcelles qu'ils possèdent dans la commune n'excède pas 30 % de la valeur locative d'un hectare de terre de la meilleure catégorie existant dans la commune (article 330 de l'annexe II du code général des impôts).

²⁶ Exonération partielle permanente de 20 % de la part communale et intercommunale sur les terres agricoles (article 1394 B *bis* du code général des impôts), exonération partielle de 25 % sur 15 ans des terrains boisés présentant un état de futaie irrégulière en équilibre de régénération (article 1395, 1^o *ter* du code général des impôts).

Enfin, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect de la réglementation européenne relative à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis* dans le secteur de l'agriculture²⁷.

Une dépense fiscale peu efficiente. Comme l'a souligné la Cour des comptes, le produit de la taxe foncière sur les propriétés non bâties est affecté aux collectivités territoriales et l'exonération de cette taxe au profit des terres agricoles exploitées selon le mode de production biologique ne fait pas l'objet d'une compensation financière de l'État. Ainsi, cette mesure, n'étant pas supportée par le budget de l'État, n'est pas considérée comme une dépense fiscale par le ministère des finances. Par conséquent, elle n'est pas référencée dans les documents budgétaires et ne fait l'objet d'aucun débat lors des conférences fiscales ni d'aucune évaluation. L'absence de données statistiques sur cette mesure provenant du ministère de l'agriculture ou de la direction générale des finances publiques ne permet pas d'en mesurer ni la portée (nombre de bénéficiaires, montant de l'exonération), ni l'impact (effet incitatif)²⁸.

Quelques données sont néanmoins disponibles, provenant d'un rapport du Conseil général de l'environnement et du développement durable (CGEDD), de l'Inspection générale des finances (IGF) et du Conseil général de l'alimentation, de l'agriculture et des espaces ruraux (CGAAER) de février 2013 : en 2011, 382 communes ont voté l'exonération de taxe foncière sur les propriétés non bâties mais elle n'a trouvé à s'appliquer que dans 121 communes, ce qui représente un manque à gagner pour ces communes inférieur à 200 000 euros par an²⁹. La Cour des comptes estime que ces statistiques illustrent la désaffection des communes pour cette dépense fiscale et préconise sa suppression dès lors qu'elle n'est pas totalement efficiente³⁰.

Outre le désintéressement des communes pour ce dispositif, cette dépense fiscale souffre par ailleurs d'autres défauts. Le dispositif demeure temporaire, l'exonération étant limitée à cinq ans. Il est de plus concurrencé par d'autres exonérations de taxe foncière sur les propriétés non-bâties. Enfin, il n'est pas certain qu'il incite, par lui-même, les entreprises agricoles à adopter le mode de production biologique.

²⁷ Voir *infra*.

²⁸ Cour des comptes, *L'évaluation de l'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, *op. cit.*, p. 176 et p. 182-184.

²⁹ CGEDD-IGF-CGAAER, *Rapport sur le bilan du plan de développement de l'agriculture biologique 2008-2012*, février 2013, Annexe V, p. 5.

³⁰ Cour des comptes, *L'évaluation de l'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, *op. cit.*, p. 184.

3. *Le crédit d'impôt en faveur des entreprises agricoles utilisant le mode de production biologique*

Le crédit d'impôt en faveur des entreprises agricoles utilisant le mode de production biologique est la pièce maîtresse du dispositif fiscal en faveur de l'agriculture biologique. Ce crédit d'impôt est prévu à l'article 244 *quater* L du code général des impôts, créé par l'article 75 de la loi d'orientation agricole du 5 janvier 2006³¹. Il a été prorogé et modifié dans son montant à de nombreuses reprises. En effet, initialement, ce crédit d'impôt, d'un montant de 1 200 euros, majoré par hectare exploité selon le mode de production biologique, était limité aux années 2005 à 2007. Il a été prorogé jusqu'en 2010 par l'article 56 de la loi n° 2007-1824 de finances rectificative pour 2007³². L'article 121 de la loi de finances pour 2009 a multiplié par deux le montant du crédit d'impôt et de sa majoration par hectare³³. L'article 132 de la loi de finances pour 2011 a prorogé le crédit d'impôt pour les années 2011 et 2012, a abaissé son montant à 2 000 €, a supprimé sa majoration par hectare, et a instauré un plafond de cumul des aides européennes et du crédit d'impôt³⁴. L'article 33 de la loi n° 2011-1978 de finances rectificative pour 2011 a relevé le montant du crédit d'impôt à 2 500 €³⁵. Le dispositif a été prorogé jusqu'en 2014 par l'article 24 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012³⁶ puis jusqu'en 2017 par l'article 13 de la loi de finances pour 2015³⁷. Enfin, l'article 96 de la loi de finances pour 2018 a prorogé le crédit d'impôt jusqu'en 2020 et a relevé son montant à 3 500 euros³⁸.

L'économie du dispositif. Le crédit d'impôt prévu à l'article 244 *quater* L bénéficie aux entreprises agricoles imposées à l'impôt sur les bénéfices (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés), quels que soient leur mode d'exploitation

³¹ Loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole, *JORF* n° 5, 6 janvier 2006, p. 229. Le crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique prévu à l'article 244 *quater* L du code général des impôts a été commenté par l'administration fiscale. Direction Générale des Finances Publiques, *Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts*, 7 mars 2018, BOI-BA-RICI-20-40-20180307.

³² Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007, *JORF* n° 0301, 28 décembre 2007, p. 21482.

³³ Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009, *JORF* n° 0302, 28 décembre 2008, p. 20224.

³⁴ Loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, *JORF* n° 0302, 30 décembre 2010, p. 23033.

³⁵ Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, *JORF* n° 0301, 29 décembre 2011, p. 22510.

³⁶ Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, *JORF* n° 0304, 30 décembre 2012, p. 20920.

³⁷ Loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015, *JORF* n° 0301, 30 décembre 2014, p. 22828.

³⁸ Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, *JORF* n° 0305, 31 décembre 2017, texte n° 2.

(entreprise individuelle ou société) et leur régime d'imposition (régime des micro-exploitations dit « micro-BA », régime réel simplifié ou réel normal).

Les entreprises agricoles bénéficient du crédit d'impôt au titre de chacune des années 2011 à 2020 au cours desquelles au moins 40 % de leurs recettes proviennent d'activités agricoles mentionnées à l'article 63 du code général des impôts relevant du mode de production biologique défini par la réglementation européenne³⁹. Le seuil de 40 % de recettes s'apprécie au 31 décembre de chacune des années concernées par le dispositif, quelle que soit la date de clôture des exercices. Cette date constitue le fait générateur du crédit d'impôt. En cas de clôture d'exercice en cours d'année civile, la part de recettes provenant de l'agriculture biologique doit être reconstituée par année afin de vérifier le respect de ce seuil. Pour déterminer si l'entreprise respecte le seuil de 40 %, il convient d'établir, selon l'article 49 *septies* Z de l'annexe III au code général des impôts, le rapport entre, d'une part, le montant des recettes qui proviennent des activités agricoles mentionnées à l'article 63 du code général des impôts qui font l'objet d'une certification en agriculture biologique au sens de la réglementation européenne, d'autre part, le montant des recettes qui proviennent des activités agricoles mentionnées à l'article 63 du code général des impôts.

Le montant du crédit d'impôt s'élève à 3500 € pour l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2018 et des années suivantes, et pour l'impôt dû par les sociétés sur les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2018. L'article 199 *ter* K du code général des impôts précise que le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater* L est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle l'entreprise a respecté les conditions prévues à cet article, et que si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué. L'article 220 M du code général des impôts précise que lorsque l'exercice de l'entreprise coïncide avec l'année civile, le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater* L est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel elle a respecté les conditions prévues à cet article. En cas de clôture d'exercice en cours d'année, le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos au cours de l'année suivant celle au cours de laquelle l'entreprise a respecté les conditions prévues à l'article 244 *quater* L. Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre dudit exercice, l'excédent est restitué. Les obligations déclaratives liées au crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique figurent à l'article 49 *septies* ZB *bis* de l'annexe III au code général des impôts.

³⁹ C'est-à-dire par le règlement (CE) n° 834/2007 du Conseil du 28 juin 2007 *relatif à la production biologique et à l'étiquetage de produits biologiques* et abrogeant le règlement (CEE) n° 2092/91, précité.

Les entreprises qui bénéficient d'une aide à la conversion à l'agriculture biologique ou d'une aide au maintien de l'agriculture biologique, en application de la réglementation européenne, peuvent bénéficier du crédit d'impôt lorsque le montant résultant de la somme de ces aides et de ce crédit d'impôt n'excède pas 4000 € au titre de chacune des années 2011 à 2020⁴⁰.

Pour le calcul du crédit d'impôt des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), les montants du crédit d'impôt et du plafond de cumul des aides européennes et du crédit d'impôt sont multipliés par le nombre d'associés, sans que le montant du crédit d'impôt ainsi obtenu puisse excéder quatre fois le crédit d'impôt calculé selon les conditions générales. Le III de l'article 244 *quater* L pose également des règles particulières concernant certaines sociétés de personnes ou groupements.

Enfin, le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect de la réglementation européenne relative à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis* dans le secteur de l'agriculture ou dans le secteur de la pêche et de l'aquaculture⁴¹.

Une dépense fiscale instable et insuffisamment incitative. Le crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique a fait l'objet de chiffrages dans les documents budgétaires joints aux projets de lois de finances (projets annuels de performances) et aux projets de lois de règlement (rapports annuels de performances), qui mentionnent le nombre de bénéficiaires du crédit d'impôt et le montant global de la dépense fiscale pour l'État : 4 300 en 2006 (10 millions d'euros), 6 300 en 2007 (11 millions d'euros), 7 500 en 2008 (14 millions d'euros), 8 400 en 2009 (16 millions d'euros), 9 255 en 2010 (33 millions d'euros), 9 000 en 2011 (32 millions d'euros), 8 650 en 2012 (22 millions d'euros), 5 375 en 2013 (20 millions d'euros), 9 270 en 2014 (21 millions d'euros), 10 587 en 2015 (24 millions d'euros), 12 237 en 2016 (29 millions d'euros), 13 895 en 2017 (33 millions d'euros). Comme l'a souligné la Cour des comptes, l'évolution annuelle du montant global de la dépense fiscale résulte moins des variations du nombre des bénéficiaires que des modifications législatives intervenues⁴². La Cour des comptes a relevé que « l'excédent de crédit d'impôt non imputé et restitué aux exploitants en agriculture biologique car dépassant l'impôt dû est très importante », se fondant sur une étude de 2010 qui chiffrait à 85 % le nombre de bénéficiaires

⁴⁰ Voir *infra*.

⁴¹ Voir *infra*.

⁴² Cour des comptes, *L'évaluation de l'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, *op. cit.*, p. 88.

de la mesure qui avait reçu un chèque du Trésor public⁴³. En revanche, la typologie des bénéficiaires par taille d'exploitation n'est pas connue⁴⁴.

La Cour des comptes estimait en 2016 que « la dépense fiscale soutient le secteur d'activité et contribue à réorienter les comportements des agriculteurs et éleveurs vers l'agriculture biologique, mais n'a pas, sans doute, à elle seule, un effet incitatif sur le changement de système de production⁴⁵ ». L'on peut assurément douter de l'effet incitatif de ce dispositif. En effet, le crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique est un dispositif instable car, même s'il a été prorogé à plusieurs reprises (cinq fois depuis sa création en 2006)⁴⁶, il demeure temporaire. Une entreprise agricole ne peut être incitée au maintien dans l'agriculture biologique et encore moins à la conversion à ce mode de production agricole par une mesure fiscale provisoire, de courte durée, qui ne lui apporte pas de visibilité financière à moyen ou long terme. Le crédit d'impôt est également instable dans son montant, qui a varié au gré des modifications législatives du dispositif. Ce montant est par ailleurs trop faible pour réellement inciter les entreprises agricoles à adopter le mode de production biologique ou à s'y maintenir, d'autant moins que le cumul des aides européennes à la conversion à l'agriculture biologique ou au maintien de l'agriculture biologique et du crédit d'impôt est plafonné depuis 2011⁴⁷. L'effet incitatif de la mesure fiscale pourrait enfin être accru si le bénéfice du crédit d'impôt était réservé aux entreprises agricoles dont l'intégralité des recettes proviennent d'activités agricoles relevant du mode de production biologique, ou *a minima* aux entreprises dont la majorité des recettes procèdent de ce mode de production. Cela entraînerait dans un premier temps une diminution du nombre de bénéficiaires du crédit d'impôt, mais cela permettrait une augmentation de son montant, dans la limite du plafonnement des aides *de minimis* par la réglementation européenne⁴⁸ et cela viendrait probablement au soutien des petites et moyennes exploitations, donc de l'agriculture durable.

B. La fiscalité dissuasive

La fiscalité dissuasive vise à pénaliser financièrement l'usage de produits nocifs pour la santé et l'environnement et ne vient donc qu'indirectement au soutien de l'agriculture biologique. Elle se résume dans le système fiscal français à l'existence d'une redevance pour pollutions diffuses frappant les distributeurs de certains produits phytosanitaires selon le principe pollueur-payeur.

⁴³ *Ibid.*, p. 181-182.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 181.

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ Voir *supra*.

⁴⁷ Voir *infra*.

⁴⁸ Voir *infra*.

Cette redevance a pour ancêtre la taxe générale sur les activités polluantes, instituée par l'article 45 de la loi de finances pour 1999⁴⁹ à compter du 1^{er} janvier 1999, et codifiée aux articles 266 *sexies* à 266 *quindecies*, 268 *ter* et 285 *sexies* du code des douanes, qui a été étendue par l'article 7 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2000⁵⁰ à certains produits antiparasitaires à usage agricole et certains produits assimilés dans la composition desquels entraient des substances classées dangereuses. L'article 101 de la loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques⁵¹ a supprimé, à compter du 1^{er} janvier 2008, la taxe générale sur les activités polluantes frappant ces produits antiparasitaires à usage agricole, et l'a remplacée par la redevance pour pollutions diffuses, codifiée sous l'article L. 213-10-8 du code de l'environnement et recouvrée par les agences de l'eau.

La redevance pour pollutions diffuses a pour objet de limiter l'usage des pesticides et la contamination associée des milieux et a pour assiette la masse des substances contenues dans les produits phytopharmaceutiques classées comme cancérogènes, mutagènes sur les cellules germinales, toxiques pour la reproduction, toxiques pour certains organes cibles, toxiques pour le milieu aquatique, qui ne répondent pas aux critères de la réglementation européenne concernant la mise sur le marché des produits phytopharmaceutiques mais qui sont encore commercialisées, ou dont on envisage la substitution. Ces substances sont classées en six catégories. Les tarifs de la redevance, notablement relevés par l'article 234 de la loi de finances pour 2019⁵², varient, selon les catégories, de 0,9 euros par kilogramme à 9 euros par kilogramme⁵³.

La redevance pour pollutions diffuses frappe la quasi-totalité des distributeurs de produits phytopharmaceutiques détenant à ce titre un agrément prévu par l'article L. 254-1 du code rural. Un distributeur agréé peut ainsi être une grande surface, une jardinerie, une coopérative ou un négoce agricole, etc. Ces distributeurs doivent vendre des produits phytopharmaceutiques à un utilisateur final. Un utilisateur final se définit par son acte de consommation d'un produit phytopharmaceutique dans le cadre d'une activité professionnelle ou de loisir. Il peut s'agir ainsi d'un agriculteur, d'une collectivité territoriale, d'un jardinier amateur, d'un paysagiste, d'une entreprise de travaux agricoles, ou encore d'une personne exerçant l'activité de traitement à façon de semences de ferme.

⁴⁹ Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999, *JORF* n° 303, 31 décembre 1998, p. 20050.

⁵⁰ Loi n° 99-1140 du 29 décembre 1999 de financement de la sécurité sociale pour 2000, *JORF* n° 302, 30 décembre 1999, p. 19706.

⁵¹ Loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques, *JORF* n° 0303, 31 décembre 2006, p. 20285.

⁵² Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, *JORF* n° 0302, 30 décembre 2018, texte n° 1.

⁵³ Antérieurement, les tarifs variaient de 0,90 à 5,10 euros par kilogramme.

Un prélèvement annuel est effectué sur le produit de la redevance au profit de l'Agence française pour la biodiversité afin de mettre en œuvre le programme national visant à la réduction de l'usage des pesticides dans l'agriculture et à la maîtrise des risques y afférents. Ce prélèvement, plafonné à 41 millions d'euros, est réparti entre les agences de l'eau proportionnellement au produit annuel qu'elles tirent de cette redevance.

Les vertus de cette redevance pour pollutions diffuses ne peuvent être niées, dès lors qu'elle a été instituée dans le but de dissuader la distribution de produits phytopharmaceutiques notamment cancérigènes, mutagènes ou toxiques. Néanmoins, elle pourrait venir directement au soutien de l'agriculture biologique si l'on intégrait dans son assiette l'ensemble des produits phytopharmaceutiques non utilisables dans le cadre de ce mode de production agricole.

Ainsi, la fiscalité différenciée en faveur de l'agriculture biologique ne remplit manifestement pas ou peu ses fonctions incitative ou dissuasive. L'encadrement de ces mesures fiscales favorables au mode de production biologique par le droit de l'Union européenne explique partiellement leurs faiblesses.

II. Une fiscalité différenciée impactée par le droit de l'Union européenne

Les faiblesses de la fiscalité différenciée en faveur de l'agriculture biologique s'expliquent en partie par la marge manœuvre restreinte dont dispose le législateur pour accorder des avantages fiscaux aux entreprises utilisant ce mode de production agricole, du fait de l'interdiction des aides d'État posée par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (A). Néanmoins, certaines mesures fiscales en faveur de l'agriculture biologique, dont la plus importante, le crédit d'impôt au bénéfice des entreprises agricoles utilisant ce mode de production, entrent dans le cadre de la réglementation européenne *de minimis*, qui autorise les aides d'un faible montant. Pour autant, le législateur ne s'est que partiellement saisi de cette opportunité pour inciter les entreprises agricoles à se convertir à l'agriculture biologique ou à se maintenir dans ce mode de production, en ne concevant le crédit d'impôt que comme une variable d'ajustement des aides européennes attribuées aux entreprises du secteur (B).

A. Des mesures fiscales potentiellement concernées par l'interdiction des aides d'État

Des mesures fiscales aussi incitatives que celles adoptées par la Tunisie, exonérant totalement d'impôt sur le revenu durant dix ans, puis de 10 % par la suite, les entreprises qui se convertissent à l'agriculture biologique ou qui débutent

une exploitation selon ce mode de production⁵⁴, ne pourraient probablement pas être introduites dans notre législation fiscale nationale. En effet, les articles 107 à 109 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne interdisent les aides d'État, ou, plus précisément, définissent la notion d'aide d'État, précisent dans quelles conditions ces dernières sont ou non compatibles avec les exigences du marché intérieur et prévoient les règles procédurales applicables à toutes les mesures nationales qui reçoivent cette qualification⁵⁵.

Les articles 107 à 109 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne s'appliquent aux aides budgétaires directes accordées, au plan national, par l'État ou les collectivités territoriales, aux entreprises agricoles utilisant le mode de production biologique. Ces aides ne sont pas pour autant inexistantes, mais elles demeurent d'un montant peu élevé et entrent alors dans le champ de la réglementation européenne *de minimis*⁵⁶. Dans ce cadre, à titre d'exemples, les collectivités territoriales (régions et départements) ont mis en place des aides à la certification, à l'installation, aux investissements, etc., au profit des entreprises agricoles utilisant le mode de production biologique.

Les stipulations du traité concernent également les aides d'État sous forme fiscale. Ainsi, toutes les dispositions fiscales, y compris celles en faveur de l'agriculture biologique, sont susceptibles de devoir être soumises au contrôle de la Commission qui appréciera leur compatibilité avec les exigences du marché intérieur. Cela limite la possibilité pour le législateur d'accorder des avantages fiscaux aux entreprises agricoles utilisant le mode de production biologique⁵⁷. La Commission européenne a précisé dans ses communications qu'une aide d'État sous forme fiscale se caractérisait par la réunion de quatre critères cumulatifs, à savoir : un avantage sans contrepartie ; le financement de cet avantage au moyen d'une ressource d'État ; l'affectation de la concurrence et des échanges ; et la « sélectivité » de cet avantage, c'est-à-dire le fait qu'il favorise « certaines entreprises ou certaines productions »⁵⁸. Dans le dispositif fiscal français en faveur de l'agriculture biologique, le crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique et

⁵⁴ Voir *supra*.

⁵⁵ A. Maitrot de la Motte, « Synthèse - Aides d'État sous forme fiscale », *JCl. Fiscal Impôts directs Traité*, décembre 2016, §2.

⁵⁶ Voir *infra*.

⁵⁷ En revanche, il faut noter que certaines collectivités françaises situées outre-mer, telles que la Nouvelle-Calédonie, la Polynésie française, Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy ou encore Wallis-et-Futuna, pourraient en revanche adopter en principe tout type de mesures fiscales en faveur de l'agriculture biologique, sous réserve de voter leur budget primitif en équilibre réel, dès lors qu'elles sont considérées, au regard de l'Union européenne, comme des pays et territoires d'outre-mer, qu'elles ne sont pas soumises en principe au droit de l'Union européenne et en tout état de cause à la réglementation des aides d'État, et qu'elles sont dotées d'une autonomie fiscale.

⁵⁸ A. Maitrot de la Motte, « Synthèse - Aides d'État sous forme fiscale », *JCl. Fiscal Impôts directs Traité*, décembre 2016, §9.

l'exonération temporaire de taxe foncière sur les propriétés non bâties pouvant être instaurée par les conseils municipaux et les organes délibérants des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre au profit de certaines propriétés non bâties exploitées selon le mode de production biologique, remplissent notamment les critères caractérisant une aide d'État sous forme fiscale. Cependant, ces deux mesures échappent en partie à l'interdiction des aides d'État car elles entrent dans le champ des aides *de minimis*.

B. Des mesures fiscales pouvant néanmoins entrer dans le champ des aides de minimis

La soumission du droit fiscal national au droit européen des aides d'État fait l'objet d'une limite, d'ordre quantitatif, qui tient à ce que certaines aides, en raison de leur faible montant, sont insusceptibles d'affecter la concurrence et les échanges⁵⁹. La Commission européenne a en effet adopté des règlements qui couvrent les aides d'État d'un faible montant, dites aides *de minimis*, et dont elle considère qu'elles ne relèvent pas de l'article 107, paragraphe 1, du traité, c'est-à-dire que les aides inférieures au plafond fixé par la réglementation européenne ne sont soumises ni à l'obligation de notification, ni à celle d'une approbation préalable par les autorités européennes⁶⁰.

L'exonération temporaire de taxe foncière sur les propriétés non bâties, pouvant être instaurée par les conseils municipaux et les organes délibérants des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre au profit de certaines propriétés non bâties exploitées selon le mode de production biologique⁶¹, entre dans le champ d'application de la réglementation européenne relative aux aides *de minimis*. En effet, selon l'article 1395 G du code général des impôts, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (UE) n° 1408/2013 de la Commission, du 18 décembre 2013, relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis* dans le secteur de l'agriculture⁶². Selon le paragraphe 2 de l'article 3 de ce règlement, le montant total des aides *de minimis* octroyées par État membre à une entreprise unique ne peut excéder 15 000 euros sur une période de trois exercices fiscaux.

Le seuil de 15 000 euros sur une période de trois exercices fiscaux est aussi applicable au crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique, qui entre également dans le champ d'application de la réglementation européenne relative

⁵⁹ *Ibid.*, §30.

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ Voir *supra*.

⁶² JOUE n° L 352/9, 24 décembre 2013.

aux aides *de minimis*. L'article 244 *quater* L du code général des impôts précise en ce sens que le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect du règlement (UE) n° 1408/2013 de la Commission précité, applicable au secteur de l'agriculture. Le bénéfice du crédit d'impôt est également subordonné au respect du règlement (UE) n° 717/2014 de la Commission du 27 juin 2014 concernant l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis* dans le secteur de la pêche et de l'aquaculture⁶³. Aux termes du paragraphe 2 de l'article 3 de ce règlement, le montant total des aides *de minimis* octroyées par État membre à une entreprise unique dans le secteur de la pêche et de l'aquaculture ne peut excéder 30 000 euros sur une période de trois exercices fiscaux.

Pour apprécier les seuils *de minimis* de 15 000 ou 30 000 euros, selon les secteurs, sur trois exercices fiscaux, il convient de se placer au 31 décembre de l'année, qui constitue le fait générateur du crédit d'impôt, quelle que soit la date de clôture de l'exercice. De plus, la déclaration que doit remplir l'entreprise pour bénéficier du crédit d'impôt (n° 2079-BIO-SD) doit être accompagnée d'une déclaration sur l'honneur dans laquelle le contribuable répertorie l'ensemble des aides relevant de la réglementation européenne *de minimis*.

Malgré cette marge de manœuvre octroyée par la réglementation européenne *de minimis* au législateur, le crédit d'impôt, qui constitue pourtant l'élément majeur du dispositif fiscal français en faveur de l'agriculture biologique, ne semble avoir été conçu à aucun stade de son évolution comme un dispositif autonome destiné à développer le mode de production biologique, mais plutôt comme une variable d'ajustement des aides européennes. En effet, la justification principale de la création du crédit d'impôt en 2006 résidait dans le fait qu'il n'existait pas d'aide au profit des exploitations biologiques à l'issue de la période de conversion. Le crédit d'impôt compensait alors l'absence d'aide européenne au maintien de l'agriculture biologique⁶⁴. Le crédit d'impôt aurait été maintenu lorsque cette aide européenne au maintien a été systématisée en 2010, pour qu'il profite aux petites exploitations, de faible surface, réputées défavorisées par le système européen⁶⁵. Logiquement, la majoration du crédit d'impôt par hectare est corrélativement supprimée, mais est également instauré un plafonnement du cumul des aides européennes et du crédit d'impôt, dont les modalités révèlent la volonté du législateur de faire peser prioritairement le soutien financier public à l'agriculture biologique sur le budget européen plutôt que sur le budget national. En effet, l'article 244 *quater* L du code général des impôts précise que le montant

⁶³ JOUE n° L 190/45, 28 juin 2014.

⁶⁴ CGEDD-IGF-CGAAER, *Rapport sur le bilan du plan de développement de l'agriculture biologique 2008-2012*, *op. cit.*, p. 25 et Annexe V, p. 2.

⁶⁵ *Ibid.*

du crédit d'impôt est diminué, le cas échéant, pour que le montant résultant de la somme des aides européennes et du crédit d'impôt ne dépasse pas 4 000 €⁶⁶. À titre d'exemple, une entreprise bénéficiant de 3 500 € d'aide européenne ne pourra bénéficier que de 500 € au titre du crédit d'impôt. Le mécanisme du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique, tel qu'il est conçu actuellement, nuit à sa fonction incitative à la conversion à l'agriculture biologique ou au maintien de l'agriculture biologique. Pour être réellement incitatif, le crédit d'impôt ne devrait plus être une mesure temporaire, son montant pourrait être amené au plafond des aides *de minimis* concernant les secteurs de l'agriculture, de la pêche et de l'aquaculture, et il devrait être considéré comme un dispositif autonome dont le bénéfice n'est pas conditionné par les aides européennes.

⁶⁶ Selon la Cour des comptes, « il en résulte qu'un exploitant éligible aux aides de la PAC peut choisir lui-même, en l'absence de cadre réglementaire contraire, s'il souhaite privilégier le crédit d'impôt réputé d'usage plus aisé (déclaration sur l'imprimé 2079-BIO-SD / CERFA n° 12657) que les aides de la PAC soumises à des formulaires complexes, ou la combinaison des deux ». Cour des comptes, *L'évaluation de l'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, *op. cit.*, p. 181.