

Le régime de taxation des agriculteurs en Belgique (*)

par

Max FRANK

Professeur ordinaire à l'Université Libre de Bruxelles

Summary on p. 432

I. INTRODUCTION

Dans le cadre de cette étude, on se limitera à l'analyse des deux impôts principaux qui intéressent l'agriculture et les agriculteurs: l'I.P.P. et la T.V.A..

Nous négligerons, par contre, les droits d'accises, les droits d'enregistrement, la taxe de circulation etc., dont l'impact est moindre et surtout pour lesquels les modalités spécifiques pour l'agriculture sont peu importantes.

Nous ne traiterons pas non plus de la fiscalité européenne, car ce serait là une question qui exigerait à elle seule tout un exposé. La fiscalité européenne est d'ailleurs indissociable de la Politique Agricole Commune (P.A.C.) en général, qui est elle un sujet plus vaste encore.

(*) Nous remercions nos collègues G. Bublot et J. Dussart, ainsi que MM. J.F. Breuer et J. Gillard des informations et des conseils qu'ils nous ont donnés. L'auteur assume bien entendu l'entière responsabilité de cet article.

De quelques principes de droit fiscal

Il convient, pour commencer, de rappeler deux principes fondamentaux de notre droit fiscal, principes qui sont inscrits à l'article 112 de la Constitution belge de 1831.

1er principe: “Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts”. Cela signifie, écrit A. Tiberghien [1977, p. 27], que tous les citoyens se trouvant dans les mêmes conditions doivent être assujettis à l'impôt dans la même mesure. C'est le principe de l'équité horizontale.

2e principe: “Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi”. Cela signifie, note encore A. Tiberghien [1977, p. 27], que l'Administration ne peut renoncer à l'impôt légalement dû.

Nous aurons l'occasion de faire ressortir ultérieurement qu'à notre avis le régime fiscal des agriculteurs va à l'encontre des prescriptions de l'article 112 de la Constitution.

L'I.P.P. est, en principe, un impôt synthétique; il frappe le montant globalisé de l'ensemble des revenus: revenus professionnels, revenus mobiliers, revenus immobiliers. C'est, en outre, comme dans tous les autres pays modernes, un impôt progressif: il taxe une part d'autant plus grande du revenu que ce revenu augmente. Le taux marginal maximum de l'I.P.P. est de 76,32%, le taux moyen maximum de 71,55%. C'est un impôt qui fait dépendre la capacité contributive des seuls revenus du travail, ainsi que de la propriété et de l'entreprise des personnes physiques, abstraction faite de la hauteur de leur patrimoine, du temps de travail ou de l'effort des intéressés. C'est là certes une faiblesse de l'impôt sur le revenu. On reproche également à l'I.P.P. de constituer un frein à l'épargne et aux investissements et, dans cet ordre d'idées, de ne pas tenir compte du besoin d'autofinancement des entreprises individuelles. Mais, ce sont là des propriétés de l'I.P.P. qui affectent l'ensemble des personnes physiques et des entreprises individuelles, et donc pas spécifiquement les agriculteurs. Dans la présente recherche sur la fiscalité et l'agriculture, on traitera ces propriétés comme des données, et on se limitera à analyser les caractéristiques de l'imposition agricole qui s'écartent du modèle général.

Quant à la T.V.A., bien qu'elle soit collectée par les entreprises, elle est une taxe sur la consommation et non pas une taxe sur la production; elle ne pèse, en définitive, pas sur les producteurs, qui interviennent

simplement comme collecteurs de la taxe, mais sur les consommateurs. C'est d'ailleurs en raison de sa qualité de taxe sur la consommation que le taux de la T.V.A. frappant les produits agricoles n'est que de 6%.

2. L'I.P.P. ET LES AGRICULTEURS

2.1. Généralités

Ce qui frappe de prime abord l'observateur c'est la circonstance que la pression fiscale de l'I.P.P. sur les revenus primaires des agriculteurs et horticulteurs (ci-après simplement dénommés "agriculteurs") est 2 à 3 fois plus faible que celle que supportent les autres groupes socio-professionnels (1). Elle était, en 1976, de 5,5% pour les agriculteurs contre, par exemple, 15,3% pour les salariés, 13,7% pour les salariés et appointés, ou encore 15,8% pour les commerçants et artisans (Tableau 1). Comment expliquer cette différence? On serait tenté d'en rechercher la raison dans le niveau beaucoup plus bas des revenus primaires par ménage fiscal ou par tête des agriculteurs, comparés aux revenus correspondants des autres groupes socio-professionnels. Or il n'en est rien. Le revenu primaire *par ménage fiscal* des agriculteurs était, en 1977, à l'indice 147,4% par rapport aux salariés, à l'indice 109,7 par rapport aux salariés et appointés, à l'indice 75,0 par rapport aux commerçants et artisans. De même le revenu primaire *par tête* des agriculteurs était, en 1977, à l'indice 119 par rapport aux salariés, à l'indice 92 par rapport aux salariés et appointés et à l'indice 71 par rapport aux commerçants et artisans (Tableau 2).

L'anomalie constatée ne s'explique donc pas par un niveau beaucoup plus bas des revenus primaires des agriculteurs et horticulteurs par rapport à ceux des autres groupes socio-professionnels. Elle provient, comme on le montrera ci-après, de la sous-estimation particulièrement forte des revenus agricoles.

Quiconque est passible de l'I.P.P. a l'obligation, lorsqu'il en est requis par l'administration, de lui communiquer tous les livres et docu-

(1) Pour la justification du calcul de la pression fiscale par rapport aux revenus primaires, déduction faite de la sécurité sociale, voir M. Frank et P. Praet, Trois optiques du concept *parité des revenus* en agriculture, *Cahiers Economiques de Bruxelles*, n° 91, pp. 375. Il suffira de mentionner ici que ces cotisations ne constituent pas un revenu pour la population active, mais un revenu de transfert au stade de la formation du revenu disponible et ce, principalement, au profit de la population non active: retraités, chômeurs, invalides.

ments nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables. Toutefois, en principe, la tenue d'une comptabilité proprement dite n'est pas rendue obligatoire par la loi fiscale, sauf dans des cas particuliers. En l'absence d'une comptabilité suffisante, les bénéfices et profits d'exploitations commerciales, industrielles et agricoles et de professions libérales peuvent être déterminés, par l'administration, eu égard aux bénéfices ou profits normaux d'au moins trois contribuables similaires (CIR, art. 248, § 1er, al. 1er). C'est ce qu'on appelle la taxation *par comparaison* [A. Tiberghien, 1977, pp. 219-227]. Cette taxation par comparaison peut s'effectuer collectivement lorsque, à la demande des groupements professionnels et avec leur accord, l'administration arrête des *bases forfaitaires de taxation* (CIR, art. 248, § 1er, al. 2). L'administration établit des bases forfaitaires de taxation pour de nombreuses professions; bouchers, boulangers, hôteliers, coiffeurs, détaillants en produits alimentaires, etc.

TABLEAU 1
Pression fiscale de l'I.P.P. sur les revenus primaires
(moins cotisations de sécurité sociale)

Exercice d'imposition	Agriculteurs et horticulteurs		Salariés		Salariés et appointés		Commerçants et artisans		Ensemble des contribuables	
	p.c.	indice	p.c.	indice	p.c.	indice	p.c.	indice	p.c.	indice
1970	4,4	100,0	8,9	100,0	10,3	100,0	11,5	100,0	11,1	100,0
1972	4,4	100,0	9,7	109,0	11,2	108,7	13,1	113,9	12,0	108,1
1974	5,0	113,6	11,9	133,7	13,1	127,2	15,0	130,4	13,8	124,3
1976	5,5	125,0	15,3	171,9	13,7	133,0	15,8	137,4	16,5	148,6

Source: Institut National de Statistique, Documents internes et Dulbéa, Documents internes.

2.2. La procédure de fixation des barèmes agricoles

C'est en vertu de cette dernière disposition que sont fixés les barèmes agricoles. La grande majorité des agriculteurs y recourent (2).

La procédure de fixation des barèmes agricoles prévue par l'art. 248, § 1er, al. 2 n'a pas fait l'objet d'un arrêté royal d'exécution, ni non plus,

(2) "Ce sont ceux qui ne tiennent pas de comptes suffisants ou qui ne désirent pas faire état des comptes qu'ils tiennent lorsqu'il s'agit d'établir leur déclaration fiscale" [J. Gillard, 1978, p. 468].

apparemment, d'instructions officielles. C'est grâce à un article publié par J. Gillard, Conseiller adjoint à l'Administration Centrale des Contributions Directes [1978, pp. 219-227], que l'on connaît les grandes lignes de la procédure qui est suivie actuellement en matière de fixation des barèmes agricoles.

Cette procédure comporte trois phases:

1ère phase: la fixation de la *structure* des exploitations types;

2ème phase: le calcul du *bénéfice semi-brut* des exploitations types;

3ème phase: la détermination du *bénéfice imposable* d'une exploitation.

La *1ère phase* a pour objet la fixation, par région agricole, de l'assolement et de la composition du bétail – en un mot, la *structuree – d'une* ou de *deux* exploitations types (une pour les petites et moyennes exploitations, une autre pour les grandes). Cette structure est arrêtée chaque année de manière théorique en partant de données globales du recensement agricole au 15 mars.

La *2ème phase*, qui est la plus importante, porte sur le *calcul du bénéfice semi-brut des exploitations types*. Les groupements professionnels qui introduisent une demande de bases forfaitaires de taxation, d'une part, et les fonctionnaires des contributions, d'autre part, *calculent de manière détaillée le bénéfice semi-brut de chaque ferme type* en utilisant la *structure de cette ferme* – son assolement et la composition du bétail – et *tous autres renseignements* nécessaires à ce calcul.

La différence entre les recettes et les dépenses retenues constitue le bénéfice semi-brut qu'il suffit de ramener à l'ha pour obtenir la base du tableau – ou l'échelle – des bénéfices semi-bruts.

Les pourparlers entre groupements professionnels et l'administration débouchent généralement sur l'adoption des bases forfaitaires de taxation, communément appelées "barèmes agricoles".

Lorsque, exceptionnellement, *c'est l'impasse*, écrit J. Gillard, l'administration en informe le Ministre des finances qui peut – comme ce fut le cas pour les revenus de l'année 1976 – être amené à faire procéder à la taxation individuelle des agriculteurs. A cette fin, il prescrit à l'administration de mettre à la disposition de ses services, *à titre de normes de taxation*, les chiffres de bénéfices semi-bruts auxquels l'administration est arrivée à l'issue desdits pourparlers. Ces normes servent comme points de comparaison dès qu'elles sont admises par trois

contribuables, ce qui revient à dire que, pratiquement, l'imposition s'établit sur base de ces normes exactement comme si elles constituaient des bases forfaitaires de taxation.

La 3^{ème} phase concerne la détermination du bénéfice imposable d'une exploitation. Cette détermination comprend:

- le calcul du *bénéfice semi-brut* (superficie x bénéfice semi-brut à l'ha);
- le calcul des *bénéfices supplémentaires* éventuels (vente de lait de porte en porte, exploitations de cultures spéciales, etc.), et, le cas échéant, de *plus-values et indemnités* non visées dans les barèmes;
- la *déduction des dépenses* qui n'ont pas été prises en considération pour déterminer le bénéfice semi-brut à l'ha et qui dès lors sont déductibles individuellement: salaires, charges sociales, etc., de même que la *déduction des pertes professionnelles exceptionnelles* (pertes relatives aux cultures, si elles résultent d'événements calamiteux localisés et les pertes relatives au bétail).

Les barèmes agricoles diffèrent de région à région agricole et parfois de sous-région à sous-région agricole. Ils ont ce trait commun que le bénéfice semi-brut par ha est d'abord uniforme de 1 à 20 ha, puis dégressif entre 21 à 70 ha et de nouveau uniforme à partir de 70 ha. Au Tableau 2, on en trouvera un exemple, pour la région sablo-limoneuse – Nord du Hainaut. Les barèmes diffèrent également selon que les exploitants sont propriétaires ou locataires. De même les salaires forfaitaires par ha, susceptibles d'être déduits du bénéfice semi-brut, sont d'abord uniformes, puis progressifs, et ensuite de nouveau uniformes, toujours selon la superficie des exploitations.

Est-ce que le bénéfice par ha des exploitations agricoles est réellement décroissant? Est-il pour le surplus justifié de le moduler en fonction de la superficie des exploitations, eu égard, comme on l'a vu, à son caractère éminemment forfaitaire et général? Nous n'avons pas pu obtenir d'explication satisfaisante à ce sujet, ni au Ministère des finances, ni à l'Institut économique agricole, notamment en ce qui concerne l'uniformité du barème à partir de 70 ha. Pourtant le phénomène des économies d'échelle devrait jouer en faveur des exploitations dépassant une certaine superficie, disons 200 à 300 ha, et cela sur le plan conjugué des coûts d'exploitation, des charges financières, des prix de vente, etc. (3). L'existence de ces économies d'échelle, J. Gillard les

(3) Certes dans les toutes grandes exploitations au delà de 2000 à 3000 ha, le phénomène des économies d'échelle peut être contrecarré par certains facteurs spécifiques. Mais de pareilles exploitations n'existent pas en Belgique.

TABLEAU 2
Barème agricole pour la région sablo-limoneuse – Nord du Hainaut
(région d'Orroir à Russeignies)

ha	Bénéfice semi-brut par ha		Bénéfice semi-brut total		Salaires forf.	Différence	
	propr.	locat.	propr.	locat.		propr.	locat.
1	25.500	21.100	25.500	21.100	1.200	24.300	19.900
2	25.500	21.100	51.000	42.200	2.400	48.600	39.800
3	25.500	21.100	76.500	63.300	3.600	72.900	59.700
4	25.500	21.100	102.000	84.400	4.800	97.200	79.600
5	25.500	21.100	127.500	105.500	6.000	121.500	99.500
6	25.500	21.100	153.000	126.600	7.200	145.800	119.400
7	25.500	21.100	178.500	147.700	8.400	170.100	139.300
8	25.500	21.100	204.000	168.800	9.600	194.400	159.200
9	25.500	21.100	229.500	189.900	10.800	218.700	179.100
10	25.500	21.100	255.000	211.000	12.000	243.000	199.000
11	25.500	21.100	280.500	232.100	14.000	266.500	218.100
12	25.500	21.100	306.000	253.200	16.000	290.000	237.200
13	25.500	21.100	331.500	274.300	18.000	313.500	256.300
14	25.500	21.100	357.000	295.400	20.000	337.000	275.400
15	25.500	21.100	382.500	316.500	22.000	360.500	294.500
16	25.500	21.100	408.000	337.600	24.000	384.000	313.600
17	25.500	21.100	433.500	358.700	26.000	407.500	332.700
18	25.500	21.100	459.000	379.800	28.000	431.000	351.800
19	25.500	21.100	484.500	400.900	30.000	454.500	370.900
20	25.500	21.100	510.000	422.000	32.000	478.000	390.000
21	25.460	21.060	534.660	442.260	34.000	500.660	408.260
22	25.420	21.020	559.240	462.440	36.000	523.240	426.440
23	25.380	20.980	583.740	482.540	38.000	545.740	444.540
24	25.340	20.940	608.160	502.560	40.000	568.160	462.560
25	25.300	20.900	632.500	522.500	42.000	590.500	480.500
26	25.260	20.860	656.760	542.360	44.500	612.260	497.860
30	25.100	20.700	753.000	621.000	54.500	698.500	566.500
40	24.700	20.300	988.000	812.000	79.500	908.500	732.500
50	24.300	19.900	1.215.000	995.000	104.500	1.110.500	890.500
51	24.260	19.860	1.237.260	1.012.860	108.000	1.129.260	904.860
60	23.900	19.500	1.434.000	1.170.000	139.500	1.294.500	1.030.500
70	23.500	19.100	1.645.000	1.337.000	174.500	1.470.500	1.162.500
80	23.500	19.100	1.880.000	1.528.000	209.500	1.670.500	1.318.500
90	23.500	19.100	2.115.000	1.719.000	244.500	1.870.500	1.474.500
100	23.500	19.100	2.350.000	1.910.000	279.500	2.070.500	1.630.500

1. *Bénéfice semi-brut*

Dégression de 21 à 70 ha: 40 F par ha.

A partir de 70 ha, le bénéfice semi-brut par ha est uniforme.

2. *Montant des salaires*

Jusqu'à 10 ha, 1.200 F par ha.

A partir de 11 ha jusqu'à 25 ha: 12.000 F + 2.000 F pour chaque ha à partir du 11ème.

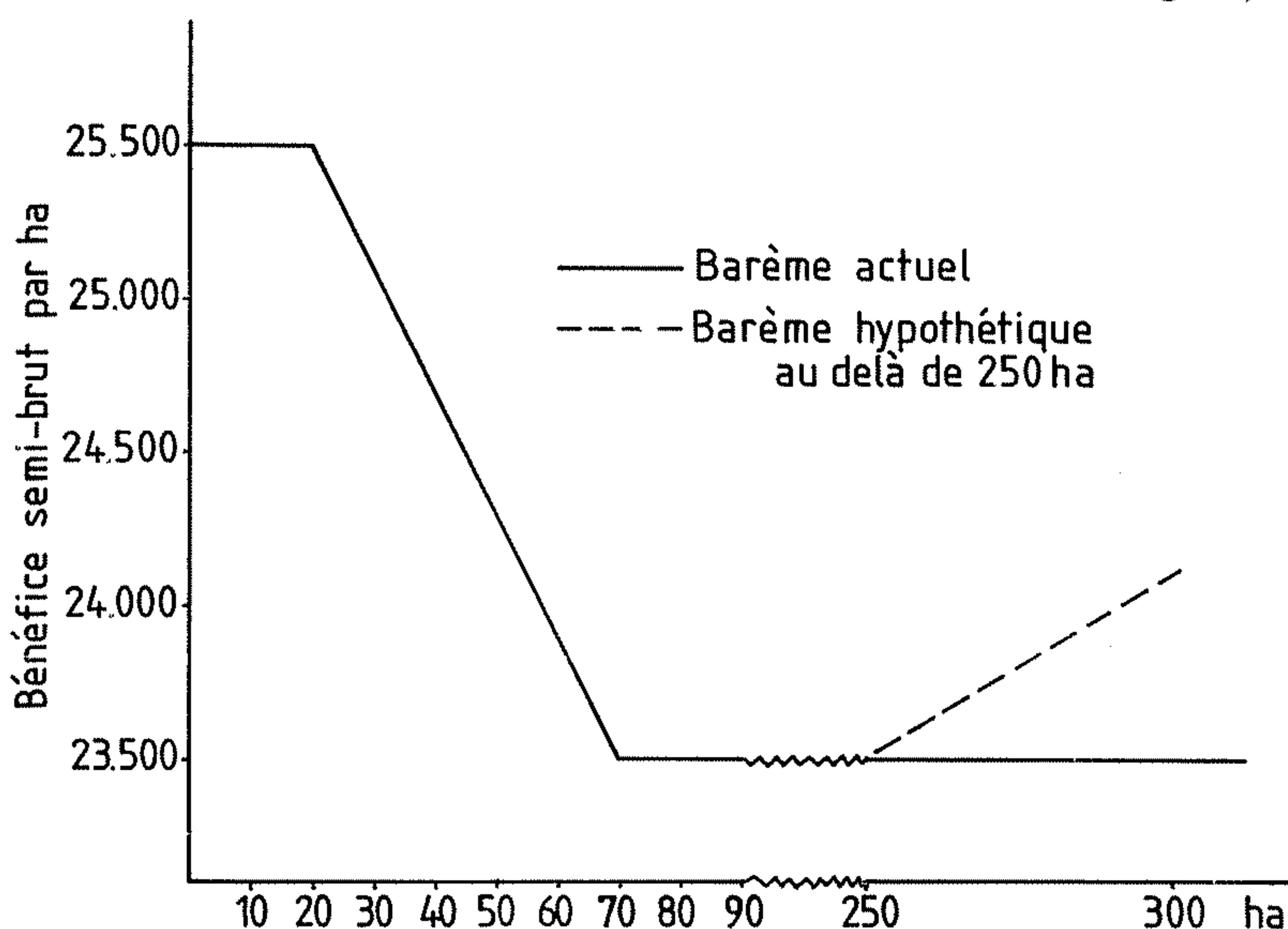
A partir de 25 ha jusqu'à 50 ha: 42.000 F + 2.500 F pour chaque ha à partir du 26ème.

A partir de 51 ha: 104.500 F + 3.500 F pour chaque ha à partir du 51ème.

Source: Bulletin des Contributions, n° 588, octobre 1980, p. 1773.

admet dans son étude sur les barèmes agricoles. Mais, précise-t-il, “la progression” constatée n’a jamais été prise en considération” [1978, p. 473]. On trouvera au graphique I le contour du barème actuel, ainsi que celui d’un barème purement hypothétique tenant compte des économies d’échelle des exploitations à partir d’une superficie de 250 ha.

FIGURE 1
Barème agricole (exercice d’imposition 1980)
Région sablo-limoneuse – Nord du Hainaut (région d’Orroir à Russegnyes)



2.3. Critique du système des bases forfaitaires de taxation

Le système des barèmes agricoles présente évidemment tant pour les contribuables que pour l’administration l’avantage de la simplicité. Il dispense les contribuables de tenir des comptes ou écritures et de délivrer des documents de vente. On leur évite ce qu’il est convenu d’appeler la paperasserie administrative. De son côté, l’administration voit sa mission de contrôle allégée et simplifiée.

Mais ces avantages s’accompagnent de toute une série d’inconvénients bien connus et communs d’ailleurs à la plupart des forfaits fiscaux. En voici les essentiels, d’après le Conseil des Impôts en France [1972, p. 664]: Par suite de cet allègement de leurs obligations comptables, les contribuables n’ont en général pas une connaissance précise des résultats dégagés par leur entreprise. La discussion entre l’administration fiscale et les entreprises ou leurs représentants se déroule sur

des bases imprécises, le compromis qui en résulte dépend parfois plus de la ténacité de l'une ou l'autre des parties que d'éléments objectifs et rationnels. Rien ne permet donc d'affirmer qu'il s'agit d'une reconstitution des résultats proche de la réalité. Il en résulte inéluctablement un sentiment d'insatisfaction à l'issue de la discussion pour les deux parties et parfois même une certaine irritation.

Une telle procédure, fait encore remarquer le Conseil des Impôts, ne peut donc être tenue pour satisfaisante, compte tenu de l'importance croissante du prélèvement fiscal direct et de la nécessité d'améliorer la connaissance des revenus des non-salariés. Cette réflexion, à l'heure de la politique de modération des revenus – de tous les revenus, selon le Gouvernement – revêt, on en conviendra, une résonance toute particulière.

L'idée que les forfaits agricoles ont souvent pour effet d'accommoder les agriculteurs à ne pas tenir une comptabilité suffisante et à se priver ainsi d'une connaissance précise des résultats dégagées par leur entreprise, est développée, sous une forme différente, par H.R. Keymeulen de l'Institut économique agricole. "On sait, écrit-il, qu'en général la tenue d'une comptabilité exerce une influence améliorante sur les résultats d'exploitation" [1976, P. 16]. On est ainsi en droit de se demander si les grands groupements professionnels des agriculteurs en Belgique, en défendant le maintien généralisé des barèmes agricoles, ne se font pas les avocats d'une cause éminemment rétrograde sous l'angle de la bonne gestion des entreprises de leurs mandants.

L'inconvénient majeur du système des bases forfaitaires de taxation réside évidemment dans une appréhension très imparfaite de la matière imposable. Ce problème se pose d'une manière particulièrement aiguë en agriculture. En Belgique, on vient de le voir, la fixation des barèmes agricoles est essentiellement basée sur la structure de *une* ou de *deux* exploitations types par région seulement, structure tenant compte d'un nombre très limité d'éléments propres à chaque exploitation, à savoir l'assolement et la composition du bétail.

D'après J. Gillard, il peut en résulter des inégalités choquantes. C'est ainsi que, écrit-il, en raison de la structure des fermes types:

- *une production exceptionnellement favorable* dans une spéculation donnée se répercute sur le bénéfice porté en compte à *tous* les agriculteurs de la région considérée, y compris ceux qui ne s'adonnent pas à cette spéculation (exemple: culture de la pomme de terre en 1976);

- par contre, toujours à cause de cette structure, *une récolte désastreuse par suite d'intempéries générales* a une incidence sur les bénéfices de tous les agriculteurs de la région; il s'ensuit que ceux qui ont réellement été victimes de ces intempéries parce qu'ils s'adonnent à la spéculation en cause finissent par être surtaxés, alors que les autres tirent avantage de la situation;
- *les recettes à l'ha et la plupart des dépenses à l'ha*, portées en compte à tous les exploitants d'une même région, sont identiques, alors qu'en réalité les charges d'exploitation sont incontestablement plus lourdes dans des cas déterminés, même à recettes égales. C'est notamment le cas pour les *amortissement du matériel* qui diffèrent fortement d'une ferme à l'autre, en raison directe du degré de mécanisation.

“Bref, conclut J. Gillard, le système actuel par lequel on prétend réaliser une taxation équilibrée sur une période de plusieurs années ne permet pas, en fait, de réaliser cet équilibre entre les différents exploitants... En définitive, on ose presque dire que cette structure aboutit à des injustices et ne donne plus satisfaction à personne.” [1978, p. 476].

Les considérations qui précèdent, on l'a déjà souligné, s'appliquent mutatis mutandis à tous les autres forfaits en matière de fixation des bases de taxation. Il serait dès lors intéressant d'étendre à l'ensemble la présente étude.

2.4. La sous-estimation fiscale des revenus agricoles

2.4.1. Sous-estimation fiscale générale des revenus agricoles

Les barèmes agricoles sont à l'origine d'une *sous-estimation fiscale* générale des revenus agricoles, sous-estimation qu'il ne faut pas confondre avec la *fraude fiscale*. ⁽⁴⁾

⁽⁴⁾ La *fraude fiscale* vise essentiellement le recours à des procédés illégaux, susceptibles d'être sanctionnés comme tels par des mesures répressives d'ordre administratif ou pénal, dans le but d'échapper en tout ou en partie à l'impôt

La *sous-estimation fiscale* correspond à la perte de matière imposable qui résulte du fait que, dans certains cas, l'administration et le contribuable recourent de commun accord, pour la détermination de l'assiette de l'impôt ou de certains éléments de cette assiette (recettes ou dépenses), à des forfaits non formellement exprimés (en chiffres absolus ou en pourcentages) dans les textes législatifs; dans cette éventualité, il y a “sous-estimation fiscale” dans la mesure où les forfaits utilisés sont inférieurs à la réalité, s'il s'agit des éléments de “recettes” imposables, ou supérieurs s'il s'agit de “dépenses ou charges” déductibles.

[M. Frank, E. Delcourt et E. Rosselle, 1973, p. 115].

D'après des estimations effectuées par E. Rosselle, en 1972, la sous-estimation des bénéfices imposables aurait été de 63,5% pour l'année culturelle 1959-60 (dans le cadre de l'ancien régime de la taxe professionnelle et de l'impôt complémentaire personnel), de 56,8% pour l'année culturelle 1963-64 (dans le cadre du système fiscal actuel) [M. Frank, E. Delcourt et E. Rosselle, 1973, pp. 169 à 193]. De son côté, un Groupe de travail de fonctionnaires chargé, en 1972, par le Ministre des Finances, de l'examen de nos travaux sur la fraude et la sous-estimation fiscales en Belgique, a lui également procédé à des évaluations. Ce groupe a retenu un taux de sous-estimation des revenus agricoles de 56,8% pour 1966, de 47,0% pour 1968 et de 59,0% pour 1970. Ces évaluations de E. Rosselle, en 1972, et du Groupe de travail fraude du Ministère des finances, en 1973-75, concordent avec celles que nous avons effectuées dans ce domaine, dès 1960, dans le cadre d'une analyse macro-économique de la fiscalité belge [M. Frank, 1960, pp. 204-212]. (5)

Il est intéressant de comparer ces évaluations avec des évaluations analogues effectuées en France, un des derniers pays où l'on recourt également à un régime de taxation forfaitaire des revenus agricoles. D'après le Conseil des Impôts, la comparaison des bénéfices forfaitaires retenus par les commissions départementales ou par la commission nationale avec les bénéfices qui résultent des comptes d'exploitation types établis par l'administration fiscale, montre que les premiers sont en moyenne *inférieurs de moitié* aux seconds en matière de polyculture pour les années 1968, 1969 et 1970. En rapprochant les évaluations retenues dans le cadre de la comptabilité nationale et les statistiques fiscales, il a été possible, d'après le Conseil des Impôts, d'estimer à 77% pour 1965 le taux de sous-estimations des bénéfices des exploitations agricoles retenus pour le calcul de l'impôt sur le revenu. Enfin, une enquête faite par l'Inspection générale des finances sur base des résultats de 1970, conduit à un taux de sous-estimation des revenus agricoles de l'ordre de 68,8% [Conseil des Impôts, 1972, p. 678]. On constate ainsi qu'en France la sous-estimation par le fisc des revenus

(5) La méthode suivie pour évaluer la sous-estimation fiscale des agriculteurs est exposée en détail dans l'étude de 1973 de M. Frank, E. Delcourt et E. Rosselle. Le groupe de travail "fraude" du Ministère des Finances, a exprimé l'avis que voici à ce sujet: "En conclusion, le groupe de travail a marqué son accord sur l'aspect méthodologique de l'étude de M. Rosselle et admet que la sous-estimation fiscale des bénéfices agricoles pourrait être de l'ordre de 57%. Il peut également accepter la thèse de M. Frank selon laquelle cette sous-estimation a peu varié de 1963-1964 à 1965-1966". [Groupe de travail chargé de l'examen des travaux du professeur Frank, 1973, p. 27].

agricoles atteint au moins des proportions aussi élevées qu'en Belgique.

Si donc les forfaits agricoles peuvent sur le plan ponctuel, tantôt pénaliser et tantôt privilégier les exploitants agricoles les uns par rapport aux autres, on relève sur le plan général une sous-estimation des revenus agricoles qui se situe entre 50 et 60% en dedans, en d'autres termes, les revenus agricoles retenus par le fisc doivent être multipliés par 2, voire 2,5, pour obtenir les revenus réels.

2.4.2. *Sous-estimation fiscale interne*

Par sous-estimation fiscale *interne* nous entendons les inégalités qui résultent de la sous-estimation fiscale, selon la hauteur des revenus des exploitations. Ces inégalités ont pour origine la progressivité de l'I.P.P.. De deux exploitations, bénéficiant d'un même taux de sous-estimation de leurs revenus, ce sera celle dont le revenu en valeur absolue est le plus élevé qui, du fait de la progressivité de l'impôt, en retirera en valeur absolue et en valeur relative l'avantage le plus important.

Pour évaluer la sous-estimation fiscale interne, on doit calculer la sous-estimation fiscale des revenus et la perte d'impôt qui en résulte par déciles ou par classes de revenus. Disposant, pour l'année 1969, des données relatives à la sous-estimation des revenus agricoles par déciles et par classes de revenus, il a été possible d'évaluer la perte d'I.P.P. qui en découle. A cet effet, il a bien entendu été nécessaire d'ajouter à la sous-estimation des revenus professionnels agricoles, la fraude des autres revenus professionnels du ménage fiscal, la sous-estimation de leurs revenus immobiliers et, enfin, la fraude de leurs revenus mobiliers. Ventilée par déciles, la perte moyenne d'I.P.P. par déclaration dans le chef du Trésor, ou si l'on veut le dégrèvement fiscal obtenu par déclarant, varie pour l'exercice d'imposition 1970, entre 12.770 Fb. pour les agriculteurs du 1er décile et 145.957 Fb. pour ceux du 10ème décile, soit un écart de 1 à 11 entre l'avantage retiré par les uns et les autres. Par rapport au dégrèvement moyen par déclaration pour l'ensemble des agriculteurs, ceux du 1er décile se situent à 34.721 Fb. en-dessous de la moyenne, ceux du 10ème décile à 98.466 Fb. au-dessus de celle-ci (Tableau 3). Ventilé par classes de revenus nets taxables et non plus par déciles, le dégrèvement moyen par déclaration varie, en 1970, entre 13.863 Fb. pour les agriculteurs de la classe de revenus 30.000 à 50.000 Fb. et 1.892.857 Fb. pour ceux de la classe de revenus supérieure à 1 million de Fb., soit un écart de 1 à 137 entre l'avantage retiré par les uns et les autres (Tableau 4). Bref un os à ronger pour les moins favorisés, un cadeau somptuaire pour les mieux nantis.

TABLEAU 3

Perte d'I.P.P., par déciles, résultant de la sous-estimation et de la fraude fiscales des agriculteurs et horticulteurs
Exercice d'imposition 1970 (revenus 1969) (a)

Déciles	Perte pour ensemble des déclarations		Perte par déclaration		
	En 10 ⁹ FB	En p.c. du total	En FB	Indice	Ecart par rapport moyenne (FB)
1er	0,01	2,7	12.770	100,0	-34.721
2e	0,15	4,0	18.980	148,6	-28.511
3e	0,18	4,7	22.346	175,0	-25.145
4e	0,22	5,7	26.922	210,8	-20.569
5e	0,26	6,9	32.592	252,2	-14.899
6e	0,29	7,6	36.142	285,2	-11.349
7e	0,40	10,4	49.191	385,2	+ 1.700
8e	0,44	11,7	55.699	436,2	+ 8.208
9e	0,63	16,7	79.203	620,2	+31.712
10e	1,17	30,7	145.957	1.143,0	+98.466
Ensemble	3,8 (a)	100,0	47.491	371,9	—

(a) Dont 3,4 milliards imputables à la sous-estimation fiscale et 0,4 milliard à la fraude fiscale.

Source M. Frank, La fraude fiscale en Belgique, Edit. de l'Université de Bruxelles, 1977, pp. 42 et 47.

Cette progression de la perte d'impôt, au fur et à mesure que l'on s'élève dans la hiérarchie des revenus, s'explique par la progressivité du taux marginal de l'I.P.P. qui aurait dû frapper les revenus sous-estimés ou fraudés (en 1970, 20,8% pour la classe des revenus de 30.000 à 50.000 Fb., 60,3% pour la classe des revenus supérieurs à 1.000.000 Fb.).

Au total, la perte d'impôt imputable aux agriculteurs et horticulteurs a été évaluée par le Groupe de travail fraude du Ministère des finances à 3,8 milliards pour l'exercice d'imposition 1970, dont environ 3,5 milliards imputables à la sous-estimation des revenus agricoles faisant l'objet de forfaits. Ces évaluations se rapportent à l'exercice d'imposition 1970. Depuis lors, le Ministère des finances n'a plus procédé à des évaluations relatives à la sous-estimation fiscale des revenus agricoles. Il s'agit pourtant d'un groupe socio-professionnel pour lequel les données quantitatives nécessaires et la méthode de calcul suivie pour évaluer le sous-estimation fiscale ont été explicitement approuvées par le

Groupe de travail fraude du Ministère des finances (6). A la lumière des données du tableau 1 et en raison de l'accroissement nominal de la matière imposable, il y a de bonnes raisons de penser que les évaluations relatives à la perte d'impôt imputable aux barèmes agricoles en 1970, peuvent être multipliées au moins par deux pour l'exercice d'imposition 1976, soit une perte de quelque 7 milliards et un montant plus élevé encore pour l'exercice 1980.

Il est inévitable que la sous-estimation fiscale interne occasionnée par des barèmes agricoles *s'accroît dans le temps*. De nombreux chercheurs ont, en effet, établi que la dispersion des revenus agricoles a augmenté ces deux dernières décades. C'est ainsi que, selon J. Herinckx, J.F. Breuer et B. Lange [1981, p. 398] le coefficient de Gini relatif à la dispersion des revenus agricoles par unité de travail est passé de 0,2616 pour 1966-67 à 0,3309 pour 1977-78. Ce qui les amène à observer que "les riches s'enrichissent plus vite que les pauvres" [1981, p. 000]. Dès lors, transposer les résultats de l'analyse de la sous-estimation fiscale par déciles ou par classes de revenus effectuée pour *une année déterminée*, l'exercice d'imposition 1970 en l'occurrence, à ceux d'une analyse portant sur *plusieurs années*, suffit pour aboutir à la constatation que la sous-estimation fiscale interne des revenus agricoles augmente dans le temps. En d'autres termes, les agriculteurs les mieux nantis retirent de la sous-estimation fiscale des revenus, au fur et à mesure que le temps passe, un avantage de plus en plus important par rapport à ceux obtenus par les moins bien placés.

2.4.3. *Sous-estimation fiscale externe*

Par sous-estimation fiscale *externe* nous entendons les inégalités qui résultent du fait que l'ampleur de la sous-estimation fiscale diffère selon les groupes socio-professionnels. Pour établir cette sous-estimation fiscale externe nous nous sommes demandé comment se répartirait, pour l'exercice d'imposition 1970, la charge fiscale non modifiée au niveau de l'ensemble des contribuables, mais en l'absence de toute fraude et sous-estimation de la matière imposable [M. Frank, 1977, pp. 44 à 47]. On trouvera au Tableau 5 le résultat de cette simulation en ce qui concerne les agriculteurs et les horticulteurs. La simulation fait ressortir qu'en absence de toute fraude et sous-estimation fiscales et à rendement fiscal constant (donc en réduisant les taux de taxation des revenus), les agriculteurs de la classe de revenus 30 à 50.000 Fb. paie-

(6) Voir à ce sujet renvoi (5).

raient, en moyenne, 8.056 Fb. en plus, ceux de la classe de revenus de 500.000 à 1.000.000 Fb. en moyenne un surcroît de 223. 158 Fb., soit vingt-deux fois davantage que les premiers. Ces données peuvent également être multipliées par deux pour les actualiser.

TABLEAU 4

Perte d'I.P.P., par classe de revenus, résultant de la sous-estimation et de la fraude fiscales des agriculteurs et horticulteurs – Exercice d'imposition 1970 (revenus 1969) (a)

Classes de revenus (en milliers de FB)	Nombre de cas	Perte pour l'ensemble des déclarations En 10 ⁹ FB	Perte par déclaration		
			En FB	Indice	Ecart par rapport à la moyenne
1. — 30	723	—	—	—	—
2. 30 à 50	6.466	89	13.863	100,0	— 33.628
3. 50 à 70	20.933	440	21.224	153,1	— 26.267
4. 70 à 100	20.307	661	33.477	241,5	— 14.014
5. 100 à 150	19.154	997	53.585	386,5	+ 6.094
6. 150 à 200	10.897	992	95.541	689,2	+ 48.050
7. 200 à 500	2.537	417	179.124	1.292,1	+ 131.633
8. 500 à 1.000	296	99	410.788	2.963,2	+ 363.297
9. 1.000 et +	60	106	1.892.857	13.654,0	+1.845.366
Classes 1 à 9		3.800	47.491	342,6	—

(a) Dont 3,4 milliards imputables à la sous-estimation fiscale de 0,4 milliard à la fraude fiscale.

Source: Groupe de travail fraude fiscale, Ministère des finances, documentation interne.

Ainsi donc si, comme on l'a vu, la sous-estimation fiscale interne a pour effet de permettre aux agriculteurs et horticulteurs les plus riches de retirer un avantage de loin plus substantiel des barèmes agricoles que les plus pauvres, la sous-estimation fiscale externe des barèmes agricoles a, de son côté, pour résultat de les avantager tous, au détriment des contribuables des autres groupes socio-professionnels. Mais, on l'a vu, cet avantage est fort réduit pour les agriculteurs et horticulteurs les plus pauvres, par contre, très élevé pour ceux qui sont les plus riches.

2.4.4. Sous-estimation fiscale entre régions

Si on disposait de données statistiques relatives aux revenus déclarés au fisc par région ou sous-région, on s'apercevrait également que les

agriculteurs des régions les plus riches tirent un avantage de loin supérieur de la sous-estimation fiscale des revenus agricoles à celui obtenu par les agriculteurs des régions les plus pauvres. Les écarts de revenus entre régions agricoles sont en effet très importants. C'est ainsi que A. Villers [1976, p. 9] montre "qu'entre les revenus moyens de la région la plus défavorisée (Ardenne ou région jurassique) et de la région la plus favorisée (les Polders), il y a toujours eu un écart au moins égal à 50 p.c. du revenu moyen à l'échelon national". J.F. Breuer et B. Lange [1979] arrivent à la même conclusion. Dès lors, appliquer au cas de la disparité interrégionale le raisonnement tenu ci-dessus à propos de l'évolution dans le temps de la sous-estimation fiscale des revenus agricoles par déciles ou par classes de revenus, suffit pour inévitablement aboutir à la conclusion que les agriculteurs et horticulteurs des régions les plus riches retirent des barèmes agricoles un bénéfice beaucoup plus grand que ceux des régions les plus pauvres. Ainsi donc à l'inégalité fiscale croissante entre agriculteurs d'une même région, vient se superposer l'inégalité fiscale entre régions, dont les effets ne sont pas moins pervers et injustes.

TABLEAU 5
Inégalité fiscale (valeur moyenne en F) pour les agriculteurs et horticulteurs par rapport à l'ensemble des contribuables, résultant de la sous-estimation et de la fraude fiscales de l'I.P.P. pour l'exercice d'imposition 1970 (revenu 1969)

Classes de revenus (en milliers de F)	Inégalité fiscale moyenne en FB (par déclaration)	Indices classe 30 à 50.000 = 100
– 30 à	..	
30 à 50	– 8.056	100,0
50 à 70	– 10.958	136,0
70 à 100	– 16.877	209,5
100 à 150	– 26.670	331,1
150 à 250	– 46.643	579,0
200 à 500	– 88.133	1.094,0
500 à 1.000	–223.158	2.270,0
1.000 et plus

- · signifie soit que le montant en valeur moyenne est < 100 FB, soit que le nombre de contribuables est < 100.
- signifie qu'en absence de fraude ou/et de sous-estimation fiscales, et à rendement fiscal total constant, les contribuables du groupe agriculteurs et horticulteurs devraient supporter une charge fiscale plus élevée.

Source: M. Frank, La fraude fiscale en Belgique, Editions de l'Université, Bruxelles, 1977, p. 45.

2.5. Réformes proposées

Comment mettre un terme à une situation aussi malsaine? D'après J. Gillard [1978, pp. 476 à 479], un Groupe de travail a été créé en son temps, par le Ministre De Clercq, comprenant des délégués des groupements professionnels d'agriculteurs et des fonctionnaires de l'administration des contributions, en vue d'étudier un projet de réforme de la structure des barèmes (7). Il résulte des travaux de ce Groupe qu'une solution pourrait être trouvée par le biais d'une *diversification plus poussée* des bases forfaitaires de manière à mieux tenir compte des différentes situations qui se présentent dans les fermes, diversification qui devrait bien entendu s'accompagner d'une individualisation de la plupart des postes de dépenses professionnelles.

Deux possibilités apparaissent d'après ce groupe.

1. Soit le calcul de chiffres de bénéfices semi-bruts selon un canevas similaire à celui utilisé jusqu'à présent, étant entendu que, par région, au lieu de *deux au maximum*, comme à l'heure actuelle, une *dizaine de fermes types* devraient être retenues suivant les spéculations dominantes;
2. Soit la détermination de bénéfices semi-bruts, non plus par exploitation type, mais bien selon *toute une série de spéculations* dans chaque région [J. Gillard, 1978, pp. 476-479].

L'une et l'autre mesure présenteraient un progrès sensible par rapport à la situation actuelle et il serait d'ailleurs possible de les améliorer et de les combiner. Nous pensons cependant que l'on devrait pousser la réforme plus loin et compléter les réformes envisagées par les trois suivantes:

1. Exclure du recours aux bases forfaitaires de taxation les entreprises agricoles dont le chiffre d'affaires ou la superficie dépasse un certain plafond;
2. En dessous de ces plafonds fixer les taux des barèmes agricoles à un niveau légèrement pénalisateur;
3. Instaurer, en ce qui concerne la fixation des barèmes agricoles, une procédure plus transparente et moins arbitraire.

(7) Une mesure dans ce sens avait déjà été préconisée en 1977 par le député M. Delhayé [Annales parlementaires, Chambre des Représentants, 1977, p. 67].

L'exclusion du régime des forfaits des entreprises agricoles dont le chiffre d'affaires dépasse un certain montant est une proposition qui s'inscrit en droite ligne dans la tradition du droit fiscal belge et de celui de la plupart des pays modernes qui recourent encore à des régimes de taxation simplifiés en faveur des petites entreprises. On en trouve de multiples exemples, tant en matière d'I.P.P. que pour la T.V.A.. Le principe énoncé ne peut pas raisonnablement être contesté. La fixation de la limite de l'application des forfaits agricoles est, par contre, une question d'appréciation. On pourrait d'ailleurs à cet égard procéder par étapes.

La proposition de conférer aux barèmes agricoles un caractère légèrement pénalisateur, au-delà d'une certaine superficie ou du chiffre d'affaires des exploitations, procède de l'idée que le système des forfaits comporte, comme on l'a vu, de nombreux inconvénients et qu'il y a donc lieu d'encourager les exploitants agricoles à opter, soit en faveur du régime normal de taxation, soit au moins pour un régime de comptabilité simplifiée. Le Code des impôts sur les revenus prévoit déjà à l'heure actuelle des règles de comptabilité simplifiée pour le commerce de détail par exemple. En France, les taux forfaitaires en matière de remboursement de la T.V.A. supportée par les agriculteurs, en amont, sont pénalisateurs, précisément dans le même but.

En suggérant, enfin, d'instaurer une procédure plus transparente et moins arbitraire que celle suivie à l'heure actuelle en matière de fixation des barèmes agricoles, nous croyons également nous inspirer des grands principes de notre droit fiscal, voire de notre droit constitutionnel tout court. Nous ne faisons d'ailleurs que reprendre en la matière un avant-projet de loi mis au point, en 1962, par la Commission Ganshof van der Meersch, de la réforme de la procédure fiscale (8). Ce projet vise d'une manière essentielle, tout en sauvegardant les prérogatives du Ministre des finances, d'une part, à substituer à l'accord conjoint de l'administration et des groupements professionnels intéressés, celui de commissions qui comprendraient, en nombre égal, des fonctionnaires fiscaux et des représentants de ces groupements ainsi qu'une personnalité impartiale qui assumerait la présidence et, d'autre part, à assurer, par voie d'arrêtés insérés au Moniteur belge, la publicité des décisions intervenues dans le domaine des bases forfaitaires de taxation.

(8) Cet avant-projet de loi est le seul projet de la Commission de la réforme de la procédure fiscale qui n'ait pas été publié par le Ministère des finances. On en trouvera une version officieuse en néerlandais dans *Zwart Geld* [1980, pp. 251-252].

De ces trois réformes, la première et la seconde nous paraissent les plus importantes. La troisième ne peut qu'avoir une portée pratique limitée. Elle se justifie cependant dans un Etat de droit et s'inspire d'un des principes fondamentaux de notre démocratie: la publicité donnée aux actes des pouvoirs publics.

Dernière remarque: la loi de redressement relative aux dispositions fiscales et financières du 10 février 1981 prévoit, à son article 28, que le Roi peut modifier la mission et la composition du Conseil supérieur des finances. Cette disposition a, entre autres, pour but de "pouvoir créer un Groupe de travail qui sera chargé de l'étude des problèmes concernant l'application pratique de l'impôt et de la préparation d'un programme de réorganisation et d'améliorations techniques en la matière" [Doc. Chambre des Représentants, 716 (1980-1981), n° 1, p. 11]. Nous suggérons que l'on confie à ce groupe de travail la mission d'analyser les barèmes agricoles et de proposer au Gouvernement les réformes qui s'imposent.

3. LA T.V.A. ET LES AGRICULTEURS

3.1. Dispositions légales et réglementaires

Les exploitations agricoles bénéficient en matière de T.V.A. d'un régime spécifique. La règle générale veut que les assujettis acquittent la T.V.A. sur leurs ventes, déduction faite de la T.V.A. acquittée sur leurs achats. L'exploitant agricole, par contre, ne doit pas verser la T.V.A. sur ses ventes et il obtient, pour le surplus, par ses clients, le remboursement forfaitaire de la T.V.A. qu'il a acquittée sur ses propres achats. Le montant du remboursement est fixé forfaitairement, depuis le 1er avril 1974, à 6% de la base d'imposition, sauf pour les livraisons de bois où ce pourcentage est de 2% depuis l'instauration de la T.V.A.. Dans certains cas seulement l'exploitant agricole est soumis au régime ordinaire ou, éventuellement, au régime forfaitaire des petites entreprises comme, par exemple, les livraisons effectuées sur les marchés, par colportage, etc. Les taux de T.V.A. sur les *achats* des exploitants agricoles sont soit 6% (engrais, semences, plants, bétail, aliments composés, etc.), soit 16% (produits phyto-pharmaceutiques, matériel agricole, etc.). Quant aux produits de l'agriculture, de l'élevage et de l'horticulture, ils sont, en principe, soumis, en aval, au taux de 6%.

Cette brève esquisse du régime de T.V.A. appliqué aux exploitations agricoles et horticoles a montré qu'on leur a réservé un régime

comportant des facilités particulières. En réalité, les dispositions que nous venons de rappeler ont eu pour but de transposer, dans le système de la T.V.A., les avantages dont elles jouissaient du temps de l'ancienne taxe de transmission. Il est significatif de signaler à ce propos que les groupements professionnels des agriculteurs avaient d'abord revendiqué le non-assujettissement de leur branche à la nouvelle taxe.. Mieux éclairés dans la suite, ils ont compris que le régime que nous venons de rappeler leur était plus avantageux que le non-assujettissement, notamment sur le plan des investissements.

3.2. Critique du régime actuel

Le régime de T.V.A. appliqué aux agriculteurs est conforme aux directives du Conseil des Communautés Européennes et notamment à celles de la Sixième directive du 17 mai 1976. Cette Sixième directive prévoit, en effet, que les Etats membres ont la faculté d'appliquer aux producteurs agricoles, pour lesquels l'assujettissement au régime normal de la T.V.A. ou, le cas échéant, au régime simplifié des petites entreprises, se heurterait à des difficultés, *un régime forfaitaire de remboursement des charges de T.V.A. supportées par les producteurs agricoles sur leurs achats*. Toujours en vertu de la Sixième directive, les pourcentages forfaitaires de remboursement ne peuvent avoir pour effet de procurer à l'ensemble des agriculteurs forfaitaires des remboursements supérieurs aux charges de la T.V.A., en amont.

Est-ce que les pourcentages forfaitaires de compensation, fixés en Belgique, comme on l'a vu, à 6% – et à 2% pour les ventes de bois – satisfont à cette dernière condition de la Sixième directive? Nous n'avons pas pu obtenir les informations nécessaires à ce sujet au Ministère des finances. Il y a cependant des raisons qui incitent à avoir des doutes quant au caractère adéquat de ce taux de remboursement de 6%, entré en vigueur le 1er août 1974 ⁽⁹⁾. En juillet 1974, on ne disposait que des comptes nationaux de 1973 et du tableau Entrées-Sorties de 1970, deux sources indispensables pour fixer les taux de remboursement de telle manière à ne pas enfreindre la disposition de la Sixième directive que nous venons de rappeler. Or, depuis le début des années septante, la structure en quantité et en valeur des achats et des ventes de l'agriculture a subi des modifications significatives, qui justifient sinon pas une révision, du moins un réexamen en profondeur du coefficient de rem-

⁽⁹⁾ Il avait été fixé à 5% pour les opérations effectuées jusqu'au 30 juin 1971 et à 5,5% pour celles effectuées du 1er juillet 1971 jusqu'au 30 juillet 1974. A partir du 1er août 1974, il a été porté à 6%.

boursement de 6%. Car il s'agit en l'occurrence d'un mécanisme financier de l'ordre de plusieurs dizaines de milliards, dont l'incidence économique, notamment sur le plan des prix, est considérable ⁽¹⁰⁾.

Peut-on inférer de la constatation que le nombre d'agriculteurs ayant opté en faveur du régime ordinaire de la T.V.A. et qui renoncent donc au remboursement forfaitaire, n'atteint, au 1er octobre 1980, que 3,6% du total des assujettis (contre 4,7% le 1er mars 1971) – en ce compris un nombre indéterminé d'entreprises débordant le cadre d'une activité agricole proprement dite –, que le taux de 6% a été fixé à un niveau plutôt généreux? A lui seul cet élément ne paraît pas suffisant pour trancher la question.

Supposons, un instant, que le pourcentage forfaitaire de remboursement de 6% satisfasse aux exigences de la Sixième directive de ne pas procurer globalement aux agriculteurs forfaitaires des remboursements supérieurs à leurs charges de T.V.A. en amont. Même dans cette hypothèse, le remboursement forfaitaire de 6% ne serait pas moins complètement inadéquat au niveau des agriculteurs considérés individuellement. La charge réelle de T.V.A. supportée en amont par les agriculteurs varie, en effet, sensiblement selon l'étendue des exploitations et la nature des spéculations. Le forfait unique de 6% (sauf pour les ventes de bois) doit, en outre, toutes choses égales d'ailleurs, pénaliser les exploitations procédant à des achats importants, notamment sur le plan des investissements, donc en principe les entreprises les plus progressistes, par rapport aux exploitations à faibles achats, donc en principe les entreprises les moins performantes. Bref, le mécanisme du pourcentage forfaitaire de remboursement de 6% en matière de T.V.A. paraît aussi aveugle, non transparent et économiquement inadéquat que le sont les barèmes agricoles sur le plan de l'I.P.P.

3.3. Propositions de réforme

Pour pallier certains inconvénients du régime actuel de remboursement forfaitaire uniforme de 6%, nous songeons aux mesures suivantes:

1. La diversification du taux de remboursement forfaitaire, soit selon des fermes types, soit selon les spéculations, voire suivant une combinaison de ces deux critères;

⁽¹⁰⁾ L'Administration des finances ne dispose pas de données relatives au montant des remboursements de T.V.A. aux agriculteurs.

2. L'attribution d'un caractère légèrement pénalisateur à ces taux, pour amener progressivement les exploitants agricoles à opter, soit en faveur du régime normal de T.V.A., soit du moins pour le régime simplifié des petites entreprises ⁽¹¹⁾;
3. La limitation du remboursement forfaitaire aux entreprises dont le chiffre d'affaires (ou tout autre critère adéquat) ne dépasse pas un certain plafond.

Dernière suggestion, mais qui revêt à notre avis une importance toute particulière. Ne devrait-on pas, comme en France, confier à l'Etat le soin de rembourser aux exploitants agricoles la T.V.A. supportée par eux en amont, plutôt qu'à leurs clients? Cette procédure présenterait de multiples avantages, à savoir de:

1. conférer aux transactions entre les agriculteurs et leurs clients un caractère hors taxe plus transparent;
2. introduire un mécanisme d'auto-surveillance en ce qui concerne le mécanisme de remboursement;
3. mettre un terme à toute une série de pratiques frauduleuses, qui sont rendues possibles par le régime actuel.

Ces propositions s'inscrivent en droite ligne tant dans l'esprit que dans la lettre de la Sixième directive de la Commission des Communautés Européennes du 17 mai 1977. A l'article 25, alinéa 3, de cette directive, il est en effet question non pas d'un seul pourcentage forfaitaire de compensation, mais de "pourcentages forfaitaires de compensation", donc de plusieurs. L'alinéa 3 de l'article 25 prévoit, en outre, que les Etats membres peuvent réduire ces pourcentages jusqu'au niveau zéro. Enfin, l'alinéa 9 de ce même article laisse la faculté aux Etats membres d'exclure du régime forfaitaire certaines catégories de producteurs agricoles, ainsi que les producteurs agricoles pour lesquels l'application du régime normal de la T.V.A. ou, le cas échéant, du régime particulier pour les petites entreprises, ne présente pas de difficultés administratives.

La révision de régime belge des pourcentages forfaitaires de compensation en matière de T.V.A. devrait évidemment aller de pair avec celle du régime des barèmes agricoles de l'I.P.P.. Les deux séries de propositions ont, en effet, des interférences les unes sur les autres et leur pleine efficacité ne peut être obtenue qu'en les combinant.

⁽¹¹⁾ A noter qu'en France, les taux de remboursement forfaitaire de T.V.A. sont au nombre de quatre, selon la nature des produits et la forme de commercialisation. Ils ont, en outre, un caractère légèrement pénalisateur.

4. CONSIDERATIONS FINALES

Ainsi que nous l'avons signalé plus haut, la présente analyse du régime fiscal des agriculteurs est incomplète à maints égards. Elle néglige toute une série d'autres impôts qui frappent les agriculteurs. Elle ne porte pas non plus sur le contexte économique de la fiscalité agricole. Le problème de la P.A.C. — pourtant si important — n'a de même pas été traité. Nous aurions dû évoquer le rôle de l'agriculture comme source d'approvisionnement de la population, sa contribution à l'équilibre écologique. De même, il aurait fallu mettre en relief les mutations profondes subies par l'agriculture ces dernières décades, sur le plan de la population agricole, du nombre des exploitations, des changements intervenus dans la structure des spéculations, du commerce extérieur, etc. Il aurait tout particulièrement été important d'évoquer les besoins d'autofinancement des entreprises agricoles lesquels plus que chez la plupart des autres entreprises individuelles absorbent une part très considérable du revenu disponible, leur endettement croissant, etc.

En procédant à l'analyse du régime fiscal des agriculteurs, nous avons cependant été conscient de leurs difficultés, de la crise profonde qui les frappe et de la variété ainsi que de l'amplitude des remèdes que cette crise appelle. Mais nous persistons à penser que c'est précisément *en raison de ce contexte* que les barèmes agricoles pour l'I.P.P. et le forfait de 6% en matière de remboursement des charges de la T.V.A. sont des instruments particulièrement arbitraires, non transparents, coûteux pour le Trésor et surtout inadéquats pour résoudre les problèmes que nous venons d'évoquer.

C'est ainsi que les barèmes agricoles accentuent la tendance à la dispersion interne et externe des revenus des entreprises agricoles. l'argent public, lit-on dans un tout récent rapport de la Commission de la Communauté Economique Européenne, sert "dans sa majeure partie, à soutenir le revenu des exploitants les plus aisés" [Commission de la Communauté Européenne, 1980, p. 7]. La fiscalité directe, au lieu d'atténuer cette évolution malsaine, comme ce serait son rôle, en tant qu'instrument de redistribution des revenus, en amplifie très malencontreusement les effets et cela d'une manière croissante dans le temps. Cette fiscalité procure à un petit nombre d'exploitants riches et prospères une rente de plusieurs centaines de milliers de francs, elle ne concède aux agriculteurs et horticulteurs les moins bien nantis qu'un os à ronger de quelques milliers de francs. Elle avantage les régions agricoles riches (Polders, Région limoneuse, etc.) par rapport aux régions agricoles pauvres (Ardenne, Région jurassique, etc.).

On a vu, enfin, que la non tenue d'une comptabilité suffisante, favorisée par les barèmes agricoles, a souvent pour effet d'empêcher les exploitants d'avoir une connaissance précise des résultats de leur entreprise et partant, d'être un frein à l'amélioration de leur gestion.

Quant au forfait de 6% en matière de remboursement des charges de la T.V.A. supportées par les agriculteurs sur leurs achats, il s'avère être un mécanisme, sinon inutilement coûteux pour le Trésor, du moins éminemment anti-économique. Il favorise les entreprises procédant aux achats et notamment aux investissements les plus bas, donc souvent celles qui sont les plus arriérées, il pénalise, au contraire, les entreprises recourant aux achats et plus particulièrement aux investissements les plus élevés, donc souvent celles qui sont les plus évoluées.

Enfin, mais ce n'est pas là une des moindres critiques, la procédure et le mécanisme des barèmes agricoles vont manifestement à l'encontre des deux grands principes constitutionnels en matière fiscale, selon lesquels il ne peut être établi de privilège en matière d'impôt et nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi. Il est, à cet égard, indiscutable que lors de l'adoption par les Chambres législatives de l'article 248, § 1er, alinéa 2 du Code des impôts sur les revenus, permettant l'établissement de bases forfaitaires de taxation, l'intention du législateur n'a pas été d'accorder par ce biais des modérations d'impôt et surtout pas des modérations d'un caractère aussi socialement injuste et économiquement injustifié que le sont les barèmes agricoles.

BIBLIOGRAPHIE

- Annales parlementaires, Chambre des Représentants, 9 novembre 1977, p. 67.
- Bases forfaitaires de taxation (ex. d'imp. 1980), *Bulletin des Contributions*, n° 588, octobre 1980.
- J.F. BREUER et B. LANGE, L'évolution de la disparité interne de l'agriculture belge – Analyse nationale et régionale, *Annales de Gembloux*, 1er trim. 1979, n° 1.
- G. BUBLOT et J.F. SENEESSENS, Analyse de la variation dans le temps du revenu du travail familial par unité de travail familial dans l'agriculture belge 1959-1978, Ministère de l'agriculture, 1980.
- Conseil des Impôts, Rapport au Président de la République, juillet 1972, *Journal Officiel de la République Française*, Editions des Documents Administratifs, n° 20, 3 août 1972.
- M. FRANK, Analyse macroéconomique de la fiscalité belge 1913-1958, Ed. Dulbea, Bruxelles, 1960.
- M. FRANK, E. DELCOURT et E. ROSSELLE, Problèmes méthodologiques et statistiques relatifs à l'évaluation de la sous-estimation et de la fraude fiscales, in *L'exacte perception de l'impôt*, Ed. E. Bruylant, 1973.
- M. FRANK, La fraude fiscale en Belgique, Ed. de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 1977.
- M. FRANK et P. PRAET, Trois optiques du concept de parité des revenus en agriculture, *Cahiers Economiques de Bruxelles*, n° 91, 3e trim. 1981.
- J. GILLARD, Structure des barèmes agricoles pour la taxation des impôts sur les revenus, *Bulletin des Contributions*, n° 560, mars 1978.
- Groupe de Travail chargé de l'examen des travaux du professeur Frank en matière de sous-estimation et de fraude fiscales en Belgique, Ministère des finances, Rapport de juin 1973.
- Ibidem*, Rapport de décembre 1975.
- J. HERINCKX, J.F. BREUER et B. LANGE, Caractères spécifiques de la distribution des revenus en agriculture, *Cahiers Economiques de Bruxelles*, n° 91, 3e trim. 1981.
- H.R. KEYMEULEN, Parité pour l'agriculture: notion et méthodes de mesure, *Notes de l'I.E.A.*, n° 54, octobre 1976.
- E.S. KIRSCHEN, M. CULUS, P. PRAET et D. VAN REGEMORTER, Distribution et redistribution des revenus entre groupes socio-professionnels, Belgique 1953-1977, Ed. Dulbea, Bruxelles, 1980.
- L'évolution de l'économie agricole et horticole, Rapport du Gouvernement, 1979-1980. Doc. Sénat, 567-1, Session 1980/81.
- G. QAUDEN, Parité pour l'agriculture et disparités entre agriculteurs, Ed. M. Nijhoff, La Haye, 1973.
- Réflexions sur la Politique Agricole Commune, Communauté Européenne, *L'Europe Verte*, décembre 1980.
- A. VILLERS, La disparité des revenus dans l'agriculture belge, *Notes de l'I.E.A.*, n° 53, septembre 1976.
- Zwart Geld, K.W.B., Nationaal Secretariaat, Bruxelles, 1980.

SUMMARY

This research deals with the tax system of farmers as regards income tax and VAT. Belgium remains one of the few countries where the taxable income of farmers is established by region on a lump sum basis according to the only superficies of the farm. This system leads to an underestimation of farmers' income of the order of 50% and is particularly beneficial to large farms and to farms with the highest profits.

The VAT system applied to farmers is also very peculiar. Farmers do not pay VAT on their sales and they are reimbursed of VAT on their purchases according to lump sum rates which are arbitrarily set and economically inadequate.

The author proposes a number of reforms in order to suppress the anomalies of the taxation system of farmers.