



## Sandrine Besson

*Certificat d'Aptitude à la Profession d'Avocat*

# Fiscalité agricole : Incidence de la présence d'immeubles sans destination agricole dans le patrimoine d'un GFA

Aux termes de l'article L 322-8 du Code rural, le capital des GFA est constitué par des apports en propriété d'immeubles ou de droits immobiliers à destination agricole ou par des apports en numéraire.

Or, il se trouve fréquemment qu'un GFA ait dans son patrimoine des immeubles non agricoles, soit qu'ils aient été apportés au GFA ou acquis par celui-ci en contravention avec l'objet des GFA, soit qu'il s'agisse d'immeubles ayant perdu leur destination agricole en cours de vie sociale.

Dans ce cas de figure, se pose la question de la possibilité de faire application de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit sur les parts de GFA donnant les biens qu'ils détiennent à bail rural à long terme, prévue par l'article 793-1-4° du Code général des impôts.

Jusqu'alors, la doctrine administrative fiscale contenait une contradiction qui laissait planer le doute :

- d'une part, elle exigeait, pour l'application de l'exonération, que le patrimoine du GFA ne comprenne que des immeubles à destination agricole et que ces immeubles agricoles soient tous donnés à bail rural à long terme ;
- d'autre part, quelques lignes plus loin, elle limitait l'exonération à la fraction de la valeur des parts correspondant aux biens ruraux donnés à bail rural à long terme laissant par là entendre que le patrimoine du GFA pouvait comprendre d'autres types de biens.

Le 18 novembre 2014, l'administration fiscale a modifié sa doctrine. L'exigence d'un patrimoine ne comprenant que des immeubles à destination agricole a disparu (BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30, à jour au 18 novembre 2014).

La nouvelle rédaction de la doctrine suggère que l'exonération peut s'appliquer même si le GFA détient des immeubles sans destination agricole, sachant toutefois que dans ce cas, l'exonération sera réservée à la fraction de la valeur nette des parts correspondant aux biens donnés à bail rural à long terme, à l'exclusion de celle correspondant aux autres biens. A noter que l'exigence tenant au fait que la totalité des immeubles agricoles compris dans le patrimoine du groupement soient donnés à bail à long terme est maintenue (BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30, 18 novembre 2014, n°60).

Doit-on toutefois déduire de cette modification de la doctrine que la présence d'immeubles non agricoles dans le GFA ne sera jamais un obstacle à l'application de l'exonération ?

Nous ne le pensons pas.

- **La persistance d'une zone d'ombre :**

Aux termes de l'article L 322-8 du Code rural, le capital social d'un GFA est constitué par des apports en propriété d'immeubles ou de droits immobiliers à destination agricole ou par des apports en numéraire.

L'article 322-18 du même code pose en principe que toute infraction aux règles de fonctionnement des GFA (art. L 322-1 à L 322-24) donne lieu au remboursement des avantages financiers et fiscaux qu'elles prévoient.

Il ne peut donc pas être exclu que l'administration fiscale puisse utiliser cette combinaison de textes pour remettre en cause totalement l'exonération partielle de droits lorsque le GFA comprendra des immeubles non agricoles qui lui auront été apportés comme tels à la constitution ou en cours de vie sociale.

En d'autres termes, l'exonération partielle ne pourrait être appliquée de manière sécurisée (au prorata des immeubles agricoles donnés à bail rural à long terme), que lorsque les immeubles non agricoles présents dans le GFA auraient été, non pas apportés, mais acquis par le GFA ou en présence d'immeubles qui avaient une destination agricole lorsqu'ils ont été apportés mais qui auraient perdu cette destination au fil du temps.

Mais, même dans ces hypothèses, la prudence serait encore de mise eu égard à un risque de dénaturation du GFA.

- **Le risque de dénaturation du GFA**

Lorsque le patrimoine du GFA comprend des immeubles sans destination agricole, il faut à notre avis prendre garde à ce que le GFA dispose d'un patrimoine lui permettant malgré tout de remplir son objet social qui, il faut le rappeler, consiste dans la création et/ou la conservation d'une ou plusieurs exploitations agricoles (C. rur. art. L 322-8).

D'ailleurs, dans cette optique, le parlementaire qui avait attiré l'attention de l'administration fiscale sur la contradiction que contenait sa doctrine, suggérerait que la proportion des actifs agricoles du GFA représente au moins 50 % de l'actif net du groupement (Question écrite n° 06321 de M. François Patriat, JO Sén. 09/05/2013, p. 1472). Cette limite n'a toutefois pas été retenue dans la nouvelle version du Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFip), ni

d'ailleurs dans la réponse faite au Parlementaire (Rép. Min. Patriat, n° 06321, JO Sén. 28/05/2015, p. 1246). Ce n'est pas pour autant que cette limite n'existe pas.

La proportion des immeubles non agricoles dans l'actif du GFA devra, selon toute vraisemblance, rester accessoire, sauf à entraîner la dénaturation du GFA en SCI de droit commun, insusceptible d'ouvrir droit à l'exonération. Un auteur suggère de s'en tenir à un seuil de 50% de l'actif net du GFA<sup>1</sup>. C'est à notre avis volontairement que la doctrine administrative fiscale ne se prononce pas sur un seuil précis : l'appréciation du caractère accessoire des immeubles non agricoles se fera au cas par cas.

Les idées qui sont abordées dans cet article sont présentées ci-après sous forme de tableau de synthèse pour une appréhension plus aisée.

Il est précisé qu'il ne s'agit que de réflexions qui, à ce jour, n'ont pas donné lieu à des solutions validées par la jurisprudence.

### Incidence de la présence d'immeubles non agricoles dans un GFA sur l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit sur les parts

Immeuble non agricole	Situation de l'immeuble	Bénéfice de l'exonération partielle de DMTG
Immeuble apporté à la constitution ou en cours de vie sociale	➡ Non agricole dès l'origine	➡ Non (contravention aux règles de fonctionnement du GFA. L 322-8).
	➡ Non agricole du fait d'un changement de destination	➡ Oui, mais au prorata des parts représentatives d'immeubles agricoles donnés à BRLT Sous réserve du caractère accessoire des immeubles non agricoles
Immeuble acquis par le GFA en cours de vie sociale	Peu importe qu'il ait été non agricole dès l'origine ou qu'il ait changé de destination	Oui, mais au prorata des parts représentatives d'immeubles agricoles donnés à BRLT Sous réserve du caractère accessoire des immeubles non agricoles

<sup>1</sup>- Dans ce sens, M. P. MADIGNIER, L'ADN des GFA, RD Rur., mai 2015, Etude n°8.