

2.1

Plus-values de cession de parts de GFA : où en est-on ?



Roland POIRIER,
Avocat à la Cour,
Lussan société d'avocats

Les groupements fonciers agricoles (GFA) peuvent donner leurs terres, vignes ou forêts à bail, soit dans le cadre d'un fermage, soit dans celui d'un métayage. En cas de cession de leurs parts par les associés, les plus-values sont imposées soit comme plus-values professionnelles lorsque certaines conditions sont remplies (V. § 4), soit, à défaut, comme plus-values des particuliers (V. § 8). Dans ce dernier cas, si

l'administration semble estimer que toutes les plus-values de cession de parts de GFA ressortissent à la catégorie des plus-values immobilières, il nous semble que deux régimes d'imposition sont susceptibles de s'appliquer : celui des plus-values immobilières en cas de fermage (V. § 9), ou celui des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux en cas de métayage (V. § 10).

Introduction

1. Alors que le prix des transactions portant sur certains domaines agricoles ou viticoles continue d'augmenter dans des proportions spectaculaires, le traitement fiscal des associés de groupements fonciers agricoles (GFA), une forme de société civile très courante dans le secteur agricole ou viticole, revêt une sensibilité accrue.

Ces GFA sont formés pour rassembler et gérer des immeubles à usage agricole ou forestier¹. Ils peuvent exploiter eux-mêmes leurs immeubles en faire-valoir direct et les associés exercent souvent alors une activité d'agriculteur au sein de la société. Ils peuvent aussi donner leurs terres, vignes ou forêts à bail, soit dans le cadre d'un bail rural à long-terme ou d'un bail cessible (statut du fermage), soit dans le cadre d'un bail à métayage². Rappelons que le bail à ferme (bail rural à long-terme de 18 ans ou bail rural cessible) est

un contrat par lequel le bailleur transmet au fermier la libre jouissance du bien pour que ce dernier en assure l'exploitation agricole à son profit contre le versement d'un loyer, tandis que le métayage est un contrat par lequel le possesseur d'un domaine rural le remet à un preneur qui s'engage à le cultiver sous la condition d'en partager les produits avec le bailleur. Comme le souligne l'administration, la différence essentielle entre les deux types de baux est que le bailleur à métayage ne reçoit pas du preneur un fermage indépendant de la production mais une rémunération en nature représentée par une fraction des produits du domaine et qu'il participe aux dépenses d'exploitation, dont il s'ensuit qu'il présente au même titre que le métayer la qualité d'exploitant agricole³. Le métayage est donc considéré comme un mode d'exploitation tant pour le bailleur que pour le métayer⁴. Cette différence sera le fil conducteur des propos qui suivent.

1 Art. L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime.

2 Art. L. 417-1 et L. 417-10 du code rural et de la pêche maritime.

3 BOI-BA-CHAMP-20-10, 7 sept. 2016.

4 BOI-RFPI-CHAMP-10-20, 12 sept. 2012.

I. L'imposition des parts de GFA à l'IFI

2. L'exonération d'IFI au titre des biens professionnels requiert que les immeubles soient affectés par le GFA à sa propre exploitation agricole. L'article 975, II du CGI dispose ainsi que « *Sont également exonérés les biens immobiliers (...) affectés à l'activité industrielle, artisanale, agricole ou libérale d'une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu mentionnée aux articles 8 et 8 ter dans lesquelles les personnes mentionnées au premier alinéa du I du présent article exercent leur activité principale* ».

Une réponse ministérielle *Simian*, commentée dans les présentes colonnes⁵, a récemment apporté en matière d'IFI un éclairage à ce sujet concernant les GFA en métayage. L'administration souligne que la simple existence d'un bail à métayage ne suffit pas à démontrer que la location n'est pas une activité civile exclue du champ d'application du régime des actifs professionnels. Pour que les parts constituent des biens professionnels exonérés d'IFI, il faut d'une part, concernant le redevable de l'IFI, qu'il exerce de manière effective son activité professionnelle principale dans le GFA, et d'autre part concernant la société que **les biens immobiliers soient affectés à sa propre activité agricole**. L'administration précise que la seule existence d'un bail à métayage ne suffit pas à caractériser l'activité d'exploitation agricole à laquelle les biens doivent être affectés ; le GFA doit « *participer de manière active et habituelle au devenir et aux choix de l'exploitation donnée en métayage [...] ce qui exclut tout rôle passif comme dans l'hypothèse où le contrat conclu déchargerait le redevable de toute participation significative aux décisions tenant à la conduite de l'exploitation* ». Cette exigence est critiquable car le fait que le métayage constitue un mode d'exploitation, comme il est clairement admis en matière d'impôts directs⁶, devrait suffire à caractériser son activité agricole au sens de l'IFI sans que le GFA ait besoin de s'immiscer dans la gestion du métayer. Il ressort néanmoins de la formulation de l'administration qu'elle n'a pas entendu viser la gestion courante mais seulement les décisions importantes pour l'orientation et le développement de l'activité ; il pourrait s'agir de l'achat d'un équipement, du choix d'une variété végétale, de la destination d'une pièce de terre à la culture et de telle autre à l'élevage, etc.

L'administration précise qu'il s'agit d'une question de fait relevant d'une appréciation au cas par cas, ce qui ouvre un champ d'incertitude dans le dialogue avec les services de vérification. À tout le moins, il est entendu pour la suite de cet article qu'**un GFA qui participe activement aux choix de l'exploitation dans le cadre d'un métayage est considéré comme exploitant** et que **ses biens loués au métayer sont regardés comme affectés à cette exploitation**.

En comparaison, les immeubles qu'un GFA n'exploite pas lui-même en se bornant à les donner en fermage restent passibles de l'IFI. Il s'agit d'une application du principe général selon lequel les biens non utilisés de manière durable à l'exercice de son activité professionnelle par une société ne sont pas

5 RM Simian, n° 7982 : JOAN 1^{er} mai 2018 p. 3635 : IP 2-2019, n° 2, § 50, comm. B. Zilberstein.

6 BOI-BA-CHAMP-10-30, 7 sept. 2016, § 10.

considérés comme affectés à l'exploitation⁷. C'est notamment le cas pour les loueurs en meublé de biens loués nus ou équipés⁸.

II. L'imposition des plus-values de cession de parts de GFA

3. Les plus-values de cession de parts de GFA sont imposées soit comme plus-values professionnelles lorsque certaines conditions sont remplies, soit, à défaut, comme plus-values des particuliers.

A. Les conditions d'imposition en tant que plus-values professionnelles

4. Le régime des plus-values professionnelles⁹ s'applique lorsque **l'associé exerce son activité professionnelle dans la société (le GFA en l'espèce)**, car les parts sont alors considérées comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession¹⁰.

5. Au sujet de l'exercice de l'activité professionnelle dans la société, l'**administration** a indiqué dans une réponse ministérielle ancienne que « *le respect de cette condition implique que l'associé accomplisse des actes précis et des diligences réelles caractérisant l'exercice d'une profession* »¹¹.

Elle a longuement décrit les critères qu'elle entend appliquer pour apprécier si l'activité revêt un caractère professionnel à propos de l'exonération des plus-values réalisées par le cédant lors de son départ à la retraite¹². Un faisceau d'indices doit permettre de démontrer la participation personnelle, directe et continue du cédant à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité. À cet égard, l'administration précise que les **bailleurs à ferme ne bénéficient pas du régime des plus-values professionnelles tandis que les bailleurs à métayage peuvent en bénéficier** dans la mesure où ils participent effectivement aux risques de l'exploitation en application du statut du métayage¹³.

7 BOI-PAT-IFI-30-10-10-40, 9 juin 2018.

8 RM Türk, n° 6897, 7097, 7098 : JO Sénat 8 déc. 1994, p. 2898 : JCPN 1995, Prat. 3257 ; Dr. fisc. 1995, n° 9, comm. 390. - CAA Bordeaux, 5 nov. 1996, n° 94-1387, Dousset : RJF 10/97 n° 928.

9 Si la plus-value n'est pas exonérée en application du régime des petites entreprises (Art. 151 septies du CGI. - BOI-BIC-PVMV-40-10-10-30, 12 sept. 2012) ou de celui des cédants faisant valoir leurs droits à la retraite (Art. 151 septies A du CGI), elle est imposée selon les modalités de l'article 151 septies B du CGI, avec un abattement de 10% pour chaque année de détention au-delà de la cinquième lorsque ces plus-values portent sur des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis affectés par l'entreprise à sa propre exploitation. La plus-value nette est imposée au taux de 12,8 % auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux (soit un taux global actuel de 30 %).

10 Art. 151 nonies du CGI. - V. V. Daumas, concl. ss CE, 4 févr. 2013, n° 347394, Pienne : RJF 3/13 n° 383.

11 RM Dumont, n° 34937 : JOAN 28 janv. 1991.

12 BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, 20 mars 2019, § 20 et s.

13 Art. L. 417-1 et L. 417-10 du code rural et de la pêche maritime.

6. La **jurisprudence** éclaire également cette notion d'activité professionnelle. Le Conseil d'État a ainsi approuvé une cour administrative d'appel d'avoir jugé que le gérant non rémunéré d'une société civile viticole dont il détenait 80% des parts et avait en cette qualité seul le pouvoir de la diriger et de l'engager envers les tiers agissait en tant que professionnel, et dès lors que les plus-values étaient imposables selon le régime des plus-values professionnelles¹⁴. Dans une autre affaire, il a cassé la décision qui avait jugé que l'associé salarié non gérant d'une société civile d'exploitation viticole n'exerçait pas une activité professionnelle, alors qu'il accomplissait régulièrement à hauteur de 18 heures par semaine des tâches d'accueil de la clientèle, de réception des commandes, de préparation des livraisons et du suivi des encaissements¹⁵.

7. Nous pouvons conclure de l'ensemble de ces éléments que :

- le seul fait d'être associé d'un GFA ne suffit pas à caractériser l'exercice d'une activité professionnelle¹⁶ ;
- il n'est pas nécessaire que l'activité exercée dans le GFA ait un caractère agricole pourvu que l'implication personnelle de l'associé révèle une activité professionnelle.

B. L'imposition en tant que plus-values des particuliers

8. Dans une réponse ministérielle *Favennec*¹⁷, l'administration a indiqué que dans toutes les situations où la plus-value de cession de parts de GFA n'est pas imposée selon le régime des plus-values professionnelles, les gains de cession de parts d'un GFA translucide « dont l'actif est principalement composé d'immeubles ou de droits portant sur ces biens sont soumis au régime d'imposition prévu pour les immeubles ». Cette réponse, qui renvoie toutes les plus-values de cession de parts de GFA à la **catégorie des plus-values immobilières lorsqu'elles n'ont pas un caractère professionnel, ne nous convainc pas en l'absence d'une distinction selon le mode d'exploitation du domaine appartenant au GFA, fermage ou métayage**.

Il nous semble en effet que deux régimes d'imposition sont susceptibles de s'appliquer : celui des plus-values immobilières¹⁸, ou celui des plus-values de cession de

valeurs mobilières et de droits sociaux¹⁹. La ligne de partage dépend de l'application ou non de l'article 150 A bis du CGI prévoyant l'application du régime des plus-values immobilières aux cessions de parts de sociétés à prépondérance immobilière.

1° Le régime des plus-values immobilières en cas de fermage

9. On sait que selon l'article 150 A bis du CGI, le régime des plus-values immobilières prévaut sur celui des plus-values de cession de valeurs mobilières lorsque l'actif de la société dont les parts sont cédées est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens. (régime des sociétés à prépondérance immobilière).

Le régime des plus-values immobilières s'applique donc notamment aux GFA dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué à plus de 50 % de leur valeur réelle par des immeubles ou des droits **portant sur des immeubles non affectés par la société à sa propre exploitation**. Les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation ne sont pas pris en compte dans le calcul de la proportion de 50%²⁰. C'est ainsi que les parts d'un GFA qui loue ses terres à fermage relèvent du régime des plus-values immobilières car le GFA ne les exploite pas lui-même et se borne à faire acte de gestion de son capital immobilier. Les associés du GFA sont d'ailleurs imposables sur les loyers dans la catégorie des revenus fonciers²¹.

2° En cas de métayage, régime des plus-values immobilières ou des plus-values de cession de droits sociaux ?

10. Si le bail est à métayage, le bailleur reçoit une rémunération en nature dont le montant dépend de la récolte. Le bailleur contribue d'ailleurs souvent également à l'exploitation en mettant à la disposition du métayer les outils dont il a besoin, par exemple dans un domaine viticole, les machines à vendanger, les fûts et chais, le matériel de transport, d'emballage et de dégustation, des plants et engrais. Il peut lui consentir des avances aux cultures. Dans ces conditions, le GFA n'est pas un bailleur passif. À l'instar de la location-gérance, le métayage constitue bien un mode d'exploitation pour le propriétaire.

C'est la raison pour laquelle les revenus du métayage sont imposables entre les mains du bailleur en tant que revenus d'activité professionnelle indépendamment de son implication personnelle dans l'exploitation. L'article 63 du CGI dispose que « *sont considérés comme bénéficiaires de l'exploitation agricole pour l'application de l'impôt sur le revenu les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, soit aux propriétaires exploitants eux-mêmes* ». En effet, le propriétaire est considéré présenter, au même titre

14 CE, 8 mars 2002, n°225151, Maire : RJF 2002, n° 68.

15 CE, 8 juin 2016 n° 381289, EARL Vignoble B : RFJ 2016, n° 801.

16 En ce sens, S. Austray, concl. ss CE, 8 mars 2002, n° 225151, Maire, préc.

17 RM Favennec, n° 1396 : JOAN 24 juill. 2007, p. 4953.

18 Art. 150 UB du CGI. Selon le cas, ce régime peut s'avérer plus ou moins attractif que le régime de droit commun. Il prévoit en effet l'application d'un abattement pour durée de détention au-delà de la cinquième année (6 % de l'année 6 à l'année 21, puis 4 % la 22^e année) de sorte que la plus-value est exonérée d'impôt sur le revenu au bout de 22 ans (Art. 150 VC du CGI). Ce régime ne devient plus avantageux que le taux d'impôt forfaitaire de 12,8 % (ce taux constitue une composante du prélèvement forfaitaire unique, ou « flat tax », de 30% avec les prélèvements sociaux de 17,2%) qu'au-delà de 17 années de détention. Il peut s'avérer désavantageux pour des contribuables qui ont hérité ou reçu en donation des parts dans les années qui précèdent immédiatement la cession.

19 Art. 150-0 A du CGI.

20 Art. 150 A bis du CGI et 74 bis de l'annexe II à ce code.

21 CE, 28 juin 1978, n° 06147. - BOI-RFPI-CHAMP-10-20, 12 sept. 2012, § 20. - BOI-BA-CHAMP-20-20, 8 oct. 2012, § 190.

que le métayer, la qualité d'exploitant agricole, même s'il exerce son activité au travers d'un GFA²². Il s'en suit notamment que la modification du mode d'exploitation (exploitant en faire valoir direct louant son exploitation par bail à métayage ou inversement bailleur à métayage reprenant l'exploitation de ses biens en faire valoir direct) n'emporte pas cessation d'activité. Une jurisprudence très ancienne reconnaît que le bailleur à métayage reste passible de l'impôt au titre des bénéfices agricoles parce qu'il a conservé la qualité d'exploitant²³.

11. L'administration n'a pas spécifiquement pris position s'agissant des plus-values de cession de parts de GFA en métayage. En effet, comme on l'a vu, la réponse ministérielle Favennec précitée donne à penser que toute plus-value de cession de parts de GFA qui ne revêt pas un caractère professionnel est une plus-value immobilière, sans distinguer entre fermage et métayage.

Cette analyse nous paraît contraire à la lettre de l'article 150 A bis du CGI, qui impose de rechercher si les immeubles sont ou non affectés par la société à sa propre exploitation, et au fait que les immeubles loués en métayage sont par nature affectés par le GFA à sa propre exploitation.

12. Le Conseil d'État a eu l'occasion de préciser pour les besoins de l'application de l'article 150 A bis que « les immeubles affectés à l'exploitation s'entendent exclusivement des moyens permanents d'exploitation, à l'exclusion de ceux qui sont l'objet même de cette exploitation ou qui constituent des placements de capitaux. Dans cette espèce, il a été jugé que la société administrateur de biens et syndic de copropriété n'avait pas besoin d'être propriétaire des immeubles dont elle assurait la gestion pour exercer son activité²⁴. L'administration reprend cette exigence dans sa doctrine : les immeubles affectés à l'exploitation « s'entendent exclusivement des moyens permanents d'exploitation »²⁵. Elle donne comme exemple d'immeubles qui ne constituent pas des moyens permanents d'exploitation ceux qui sont donnés en location moyennant des redevances calculées d'après le chiffre d'affaires des entreprises locataires. Mais cette situation ne nous paraît viser que le cas où le loyer varie en fonction du chiffre d'affaires réalisé par le locataire sans que le bailleur joue un rôle autre que passif, tandis que dans le bail à métayage le bailleur ne perçoit pas une redevance mais partage la récolte.

Les immeubles mis à disposition d'un métayer nous semblent nécessairement constituer des moyens permanents d'exploitation du GFA. **On voit mal comment les mêmes causes ne devraient pas produire les mêmes effets en matière de revenu et de plus-values** ; si le GFA est réputé exploitant avec le métayer, les terres louées constituent l'objet même de son exploitation, et ce de manière permanente

pendant la durée du bail. Il en sera ainsi *a fortiori* dans la situation où, pour paraphraser la réponse ministérielle Simian précitée, le GFA « participe de manière active et habituelle au devenir et aux choix de l'exploitation donnée en bail à métayage ».

Cette situation n'est pas sans rappeler la **location-gérance**, qui constitue aussi un mode particulier d'exploitation du fonds par le bailleur et permet de considérer les immeubles comme affectés à l'exploitation permanente du bailleur²⁶.

Le Conseil d'État a refusé de considérer que des immeubles étaient affectés à l'exploitation dans des situations où ils étaient utilisés temporairement par le propriétaire ou étaient destinés à être vendus²⁷.

S'agissant des GFA, nous n'avons pas trouvé de décision de la Haute juridiction, mais la Cour administrative d'appel de Nancy a jugé le 25 octobre 2007²⁸ que le bail à métayage établissait en l'espèce une « *présomption de participation à une exploitation agricole commune* ». Elle a déduit du fait que « le bail à métayage prévoit que les frais d'exploitation, constitués notamment par l'achat de semences des engrais et des frais de récolte sont supportés par les parties dans la proportion de leurs droits aux produits (...) ; que le partage des produits ne se fait pas en nature mais porte sur la totalité de la marge brute résultant de l'exploitation (...), que le GFA et [le métayer] doivent être regardés comme participant, à proportion de leurs droits, aux résultats comme aux pertes de l'exploitation ». En d'autres termes, le bailleur et le preneur étaient co-exploitants. Cette décision décrit une situation assez ordinaire où le bailleur contribue aux charges de l'exploitation. Bien que rendue à propos de l'article 151 septies du CGI applicable en matière de plus-values professionnelles, elle nous paraît conforter l'idée que les immeubles exploités en métayage constituent des moyens permanents d'exploitation pour le GFA.

13. Il résulte de ce qui précède que les plus-values non professionnelles de cession de parts de GFA exploités en métayage sont selon nous imposables selon le régime des plus-values de cession de droits sociaux²⁹, *a fortiori* si le GFA participe activement à l'exploitation, le régime des plus-values immobilières étant réservé aux parts de GFA exploités en fermage.

Afin d'écartier toute incertitude, il serait souhaitable que le législateur, ou l'administration dans sa doctrine, précise le traitement fiscal en matière de plus-values de cession de parts de GFA exploités en métayage, au regard de l'affectation permanente des immeubles aux besoins de l'exploitation.

R. POIRIER ■

22 BOI-BA-CHAMP-20-10, 12 sept. 2012, § 80.

23 CE, 24 juin 1949, n° 2201 : R.O., p. 196.

24 CE, 12 déc. 2012 n° 329821. – V. aussi CAA Nancy, 21 déc. 2000, n° 96-3001 : RJF 11/01 n° 1387.

25 BOI-RFPI-SPI-10-20, 6 juill. 2016.

26 RM Kert, n°1368 : JOAN 22 nov. 1993, p. 4143. CAA Nancy 15.5.2014 n°13NC00192, 2^e ch., RJF-8-9/14 n°762

27 CE, 13 juill. 2006, n° 276362, Riahi. – CE, 20 nov. 2002, n° 231088, Delaitre.

28 CAA Nancy, 25 oct. 2007, n° 04NC00434.

29 Art. 150-0 A du CGI.