



114^e CONGRÈS
..... DES
NOTAIRES DE FRANCE

CANNES | 27 au 30 mai 2018

PACTE DUTREIL VS GFA ET BAIL RURAL A LONG TERME

AVANTAGES ET INCONVENIENTS

**VIGNETTES TIREES DU GUIDE DE L'AGRICULTURE 2018
LEXIS NEXIS**



PACTE DUTREIL VS GFA ET BRLT



CANNES | 27 au 30 mai 2018

À première vue, ces deux dispositifs ne devraient pas constituer une alternative puisque les objectifs sont différents : le « pacte Dutreil » concerne la transmission d'une entreprise alors que l'exonération partielle liée à la mise en place d'un bail rural à long terme vise la transmission d'un patrimoine locatif.

Mais la réflexion, qui amène à mesurer les avantages et inconvénients de ces deux régimes de faveur, se situe bien en amont : elle intervient au moment du choix opéré par l'exploitant quant au positionnement des immeubles qu'il exploite.

La question est souvent cruciale en matière agricole parce que l'essentiel de la valeur du patrimoine de l'exploitant se trouve dans le foncier bâti ou non.

La question qui se pose est alors la suivante : est-il plus favorable que les immeubles agricoles soient inscrits à l'actif du bilan de l'exploitation ou bien qu'ils soient conservés dans le patrimoine privé ou dans un GFA pour être donnés à bail rural à long terme à la structure exploitante ?

Dans le premier cas, la valeur des immeubles va participer de la valeur de l'entreprise, et donc de l'assiette de l'exonération partielle accordée en cas de transmission à titre gratuit de cette entreprise dans le cadre du dispositif « Dutreil ».

Dans le second cas, l'immobilier agricole sera séparé de l'exploitation et la transmission à titre gratuit de ce patrimoine immobilier, donné à bail à long terme, bénéficiera de l'exonération partielle prévue par l'article 793-2, 3° et 793-1, 4° du Code général des impôts.

PACTE DUTREIL VS GFA ET BRLT



CANNES | 27 au 30 mai 2018

Les possibilités de choix en matière d'inscription à l'actif du bilan de l'exploitation ne sont d'ailleurs pas les mêmes selon qu'il s'agit d'une exploitation individuelle ou d'une société.

Un exploitant individuel a l'obligation d'inscrire à son bilan les immeubles bâtis ou non bâtis qui lui appartiennent et qui sont utilisés pour les besoins de l'exploitation (CGI, art. 38 sexdecies D, ann. I). Ce principe n'est écarté que pour les terres, pour lesquelles l'exploitant peut opter pour le maintien dans son patrimoine privé (CGI, art. préc., al. 2).

Pour une société, il n'existe aucune règle contraignant à l'inscription au bilan des immeubles exploités. La décision d'inscrire ou de ne pas inscrire le foncier agricole exploité est libre.

Par ailleurs, un exploitant seul propriétaire des immeubles qu'il exploite ne pourra pas valablement se donner lui-même à bail rural à long terme. Seule la constitution d'un GFA associant d'autres personnes à ses côtés permettrait d'envisager la conclusion d'un bail à long terme à son profit. La création d'une société d'exploitation peut également être une solution. Il a été jugé par le Conseil d'État que la possibilité qu'avaient deux époux de consentir une simple mise à disposition des biens à leur société, conformément aux dispositions de l'article L. 411-2 du Code rural et de la pêche maritime, ne leur interdit pas de consentir un bail à long terme soumis au statut du fermage à cette société constituée entre eux, même en continuant de participer à l'exploitation au sein de celle-ci (Cass. 3^e civ., 8 oct. 1997, n° 95-19.267, repris au *BOFiP*, BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20-20160602, n° 60).



PACTE DUTREIL VS GFA ET BRLT



Concernant le GFA donnant à bail à l'un de ses associés, l'administration fiscale reste vigilante sur le terrain de l'abus de droit.

Dans sa doctrine opposable, elle fait ressortir que l'exonération en cause est la contrepartie de l'immobilisation qui grève le bien donné à bail à long terme.

Elle souligne que « (...) *s'il apparaîtrait, compte tenu des circonstances de fait, que le GFA a été constitué et le bail à long terme conclu afin de faire échec à l'interdiction de l'exploitation en faire-valoir direct (...) ou que le contrat ne constitue pas un véritable bail (...), il convient de restituer à l'opération son véritable caractère et de refuser le bénéfice de l'exonération prévu par le 4^o du I de l'article 793 du CGI. Il en est ainsi plus particulièrement lorsque l'ensemble de ces conventions intervient entre personnes unies par un lien de parenté ou d'alliance* »

(BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30, n° 370, 18 nov. 2014).

Cela étant, la jurisprudence s'attache surtout à déterminer la réelle exécution et le bon fonctionnement de la société, bailleur ou locataire, confortant la réalité de la dissociation entre la propriété et l'exploitation, en d'autres termes l'interposition effective du bail, générateur d'exonération.

PACTE DUTREIL VS GFA ET BRLT



CANNES | 27 au 30 mai 2018

Le simple fait que les associés et les dirigeants du GFA et de la SCEA soient les mêmes personnes physiques ne suffit pas à caractériser la fictivité du bail (Cass. com., 8 oct. 1991, n° 1198 : *RJF* 12/1991, n° 1610). La jurisprudence s'est montrée souvent favorable aux contribuables (Cass. com., 19 avr. 1988 : *Bull. civ.* 1988, IV, n° 134. – TGI Bordeaux, 3 févr. 1986 : *Ind. enr.* n° 14694. – TGI Chartres, 12 juill. 1990 : *Ind. enr.* n° 15359. – TGI Senlis, 24 avr. 1990 : *BIFJ* n° 249, p. 13 ; dans ces affaires, la société familiale écran avait une existence réelle incontestable).

En revanche, un GFA a été considéré comme exploitant direct et le bail consenti à une SCEA purement fictif, les sociétés n'ayant aucune existence autonome et le fermage n'étant pas payé (CAA Bordeaux, 11 juill. 1995 : *Dr. fisc.* 3 avr. 1996, n° 473, p. 504). Il en a été de même dans le cas d'un GFA qui n'avait pas de compte bancaire, les loyers versés par une SCEA étant encaissés sur le compte personnel de l'associé, ce qui caractérise un bail à soi-même, donc fictif (Cass. com., 11 janv. 2000, n° 97-16.070, arrêt n° 82, D. Fressineau). C'est donc essentiellement le bon fonctionnement des sociétés qu'il convient de conforter, outre l'exécution des clauses du bail afin de bénéficier des régimes fiscaux de faveur liés au bail rural à long terme.

Ce choix du positionnement du foncier ne dépend pas toujours que de la volonté de l'exploitant. Les banques, à l'occasion de l'octroi d'un financement, peuvent imposer leurs exigences.

PACTE DUTREIL VS GFA ET BRLT



CANNES | 27 au 30 mai 2018

Il a longtemps été de rigueur de séparer le foncier de l'exploitation. Le schéma consistant à conserver les terres, les vignes, les bâtiments, dans le patrimoine privé et à les donner à bail rural à long terme à la structure d'exploitation, soit directement, soit par le biais d'un GFA, était très prisé. Les conseils mettaient notamment en avant les avantages fiscaux en matière de transmission à titre gratuit et d'ISF liés à la mise en place d'un bail rural à long terme, consistant en une exonération à hauteur de 75 % pour une valeur de biens plafonnée à 101 897 € et de 50 % au-delà de ce plafond.

Le débat a été rouvert avec la création, à compter du 1^{er} janvier 2004, de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit en cas de transmission d'entreprise assortie d'un engagement de poursuite de l'activité, dispositif dit du « pacte Dutreil », exonération à hauteur de 75 %, sans plafond

Il est à nouveau relancé aujourd'hui avec la loi relative à la lutte contre l'accaparement des terres agricoles n° 2017-348 du 20 mars 2017 qui empêche certaines sociétés qui viendraient à acquérir du foncier agricole, de le conserver à leur bilan et les contraint à en faire apport à une société ayant pour objet principal la propriété agricole (C. rur. pêche marit., art. L. 143-15-1).



PACTE DUTREIL VS GFA ET BRLT



CANNES | 27 au 30 mai 2018

Les avantages du GFA :

- Le GFA permet le maintien de l'unité foncière, d'éviter le morcellement de l'exploitation, la conservation du domaine familial pendant plusieurs générations en évitant un partage, notamment en cas de succession.
- Intéressant quand le donateur souhaite conserver des revenus locatifs après la transmission de l'exploitation.
- Intéressant aussi si l'objectif est seulement la recherche d'avantages ISF/IFI (par ex. en l'absence d'héritier) et que les conditions pour bénéficier d'une exonération **totale** d'ISF/IFI au titre des biens professionnels sont remplies (c'est-à-dire quand le bail est consenti au détenteur de parts de GFA ou à un membre de son groupe familial et que le preneur utilise le bien pour l'exercice de sa profession principale, ou encore quand le bail est consenti à une société agricole contrôlée à plus de 50 % par les détenteurs de parts). Avec le « Pacte Dutreil », l'exonération est limitée à 75 % de la valeur des parts de GFA.

Inconvénients du GFA :

- L'objectif d'éviter le morcellement du domaine a pour corollaire qu'il est très difficile pour les associés de quitter le groupement, sauf décision collective unanime des associés ou aménagement statutaire (C. rur. pêche marit., art. L. 322-23) = enfermement patrimonial (d'où les exonérations fiscales).

Cela correspond à l'objectif légal de préservation du patrimoine agricole français.

Mais c'est là un véritable problème pour les associés minoritaires exclus de la structure d'exploitation.

NB : à titre de comparaison, il est rappelé qu'on ne peut être contraint de se maintenir en indivision.

Cass. 1^{re} civ., 3 juin 2010, n° 09-65.99 : *Dr. sociétés* 2010, comm. 159 : « Les associés d'un GFA peuvent, sans préjudice des droits des tiers, se retirer totalement ou partiellement dans les conditions prévues par les statuts. À défaut, le retrait ne peut être autorisé que par une décision unanime des autres associés ».



PACTE DUTREIL VS GFA ET BRLT



CANNES | 27 au 30 mai 2018

Attention : Revirement de jurisprudence opéré par la Cour de cassation par un arrêt du 1^{er} mars 2017 (Cass. 1^{re} civ., 1^{er} mars 2017, n° 15-20.817 : *JurisData* n° 2017-003382 ; *JCP* N 5 mai 2017, n° 1171) : l'associé de GFA peut solliciter judiciairement son retrait et le juge saisi doit opérer un contrôle de proportionnalité entre l'objectif poursuivi par la limitation légale du droit de retrait et le respect du droit de propriété de l'associé retrayant.



PACTE DUTREIL VS GFA ET BRLT



CANNES | 27 au 30 mai 2018

Autres inconvénients :

- Rentabilité faible (2 à 3 % en moyenne du fait de l'encadrement des fermages).
- Revente des parts difficile, voire impossible.
- Problème surtout pour la nouvelle génération qui hérite de parts d'un groupement qu'elle n'a pas choisi, sur lequel elle n'a aucun contrôle et qui ne lui rapporte rien.

Risque de conflit entre les minoritaires et le bloc majoritaire qui sont souvent les bénéficiaires du BRLT.

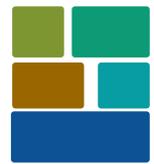
Ces minoritaires veulent alors sortir en obtenant la juste contrepartie financière de leurs droits.

Ex. : l'associé sortant va dire « le GFA a une propriété qui vaut 2 M€. J'ai 10 % du KS, donc on me doit 200 000 € ».

Les associés restant vont, de leur côté, mettre en avant :

- l'existence d'un éventuel passif social ;
- les causes de dévalorisation du foncier (abattement lié au BRLT, indemnité latente due au preneur en fin de bail pour amélioration apportée au bien loué, par exemple des plantations) ;
- les causes de dévalorisation des parts (abattement pour minorité, absence de marché pour ce type de parts) ;
- valeur de rentabilité quasi nulle des parts.

Souvent, recours à une expertise.



PACTE DUTREIL VS GFA ET BRLT



CANNES | 27 au 30 mai 2018

Conseil : le prévoir dans les statuts (C. civ. art. 1843-4).

Difficulté : ce rachat par les autres associés ou le GFA suppose qu'ils aient les moyens financiers nécessaires.

Comment ?

- candidats extérieurs peu enclins à acquérir des parts de GFA pour une participation minoritaire ;
- si un candidat extérieur est trouvé, il peut ne pas être agréé par les autres associés ;
- accord amiable des autres associés pour la sortie. Mais souvent, conflit sur le prix des parts.

Autre inconvénient du GFA : attention, la superficie totale des exploitations appartenant à un même GFA ne peut pas être supérieure à 15 SMI (C. rur. pêche marit., art. L. 322-7 et R. 322-1). Cette règle n'est pas applicable aux GFA familiaux jusqu'au 4^e degré (C. rur. pêche marit., art. R. 322-3). Problème quand il y a transmission de parts sur plusieurs générations : le GFA peut perdre son caractère familial.

PACTE DUTREIL VS GFA ET BRLT



CANNES | 27 au 30 mai 2018

Avantages du pacte Dutreil :

- 75 % d'exonération sans limitation.
- Assiette de l'exonération non limitée à la valeur des biens agricoles loués à long terme.
- Peu importe la forme de la société.
- Le délai de détention des parts peut être légèrement moins long :
 - GFA : détention des parts pendant 2 ans (sauf si le défunt ou le donateur ont reçu les parts à l'occasion d'un apport en nature à la constitution + conservation pendant 5 ans = 7 ans) ;
 - pacte Dutreil : engagement collectif de conservation 2 ans, voire 0 si réputé acquis + 4 ans d'engagement individuel de conservation = 6 ans ou 4 ans.
- Avantage ou inconvénient ? Si les actifs ne permettent pas de désintéresser les non-exploitants par la remise d'autres biens, des parts de la société d'exploitation devront leur être attribuées dans le cadre d'un partage.

NB : Mais il peut être plus intéressant d'être associé non exploitant d'une société d'exploitation (surtout si elle est prospère) que d'un GFA : appréhension d'une quote-part de bénéfices agricoles. Plus facile d'en sortir aussi.

Inconvénients du pacte Dutreil :

- l'exploitant n'aura pas forcément envie d'avoir des associés non exploitants dans la société d'exploitation. Les intérêts sont différents. Risques de blocage dans la gestion : rédaction des statuts importante.