



**AgEcon** SEARCH

RESEARCH IN AGRICULTURAL & APPLIED ECONOMICS

*The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library*

**This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.**

**Help ensure our sustainability.**

Give to AgEcon Search

AgEcon Search

<http://ageconsearch.umn.edu>

[aesearch@umn.edu](mailto:aesearch@umn.edu)

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

*No endorsement of AgEcon Search or its fundraising activities by the author(s) of the following work or their employer(s) is intended or implied.*

## Fiscalité agricole et droit des baux ruraux

M. Herail

---

**Citer ce document / Cite this document :**

Herail M. Fiscalité agricole et droit des baux ruraux. In: Économie rurale. N°170, 1985. pp. 11-13;

doi : <https://doi.org/10.3406/ecoru.1985.3198>

[https://www.persee.fr/doc/ecoru\\_0013-0559\\_1985\\_num\\_170\\_1\\_3198](https://www.persee.fr/doc/ecoru_0013-0559_1985_num_170_1_3198)

---

Fichier pdf généré le 08/05/2018

## Résumé

Le droit des baux ruraux est né à une époque où la notion d'entreprise agricole n'existait pas. Cette inadaptation apparaît manifestement à l'occasion de la transmission de l'entreprise agricole pour laquelle l'incessibilité du bail à ferme introduit dans l'exploitation une solution de continuité ayant des conséquences onéreuses tant au regard de la TVA que de la taxation des plus-values ou de l'imposition des bénéfices du successeur.

Cependant, le droit des baux ruraux à raison de son ancienneté est riche en modèles souvent tombés en désuétude: ceux-ci peuvent permettre de résoudre certains problèmes fiscaux soit par une dissociation durable du foncier non bâti et des immobilisations amortissables (bais à domaine congéable), soit par une forme de coexploitation (bail à métayage). En outre, les formes anciennes de bail à cheptel ou location mobilière peuvent permettre d'atténuer les incidences financières et fiscales de la transmission du capital d'exploitation tout en allégeant les obligations fiscales du successeur.

## Abstract

Farm leasing laws came into existence before the idea of farm businesses. The fact that they do not rally with the circumstances is obvious when the farm business is transferred since family leases not being negotiable there appears a form of continuity which has financial consequences with regard to VAT, tax on capital gains or on profits of the successors. Yet because of their antiquity in the farm leasing laws there are many types of lease no longer used which might help to solve certain tax problems either by permanently dissociating land and the rest of the capital, or by a form of association like share tenancies. In addition even older forms of joint ownership of livestock or of equipment may lessen the financial tax consequences of the transfer of farm assets while reducing the taxation of the successor.

## FISCALITÉ AGRICOLE ET DROIT DES BAUX RURAUX M. HÉRAIL\*

### Résumé :

Le droit des baux ruraux est né à une époque où la notion d'entreprise agricole n'existait pas. Cette inadéquation apparaît manifestement à l'occasion de la transmission de l'entreprise agricole pour laquelle l'incessibilité du bail à ferme introduit dans l'exploitation une solution de continuité ayant des conséquences onéreuses tant au regard de la TVA que de la taxation des plus-values ou de l'imposition des bénéfices du successeur.

Cependant, le droit des baux ruraux à raison de son ancienneté est riche en modèles souvent tombés en désuétude : ceux-ci peuvent permettre de résoudre certains problèmes fiscaux soit par une dissociation durable du foncier non bâti et des immobilisations amortissables (bais à domaine congéable), soit par une forme de coexploitation (bail à métayage). En outre, les formes anciennes de bail à cheptel ou location mobilière peuvent permettre d'atténuer les incidences financières et fiscales de la transmission du capital d'exploitation tout en allégeant les obligations fiscales du successeur.

### Summary :

#### FARM TAXATION AND FARM LEASING LAWS

Farm leasing laws came into existence before the idea of farm businesses. The fact that they do not rally with the circumstances is obvious when the farm business is transferred since family leases not being negotiable there appears a form of continuity which has financial consequences with regard to VAT, tax on capital gains or on profits of the successors. Yet because of their antiquity in the farm leasing laws there are many types of lease no longer used which might help to solve certain tax problems either by permanently dissociating land and the rest of the capital, or by a form of association like share tenancies. In addition even older forms of joint ownership of livestock or of equipment may lessen the financial tax consequences of the transfer of farm assets while reducing the taxation of the successor.

Le caractère spécifique de l'activité agricole a souvent été évoqué à propos des difficultés de mise en œuvre d'un régime fiscal largement inspiré des baux des immeubles commerciaux (BIC).

La nature de l'activité n'est pas le seul élément de spécificité de la fiscalité appliquée à l'agriculture. Aux particularités provenant des éléments de production et de la nature des produits, se superposent les contraintes d'un droit régissant l'agriculture et dont les règles sont fondamentalement différentes de celles applicables au commerce.

Sans évoquer l'ensemble des dispositions réglementant l'exercice des activités commerciales ou l'accès à la profession agricole, il est aisé d'observer à travers la situation des exploitants locataires, c'est-à-dire non propriétaires de leurs fonds, tant au sens foncier du terme qu'entendu comme l'ensemble des éléments de l'exploitation au sens de fonds de commerce ; les incidences fiscales sont fort différentes selon que l'on se trouve en présence d'un commerçant ou d'un agriculteur.

Le droit des baux commerciaux s'articule essentiellement autour de deux modèles selon que la location porte sur l'immeuble ou sur le fonds (bail d'immeuble à usage commercial soumis au statut du décret du 30 septembre 1953 ou contrat de location gérance). Il est né avec l'apparition de l'entreprise et a été conçu pour assurer l'exploitation de celle-ci et sa transmission soit en propriété (le bail de l'immeuble commercial est obligatoirement cessible), soit en jouissance (location gérance).

Le droit des baux ruraux a été conçu comme l'organisation des relations personnelles et patrimoniales entre un propriétaire et un occupant qui, même à l'époque du statut du fermage, n'avait pas acquis la qualité d'entrepreneur.

Le droit des baux ruraux, à raison de sa personnalisation poussée à l'extrême par le législateur, et une jurisprudence rigoureuse dans son interprétation des textes n'ont pas pu épouser la notion d'entreprise agricole. Les quelques retouches apportées à la suite de la loi du 5 août 1960 ont permis au locataire d'adhérer à une société et ce palliatif permet assez largement d'occulter pendant la carrière professionnelle de l'exploitant les insuffisances du statut des baux ruraux. En revanche, cette inadéquation apparaît de façon évidente à l'occasion de la cessation d'activité de l'exploitant et pose, lors de la transmission de l'exploitation, de nombreux problèmes aux incidences fiscales d'autant plus rigoureuses que la loi fiscale ne prend pas en compte à cet égard les particularités du droit rural.

Assez curieusement on observe cependant que des palliatifs à certaines conséquences rigoureuses seront trouvés dans les formes les plus archaïques de baux auxquelles on recourra parfois pour éviter les incidences fiscales très onéreuses liées au particularisme du droit rural.

L'analyse des incidences fiscales de la cessation d'activité s'effectuera donc autour de deux axes :

- le bail à ferme et les inconvénients fiscaux de la transmission d'exploitation,
- les solutions recherchées à travers d'autres formules de baux ruraux.

#### LE BAIL A FERME ET LES INCONVÉNIENTS FISCAUX DE LA TRANSMISSION D'EXPLOITATION La situation du locataire au regard de :

##### 1. L'incessibilité du bail

L'article L 411-35 du Code Rural pose en principe que toute cession du bail est interdite sauf si la cession est

\* Centre de Recherches, d'information et de documentation notariales (CRIDON-Ouest) - 119, rue de Coulmiers, 44042 Nantes Cedex.

consentie avec l'agrément du bailleur au profit des descendants du preneur ayant atteint l'âge de la majorité.

Le principe est donc celui de la prohibition de la cession avec un tempérament important en cas de continuation de l'exploitation par les descendants.

Autrement dit, **l'entreprise agricole** dont le support est constitué par un bail à ferme **peut se transmettre aux descendants mais ne peut être transmise à des étrangers.**

Cette disposition peut avoir dans certains cas des conséquences fiscales assez graves dont la plupart se retrouveront dans les cas où le locataire aura effectué des investissements sur le fonds.

L'interdiction de céder le droit au bail entraînera pour l'exploitant l'obligation de céder les autres éléments de son exploitation : matériel, cheptel vif. Les conséquences fiscales sont en principe analogues à celles d'une cession d'entreprise : taxation des plus-values, bénéfiques, régulations de TVA. Tout au plus peut-on noter que cette cession, si elle n'est pas globale, peut avoir pour conséquence l'obligation pour le cédant de régulariser la TVA (alors que par une disposition propre à l'agriculture il pourrait en être dispensé s'il y avait cession globale) et l'impossibilité pour le cédant de bénéficier du régime de l'article 41 CGI pour les plus-values en cas de cession à titre gratuit d'éléments isolés de l'exploitation.

Les principaux problèmes naissent de **la réalisation par le locataire de travaux sur le fonds loué.**

Pendant la durée du bail, le locataire peut sous certaines conditions (art. L.411-69 à L.411-78 CR) réaliser des travaux, édifier des constructions, effectuer des plantations. Conformément à une jurisprudence constante de la Cour de Cassation ces divers éléments demeurent, pendant la durée du bail, la propriété du locataire (cette solution dégagée à l'origine en matière commerciale a été étendue à l'agriculteur). Ces éléments seront donc inscrits à son bilan et il pourra les amortir.

En cas de cessation d'activité et de transmission au descendant par voie de cession de bail, **les travaux et constructions sont transmis au cessionnaire.** De par les dispositions de l'article 41 CGI, il n'y aura pas le plus souvent imposition de la plus-value et, si la cession est globale, il y aura dispense de régularisation de la TVA déduite.

La cession du bail à un tiers étant interdite, l'exploitant sans descendant apte à lui succéder sur le fonds pourra rechercher un successeur mais ne pourra lui céder son bail. Il ne pourra que le présenter au bailleur qui, s'il en est d'accord, lui consentira un nouveau bail.

La résiliation du bail par le sortant entraînera cependant l'accession des travaux, constructions et plantations à la propriété du bailleur et deux conséquences en découlent :

— le cédant devra régulariser la TVA déduite sur les immeubles et plantations et le reversement ne pourra donner lieu à aucun nouveau droit à déduction même si son successeur est lui-même assujetti.

En effet, **le bailleur devient propriétaire de ces immobilisations** ; or, contrairement à ce qui est admis en matière commerciale, le bailleur ne peut être assujetti même sur option à la TVA.

— Le bailleur en contrepartie devient débiteur d'une indemnité à l'égard du preneur sortant et il peut la faire

supporter par le preneur entrant (art. L.411-76 CR). Dans ce cas, ce dernier n'acquiert qu'une créance. Il ne bénéficie pas du droit à déduction correspondant au reversement effectué par le sortant et ne peut inscrire à son bilan les éléments réalisés par ce dernier, car même s'il a versé lui-même l'indemnité il n'en est pas devenu propriétaire et n'a acquis qu'une créance contre le bailleur, c'est-à-dire un élément incorporel non amortissable dont l'inscription au bilan n'aura comme intérêt que de faire apparaître en fin d'exploitation une moins-value (si les biens ont été entièrement amortis au sens de l'article L.411-71 CR).

## 2. La situation du propriétaire au regard de l'interdiction de la location-gérance

En matière commerciale il est fréquent que la cessation d'activité d'un exploitant ne s'accompagne pas d'une cession immédiate du fonds.

L'exploitant qui se retire trouve dans le contrat de gérance libre la possibilité de percevoir une redevance qui constitue une forme de retraite. Le successeur trouve surtout dans cette technique le moyen d'une installation progressive permettant de résoudre des problèmes de financement.

Le refus du législateur de **reconnaître l'existence d'un fonds rural au sens d'entreprise** composée notamment d'éléments incorporels, interdit en matière agricole le recours à une formule analogue à celle de la location-gérance, tout bail du fonds s'entendant uniquement d'une location purement immobilière soumise au statut du fermage.

Or cette technique présente sur le plan fiscal un avantage dont se trouve privé l'exploitant agricole en cas de cessation d'activité.

Le bailleur qui donne son fonds en gérance libre voit fréquemment le montant de ses recettes s'abaisser au-dessous du seuil de l'assujettissement au réel obligatoire. Il s'ensuit qu'à l'expiration d'un délai de 5 ans à compter de la location-gérance, les plus-values seront exonérées en cas de cession.

La non reconnaissance par le droit rural de l'entreprise agricole, en l'absence notamment des éléments incorporels (clientèle par exemple) caractérisant un fonds, prive ainsi l'exploitant d'un mode de cessation d'activité pouvant permettre l'exonération des plus-values, situation d'autant plus défavorable que l'exploitant sortant était propriétaire de terres inscrites à son bilan.

## LES TENTATIVES DE SOLUTIONS RECHERCHÉES A TRAVERS D'AUTRES FORMULES DE BAUX RURAUX

Si le bail commercial né en même temps que l'entreprise commerciale apparaît plus adapté aux nécessités de celle-ci, le caractère beaucoup plus ancien de l'activité agricole se reflète à travers la variété des baux ruraux dont certains modèles hérités de coutumes régionales ou de pratiques culturelles ont survécu à l'introduction du statut du fermage.

De même que les besoins de l'immobilier urbain ont fait redécouvrir sous l'appellation de bail à construction l'intérêt de l'emphytéose, de même certaines formes anciennes de baux immobiliers ou mobiliers, retrouvent en matière rurale un intérêt évident sur le plan fiscal.

## 1. La recherche de baux ruraux mieux adaptés que le bail à ferme.

a) **Le bail à domaine congéable.** Prévu par les articles L.431-1 à L.431-22 CR, ce bail, autrefois fréquent dans certains départements bretons, participe de la notion de droit de superficie et dissocie la propriété entre le support foncier et les constructions, plantations ou autres aménagements.

Lors de la conclusion du bail, le propriétaire vend au locataire ces derniers, appelés *édifices et superficies*. Le fermier en devient donc propriétaire et peut les amortir (alors que le propriétaire imposé au titre des revenus fonciers ne peut procéder à un tel amortissement). Le locataire devient également propriétaire de tout ce qu'il construit, plante ou aménage durant le bail.

La différence essentielle avec le bail à ferme ordinaire tient au fait que le droit de propriété du preneur survit à la fin du bail et qu'à l'inverse de la situation observée plus haut, le locataire sortant dont le successeur s'est vu consentir un bail par le propriétaire, pourra céder au nouvel exploitant qui en deviendra propriétaire. Si le successeur est assujéti à la TVA, il y aura dispense de régularisation ; par ailleurs, le successeur acquerra réellement la propriété des immobilisations et pourra de ce fait les inscrire à son bilan pour les amortir.

b) **Le bail à métayage.** Il présente la particularité de conférer la qualité fiscale d'exploitant tant au bailleur qu'au locataire. Un peu comme en matière de location-gérance, on se trouve en présence de deux exploitants distincts soumis à une imposition dans la même catégorie de bénéfécies.

Sur un plan strictement fiscal, l'intérêt pour l'exploitant qui veut cesser son activité d'opter pour le bail à métayage tient au fait qu'à l'inverse du bail à ferme, *ce type de location lui permet* de conserver sa qualité d'assujéti à la TVA, et donc de n'avoir pas à régulariser celle-ci, et surtout *de conserver son régime d'imposition* (bénéfécies agricoles) *et de maintenir à son bilan toutes ses immobilisations, notamment ses terres*, évitant ainsi une imposition immédiate des plus-values.

Le parallèle avec la location-gérance, au moins sur le plan fiscal, s'arrête là. En effet pour l'application de l'exonération prévue par l'article 151 septième CGI, le seuil de recettes pris en compte n'est pas celui revenant au seul bailleur mais l'ensemble des recettes de l'exploitation.

En matière de fonds de commerce il y a deux modes d'exercice de l'activité : celle de commerçant éventuellement locataire d'un fonds et celle de bailleur de fonds ; en matière agricole il n'y a que des exploitants qui, dans le cas du bail à métayage, sont réputés exploiter en commun.

L'exploitant peut donc par le métayage différer l'imposition des plus-values en cas de cessation d'activité ; il ne pourra pas par le moyen de ce bail aboutir à une exonération définitive.

## 2. Les locations de meubles et la fiscalité

Sous l'appellation de bail à cheptel le Code civil connaît depuis 1804 le louage de meubles en agriculture. Ce contrat tombé en désuétude retrouve un regain d'intérêt à raison d'incidences fiscales souvent favorables qui ne se retrouvent pas en général dans les activités commerciales.

L'usage qui peut être fait de ce bail est fort différent dans ses finalités selon qu'il porte sur le cheptel mort (matériel) ou sur le cheptel vif (animaux).

### a) La location du cheptel mort

Les éléments compris dans le bail sont ici les immobilisations autres que les immeubles. Leur location par un propriétaire non exploitant n'aura en général aucun intérêt pour les deux parties et la solution ne sera mise en œuvre qu'au cas de cessation d'activité par un exploitant.

En tant que loueur de meubles, il sera assujéti à la TVA et sa cessation d'activité comme exploitant agricole n'aura pas de conséquences onéreuses du fait de la régularisation de la TVA.

Ses bénéfécies se trouveront assujétis au régime des BIC, le plus souvent sous le régime du forfait. Quant au locataire il déduira de son bénéfice agricole les loyers TTC.

L'avantage du système réside dans le fait que le successeur n'a pas à financer immédiatement l'acquisition de ces éléments matériels. Dans un contexte de transmission à titre gratuit, il n'a pas payé de droits sur leur valeur et épuisera celle-ci par leur usage en tant que locataire. Le loyer versé à l'ascendant est fiscalement mieux traité qu'une rente viagère puisqu'il est déductible par celui qui le verse.

### b) Le bail à cheptel portant sur des animaux

Dans une exploitation d'élevage, les animaux représentent une valeur importante comptabilisée dans les stocks.

Lorsque l'exploitant n'est pas propriétaire de son troupeau d'animaux, il ne peut l'inscrire comptablement dans ses stocks. Tel sera le cas lorsque ces animaux lui auront été loués par leur propriétaire, conformément aux articles 1800 et suivants du Code civil.

Le bailleur, s'il n'est pas en même temps locataire du fonds, sera imposable au titre des BIC et le locataire déduira le montant de son loyer.

En outre le locataire, ne pouvant comptabiliser le stock avec lequel il travaille et dont il n'est pas propriétaire, ne sera pas imposé sur les variations de valeur de ce stock et ne sera taxé que sur le croît des animaux qui lui revient.

La formule est originale et on ne trouve pas d'équivalent dans les activités commerciales d'une location de stock. Elle peut dans certains cas, en évitant à l'exploitant qui poursuit l'exploitation d'investir immédiatement, résoudre des problèmes de financement tout en allégeant les contraintes de la fiscalité.

★ ★

L'analyse de ces quelques problèmes démontre que le développement récent de la fiscalité agricole s'est greffé sur des instruments juridiques auxquels elle n'est pas toujours bien adaptée. Les principales difficultés, et sur ce point l'agriculture n'a rien de spécifique, se rencontrent à l'occasion des cessations d'activité et transmissions d'entreprises. En attendant une fiscalité mieux adaptée ou un droit rajeuni, notamment quant à la définition juridique des immeubles et du droit à leur propriété, force est de rechercher dans la gamme des techniques existantes, des solutions ponctuelles même au prix d'une déformation souvent sensible des modèles traditionnels.