

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-40-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 11/02/2013

ENR – Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés – Régimes spéciaux - Sociétés et groupements agricoles

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés

Titre 4 : Régimes spéciaux

Chapitre 3 : Sociétés et groupements agricoles

Sommaire :

I. Sociétés coopératives agricoles

A. Généralités

B. Régime fiscal au regard des droits d'enregistrement

1. Capitalisation de réserves libres

2. Dissolution de coopératives agricoles : dévolution de biens

3. Sociétés coopératives agricoles particulières

II. Groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC)

A. Généralités et statut juridique

B. Régime fiscal

C. Groupements fonciers agricoles (GFA) et groupements agricoles fonciers (GAF)

1. Groupements fonciers agricoles (GFA)

a. Statut juridique

b. Régime fiscal

1° Règles générales

2° Partage et licitation des biens des GFA

2. Groupements agricoles fonciers (GAF)

a. Régime fiscal de droit commun

b. Partage et licitation des biens des GAF

D. Groupements forestiers

1. Définition et statut juridique

2. Régime fiscal

a. Règles générales

b. Opérations de transformation en groupement forestier ou d'apport de bois réalisées par des entreprises industrielles ou commerciales passibles de l'IR ou par des sociétés passibles de l'IS

c. Groupements syndicaux forestiers

1° Définition

2° Régime fiscal

E. Groupements fonciers ruraux

1. Statut juridique des groupements fonciers ruraux

2. Régime fiscal

F. Exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL)

1. Généralités et statut juridique

2. Régime fiscal

I. Sociétés coopératives agricoles

A. Généralités

1

Les textes législatifs et réglementaires relatifs aux coopératives agricoles sont codifiés aux articles [L521-1 du code rural et de la pêche maritime](#) à [L526-10 du code rural et de la pêche maritime](#) et [R521-1 du code rural et de la pêche maritime](#) à [R526-11 du code rural et de la pêche maritime](#).

Les sociétés coopératives agricoles forment une catégorie spéciale de sociétés, distinctes tant des sociétés civiles que des sociétés commerciales.

Elles ont la personnalité morale et la pleine capacité. Elles sont obligatoirement à capital variable.

Des [arrêtés ministériels en date des 3 janvier 1974](#) et [2 mai 1988](#) ont homologué les statuts types des coopératives agricoles.

B. Régime fiscal au regard des droits d'enregistrement

10

En général, le régime fiscal des sociétés coopératives agricoles en matière de droits d'enregistrement est le régime de droit commun. Toutefois, certaines dispositions particulières nécessitent les précisions suivantes.

1. Capitalisation de réserves libres

20

Les opérations d'augmentation de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions, sont soumises au régime de droit commun, c'est à dire au droit fixe prévu à le [I de l'article 812 du code général des impôts \(CGI\)](#).

Les actes qui constatent l'incorporation de réserves libres d'affectation spéciale au capital des sociétés coopératives agricoles et leurs unions, sont donc soumis au régime fiscal de droit commun.

Les réserves libres d'affectation spéciale s'entendent des réserves autres que la réserve légale, la réserve indisponible spéciale formée avec les excédents d'exploitation provenant des opérations avec des tiers non associés et la réserve indisponible constituée par le montant total des subventions reçues de l'État, de collectivités publiques ou d'établissements publics.

2. Dissolution de coopératives agricoles : dévolution de biens

30

Sous réserve des dispositions de l'[article 1020 du CGI](#), la dévolution faite obligatoirement à des œuvres d'intérêt général agricole, de l'excédent de l'actif net sur le capital social des sociétés coopératives agricoles dissoutes, ne donne lieu, au profit du Trésor, à aucune perception ([CGI, art. 1029](#)).

L'[article 1020 du CGI](#) assujettit à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement proportionnel les dispositions sujettes à publicité foncière lorsqu'elles entrent dans les prévisions des 1° à 4° de l'[article 677 du CGI](#).

Le régime fiscal de l'[article 1029 du CGI](#) est subordonné à la condition que la transmission ait uniquement pour objet l'excédent de l'actif net sur le capital social de la société dissoute. La transmission d'un actif brut, moyennant la prise en charge du passif qui le grève, constituerait une mutation à titre onéreux passible du régime qui lui est propre.

3. Sociétés coopératives agricoles particulières

40

Sont exonérés de tout droit d'enregistrement les actes, pièces et écrits de toute nature concernant :

- les sociétés coopératives agricoles de céréales, les moulins coopératifs, les coopératives agricoles de meunerie et de meunerie-boulangerie ([CGI, art. 1030](#)) ;

- les sociétés coopératives d'insémination artificielle et d'utilisation de matériel agricole et leurs unions ([CGI, art. 1031](#)).

Conformément aux dispositions de l'[article 1020 du CGI](#), les dispositions sujettes à publicité foncière sont assujetties à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement dont le taux est prévu à cet article.

Les apports immobiliers à titre pur et simple à des sociétés coopératives agricoles de céréales et à leurs unions, ainsi qu'aux coopératives d'insémination artificielle et d'utilisation de matériel agricole et à leurs unions, sont exonérés du droit fixe prévu au I de l'[article 810 du CGI](#) ([CGI, art. 810 bis](#)).

II. Groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC)

A. Généralités et statut juridique

50

Cf. [BOI-BA-CHAMP-20-20-§ 120 et suivants](#).

B. Régime fiscal

60

Les actes relatifs aux GAEC constatant la constitution, l'augmentation de capital, la transformation en GAEC ou la prorogation d'un GAEC sont soumis au régime fiscal de droit commun.

Par ailleurs, en application de l'[article 810 bis du CGI](#), les apports à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif grevant les immeubles apportés aux GAEC sont exonérés de droit fixe sous réserve qu'ils soient effectués à l'occasion de la constitution du groupement ou de l'exploitation.

Cette solution est bien entendu applicable aux apports de cheptel, matériel et autres objets mobiliers dépendant de l'exploitation agricole qui auraient le caractère d'immeubles par destination du fait que leur apport serait corrélatif à celui des terres constituant le fonds rural ([RM. Valleix, AN, 2 janvier 1995, QE n° 14583](#)).

En revanche, tout autre apport à titre onéreux demeure assujéti, dans les conditions de droit commun, aux droits et taxes normalement exigibles du fait des mutations opérées. .

C. Groupements fonciers agricoles (GFA) et groupements agricoles fonciers (GAF)

70

La [loi n° 70-1299 du 31 décembre 1970](#), modifiée par la [loi n° 74-638 du 12 juillet 1974](#), prévoit la création de groupements fonciers agricoles destinés à se substituer aux groupements agricoles fonciers prévus à l'[article 14 de la loi n° 60-808 d'orientation agricole du 5 août 1960](#).

L'[article 11 de la loi n° 70-1299 du 31 décembre 1970](#) a abrogé l'[article 5 de la loi n° 62-933 du 8 avril 1962](#) qui définissait le régime juridique et fiscal des groupements agricoles fonciers, en laissant subsister les groupements de cette nature constitués antérieurement au 1er janvier 1971.

80

Depuis le 1er janvier 1971, il ne peut plus être créé de groupements agricoles fonciers et ceux constitués à cette date ont la possibilité :

- de se transformer en groupements fonciers agricole ;

- de conserver leur forme, en bénéficiant des avantages fiscaux qui leur étaient accordés et des dispositions fiscales prises en faveur des groupements fonciers agricoles, s'ils répondent aux diverses caractéristiques de ces derniers.

1. Groupements fonciers agricoles (GFA)

a. Statut juridique

90

Cf. [BOI-BA-CHAMP-20-20-§ 180 et suivants](#).

b. Régime fiscal

1° Règles générales

100

Les actes relatifs aux GFA constatant la constitution, l'augmentation de capital, la transformation ou la prorogation de GFA sont soumis au régime fiscal de droit commun.

110

Par ailleurs, en application de l'[article 810 bis du CGI](#), les apports à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif grévant les immeubles apportés aux GFA sont exonérés de droit fixe sous réserve qu'ils soient effectués à l'occasion de la constitution du groupement ou de l'exploitation.

En revanche, tout autre apport à titre onéreux demeure assujéti, dans les conditions de droit commun, aux droits et taxes normalement exigibles du fait des mutations opérées.

2° Partage et licitation des biens des GFA

120

Le droit d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière prévu à l'[article 746 du CGI](#) est applicable au partage d'un groupement foncier agricole pour les biens qui se trouvaient dans l'indivision lors de leur apport et qui sont attribués à des apporteurs, à leurs conjoints survivants ou à leurs ayants droit à titre gratuit dès lors que les apporteurs étaient parents ou alliés jusqu'au quatrième degré inclus ([CGI, art. 748 bis](#) ; cf. [BOI-ENR-PTG-10-30 n° 20 et suivants](#)).

Il en est de même pour les licitations des biens d'un GFA ([CGI, art. 750 bis](#) ; cf. [BOI-ENR-PTG-10-30 n° 20 et suivants](#)).

Lorsque le partage ou la licitation ne remplit pas les conditions ci-dessus, les règles de droit commun des partages de sociétés sont applicables (cf. [BOI-ENR-AVS-30-20](#)).

2. Groupements agricoles fonciers (GAF)

130

Les groupements agricoles fonciers prévus par la [loi n° 62-933 du 8 août 1962](#) étaient des sociétés civiles formées entre plusieurs propriétaires en vue de rassembler des immeubles agricoles situés dans une même commune ou dans des communes voisines afin de sortir de l'indivision ou de créer ou de conserver une ou plusieurs exploitations agricoles ou d'en assurer ou d'en faciliter la gestion.

Comme il a été exposé au [II-C-§ 70](#), il ne peut plus être constitué de groupements agricoles fonciers depuis le 1er janvier 1971. En revanche, ceux constitués avant cette date subsistent. En conséquence, des apports ne peuvent être faits à un tel groupement qu'au titre d'une augmentation de capital.

a. Régime fiscal de droit commun

140

Le régime évoqué au [II-C-1-b-1°-§ 100](#) relatif aux GFA leur est applicable.

b. Partage et licitation des biens des GAF

150

Les groupements agricoles fonciers répondant aux caractéristiques des groupements fonciers agricoles bénéficient des mêmes dispositions fiscales (cf. [II-C- § 70](#) et [II-C-1-b-2°-§ 100](#)).

D. Groupements forestiers

1. Définition et statut juridique

160

Cf. [BOI-BA-SECT-30-10](#).

2. Régime fiscal

a. Règles générales

170

Les actes relatifs aux groupements forestiers constatant la constitution, l'augmentation de capital, la transformation ou la prorogation de groupements forestiers sont soumis au régime de droit commun.

Remarques :

De même que pour les GAEC, GFA, GAF et EARL, la prise en charge du passif grevant des apports immobiliers à des groupements forestiers peut être exonérée de droit fixe (cf. [BOI-ENR-AVS-10-20](#)).

Les apports à un groupement forestier constitué dans les conditions prévues par les [articles L 241-1 à L 246-2 du code forestier](#), réalisés postérieurement à la constitution de la société et constitués de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser, lorsqu'ils sont d'une surface inférieure à cinq hectares et d'un montant inférieur à 7 623 €, sont exonérés du droit fixe prévu à l'[article 810 du CGI \(CGI, art 810 ter\)](#).

b. Opérations de transformation en groupement forestier ou d'apport de bois réalisées par des entreprises industrielles ou commerciales passibles de l'IR ou par des sociétés passibles de l'IS

180

Lorsque les opérations de transformation en un groupement forestier d'une société propriétaire de bois ou de terrains à reboiser, ainsi que d'apport de biens de cette nature à un tel groupement sont réalisées par les entreprises industrielles ou commerciales passibles de l'impôt sur le revenu ou par des sociétés passibles de l'IS, elles donnent lieu à la perception d'une taxe spéciale assise sur la valeur nette, au moment de leur réalisation, de l'actif transféré au groupement forestier.

Cette taxe spéciale libère les plus-values afférentes à l'actif transféré de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés susceptibles d'être réclamés du chef de l'opération ; les entreprises intéressées peuvent sur option demander dans l'acte l'application des règles d'imposition de droit commun. Le taux de la taxe est fixé au [I de l'article 238 quater du CGI](#). Il est différent selon que l'entreprise industrielle ou commerciale est passible de l'impôt sur le revenu ou que la société est passible de l'IS.

Elle est perçue, lors de l'enregistrement de l'acte constatant la transformation ou l'apport ou lors de l'accomplissement de la formalité fusionnée, selon les règles et sous les sanctions applicables en matière de droits d'enregistrement.

190

La taxe spéciale ne couvrant que les impôts directs, l'acte constatant la transformation ou l'apport donne ouverture aux droits d'enregistrement selon le régime de droit commun (cf. [II-D-2-a-§ 170](#)).

c. Groupements syndicaux forestiers

1° Définition

200

Le groupement syndical forestier est un établissement public à caractère administratif. Il peut être créé par accord entre des communes, des sections de communes, des départements, des établissements publics, des établissements d'utilité publique, des mutuelles et des caisses d'épargne, propriétaires de bois, de forêts ou de terrains à boiser soumis ou susceptibles d'être soumis au régime forestier en vue de faciliter la mise en valeur, la gestion et l'amélioration de la rentabilité des bois, forêts et terrains et de favoriser leur équipement ou leur boisement ([articles L 148-13 et suiv. du code forestier](#)).

La propriété de ces bois, forêts et terrains est transférée au groupement.

2° Régime fiscal

210

Les actes relatifs aux groupements syndicaux forestiers sont soumis au régime fiscal de droit commun.

E. Groupements fonciers ruraux

220

Les I et II de l'article 52 de la loi de modernisation de l'agriculture n° 95-95 du 1er février 1995 instituent un nouveau type de société civile dénommé groupement foncier rural.

Les dispositions qui régissent ce type de société sont codifiées aux [articles L322-22 du code rural et de la pêche maritime](#) , [L322-23 du code rural et de la pêche maritime](#) et [L 32224 du code rural et de la pêche maritime](#).

1. Statut juridique des groupements fonciers ruraux

230

Cf. [BOI-BA-SECT-30-20](#).

2. Régime fiscal

240

Le [dernier alinéa de l'article L 322-22 du code rural et de la pêche maritime](#) prévoit que les biens des groupements fonciers ruraux sont régis, notamment en matière fiscale, selon les dispositions propres aux groupements fonciers agricoles (cf. [II-C-§ 70](#)) pour la partie agricole, et selon celles propres aux groupements forestiers (cf. [II-D-1-§ 160](#)), pour la partie forestière.

F. Exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL)

1. Généralités et statut juridique

250

Cf. [BOI-BA-CHAMP-20-20-§ 230](#) .

2. Régime fiscal

260

Les actes relatifs aux EARL constatant la constitution, l'augmentation de capital, la transformation, la prorogation d'EARL sont soumis au régime fiscal de droit commun.

270

Par ailleurs, en application de l'[article 810 bis du CGI](#), les apports à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif grévant les immeubles apportés sont exonérés de droit fixe sous réserve qu'ils soient effectués à l'occasion de la constitution du groupement ou de l'exploitation.