

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30-11/07/2023

Date de publication : 11/07/2023

**ENR - Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles -  
Successions - Champ d'application des droits de mutation par décès -  
Exonérations en raison de la nature des biens transmis - Parts de  
groupements fonciers agricoles**

---

**Positionnement du document dans le plan :**

ENR - Enregistrement

Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles

Titre 1 : Successions

Chapitre 2 : Champ d'application des droits de mutation par décès : exonérations et régimes spéciaux

Section 3 : Exonérations en raison de la nature des biens transmis

Sous-section 3 : Parts de groupements fonciers agricoles

**Sommaire :**

**I. Conditions d'application du régime de faveur**

**A. Conditions relatives au groupement**

1. Caractéristiques auxquelles doit répondre le GFA
2. Les statuts du groupement doivent lui interdire l'exploitation en faire-valoir direct
3. Les immeubles à destination agricole compris dans le patrimoine du groupement doivent avoir été donnés à bail à long terme ou à bail cessible

**B. Conditions relatives au porteur de parts**

1. Délai de détention des parts transmises
2. Exclusion relative à la qualité du porteur des parts

**C. Conditions relatives au bénéficiaire de la transmission**

1. Conservation des parts par le bénéficiaire de la mutation à titre gratuit pendant cinq ou dix ans
2. Le bail doit avoir été consenti depuis au moins deux ans lorsque le preneur est le donataire ou un membre de sa famille

**II. Portée de l'exonération**

**A. Exonération partielle de toutes les transmissions à titre gratuit portant sur les parts de GFA**

**B. Limitation en fonction de la valeur des biens transmis**

1. Conditions d'application
2. Appréciation des seuils fixés
3. Obligations des parties

**C. Limitation de la valeur des parts de GFA susceptible de bénéficier du régime de faveur**

1. Biens exonérés partiellement
2. Biens exclus
3. Sort des dettes
- D. Incidence de la limitation de l'exonération à l'égard de certaines règles
  1. Imputation du passif contracté pour l'achat des biens exonérés
  2. Forfait mobilier
- III. Remise en cause de l'exonération
  - A. Infraction aux articles du code rural et de la pêche maritime relatifs aux GFA
  - B. Non-respect de la condition de conservation des parts pendant cinq ou dix ans
    1. Principe de la déchéance
    2. Exceptions à la déchéance
    3. Conséquences fiscales de la déchéance du régime de faveur

**Actualité liée :** 11/07/2023 : ENR - Mutations à titre gratuit - Hausse du seuil au-delà duquel l'exonération partielle, prévue par l'article 793 bis du CGI, sur les mutations à titre gratuit de biens ruraux et de parts de groupements fonciers agricoles est réduite de 75 % à 50 % (loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023, art. 24)

## 1

Il résulte des dispositions du 4° du 1 de l'article 793 du code général des impôts (CGI) et de l'article 793 bis du CGI que les mutations à titre gratuit de parts de groupements fonciers agricoles (GFA) sont susceptibles de bénéficier d'un régime d'exonération partielle.

## 10

Ainsi, aux termes du 4° du 1 de l'article 793 du CGI sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence des trois-quarts de leur valeur nette correspondant aux biens grevés d'un bail à long terme ou d'un bail cessible, les parts de GFA répondant aux diverses caractéristiques prévues de l'article L. 322-1 du code rural et de la pêche maritime (C. rur.) à l'article L. 322-21 du C. rur., et, en principe, détenues depuis deux ans au moins par le donateur ou le défunt. Au surplus, les statuts du groupement doivent lui interdire l'exploitation en faire-valoir direct et les fonds agricoles constituant son patrimoine doivent avoir été donnés à bail à long terme ou à bail cessible.

## 20

Le régime de faveur s'applique sous réserve des dispositions de l'article 793 bis du CGI :

- les parts reçues doivent rester la propriété du bénéficiaire de la transmission pendant cinq ou dix ans, selon le choix du bénéficiaire, formalisé dans l'acte de donation ou la déclaration de succession (II-A-3 § 215 du BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20) ;
- lorsque la valeur totale des parts en cause transmises par le donateur ou le défunt à chaque héritier, donataire ou légataire excède l'un des seuils fixés par l'article 793 bis du CGI, l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit est ramenée à 50 % au-delà de cette limite.

Pour l'appréciation de cette limite, les donations passées depuis plus de quinze ans ne sont pas prises en compte (BOI-ENR-DMTG-20). Par ailleurs, lorsqu'un donataire de parts de GFA a la qualité de preneur (des biens loués à long terme par le groupement), le bénéfice de l'exonération partielle est subordonné à la condition que le bail lui ait été consenti depuis au moins deux ans.

# I. Conditions d'application du régime de faveur

## A. Conditions relatives au groupement

---

### 1. Caractéristiques auxquelles doit répondre le GFA

---

30

L'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit prévue au 4° du 1 de l'article 793 du CGI ne s'applique qu'aux parts des GFA répondant aux caractéristiques de la loi n° 70-1299 du 31 décembre 1970 modifiée relative aux groupements fonciers agricoles et codifiée de l'article L. 322-1 du C. rur. à l'article L. 322-21 du C. rur., et à l'article L. 322-23 du C. rur..

Ainsi, l'article premier de cette loi prévoit notamment que le GFA est une société civile régie par les chapitres I<sup>er</sup> et II du titre IX du livre III du code civil (code civil [C. civ.], art. 1832 et suivants). Dès lors, les associés de ces groupements, ainsi qu'il est prévu à l'article 1857 du C. civ., répondent indéfiniment des dettes sociales à proportion de leurs parts dans le capital social.

En conséquence, si dans les statuts des GFA figure une clause limitant la responsabilité des associés à deux fois la fraction du capital qu'ils possèdent, conformément à l'article L. 214-89 du code monétaire et financier (CoMoFi) fixant le régime applicable aux sociétés civiles de placement immobilier autorisées à faire publiquement appel à l'épargne, l'exonération n'est pas applicable.

**Remarque :** L'exonération est susceptible de s'appliquer aux mutations à titre gratuit de parts de groupements agricoles fonciers (GAF) créés conformément à la loi n° 62-933 du 8 août 1962 complémentaire à la loi d'orientation agricole qui répondraient aux caractéristiques imposées par la loi n° 70-1299 du 31 décembre 1970 et aux différentes conditions exposées ci-après. Seuls des GAF créés avant la loi n° 70-1299 du 31 décembre 1970 et non transformés en GFA peuvent être concernés par ces dispositions.

### 2. Les statuts du groupement doivent lui interdire l'exploitation en faire-valoir direct

---

40

L'exonération n'est applicable qu'aux parts de GFA dont les statuts interdisent l'exploitation en faire-valoir direct. Elle ne peut donc bénéficier aux parts d'un groupement dont les statuts prévoient qu'il participe à la direction de l'exploitation ou qui, bien que ses statuts le lui interdisent, participe en réalité à cette direction. La participation éventuelle du GFA à la direction de l'exploitation est une question de fait qui doit s'apprécier cas par cas.

### 3. Les immeubles à destination agricole compris dans le patrimoine du groupement doivent avoir été donnés à bail à long terme ou à bail cessible

---

50

Les immeubles à destination agricole qui composent le patrimoine du groupement doivent avoir été donnés à bail à long terme dans les conditions prévues de l'article L. 416-1 du C. rur. à l'article L. 416-

6 du C. rur., à l'article L. 416-8 du C. rur. et à l'article L. 416-9 du C. rur. ou à bail cessible dans les conditions prévues de l'article L. 418-1 du C. rur. à l'article L. 418-5 du C. rur..

## 60

L'exonération ne trouve à s'appliquer que si la totalité des immeubles agricoles compris dans le patrimoine du groupement sont donnés à bail à long terme (BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20) ou à bail cessible hors du cadre familial.

Le bail doit être en cours au moment de la mutation, mais peu importe que celle-ci intervienne pendant la durée prévue au contrat initial ou au cours des renouvellements successifs du contrat.

Cette exonération partielle est notamment subordonnée à la condition que les immeubles à destination agricole constituant le patrimoine du groupement aient été donnés à bail à long terme dans les conditions prévues par l'article L. 416-1 du C. rur. à l'article L. 416-6 du C. rur., l'article L. 416-8 du C. rur. et l'article L. 416-9 du C. rur. ou à bail cessible dans les conditions prévues par l'article L. 418-1 du C. rur. à l'article L. 418-5 du C. rur.. Par suite, la présence, dans le patrimoine du GFA, d'une parcelle agricole louée par bail emphytéotique est de nature à remettre en cause l'exonération partielle de DMTG prévue au 4° du 1 de l'article 793 du CGI. Il n'est pas envisagé de déroger, dans la situation particulière évoquée par le parlementaire portant sur l'implantation d'une éolienne sur la parcelle concernée, à ces dispositions, qui sont d'application générale (RM André n° 04105, JO Sénat du 21 août 2008, p.1650).

## B. Conditions relatives au porteur de parts

### 1. Délai de détention des parts transmises

## 70

En principe, l'exonération n'est applicable qu'aux parts détenues depuis deux ans au moins par le donateur ou le défunt au moment où se produit la mutation, quelle que soit la date de leur acquisition ou de leur souscription.

*Toutefois, ce délai de détention de deux ans n'est pas exigé, lorsque le donateur ou le défunt a été partie au contrat de constitution du groupement et, à ce titre, a effectué des apports constitués exclusivement par des immeubles ou des droits immobiliers à destination agricole. Seules les parts reçues dans ces conditions peuvent bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit (DMTG) sans que le délai de détention soit requis (Cass. com., arrêt du 19 mars 1985, n° 83-15.012).*

## 80

L'acte de donation ou la déclaration souscrite après le décès du défunt doit contenir tous renseignements utiles à la vérification de cette condition et mentionner la date du certificat nominatif des parts transmises ou la date à laquelle l'acquisition des parts par le donateur ou le défunt a été signifiée au groupement ou acceptée par celui-ci dans un acte authentique conformément à l'article

1690 du C. civ..

90

L'augmentation de capital par incorporation des comptes courants d'associés dans les deux ans qui ont précédé la transmission des parts n'est pas de nature à exclure ces dernières de l'exonération de DMTG prévue par le 4° du 1 de l'article 793 du CGI, dans la mesure où ces comptes courants avaient été constitués et alimentés dès la création du groupement et les sommes correspondantes immédiatement utilisées pour doter le groupement d'immeubles à destination agricole. Cette solution, justifiée dans un tel contexte, ne saurait être étendue à tous les cas d'augmentation de capital par incorporation des comptes courants d'associés. En effet, une telle extension conduirait à favoriser les investissements en numéraire, au risque d'inciter les contribuables qui souhaitent organiser la transmission de leur patrimoine à investir dans ces groupements. Or, la finalité du dispositif d'exonération des parts de GFA est de faciliter la mise à disposition de terres agricoles et non d'en faire un mode privilégié de transmission du patrimoine (RM Balkany n° 78245, JO AN du 3 août 2010, p. 8513).

## 2. Exclusion relative à la qualité du porteur des parts

---

100

L'exonération ne s'applique pas aux parts de GFA qui sont détenues ou qui ont été détenues par une société civile (CoMoFi, art. L. 214-86 et suivants) fixant le régime applicable aux sociétés civiles de placement immobilier autorisées à faire publiquement appel à l'épargne ou par une entreprise d'assurances ou de capitalisation (CGI, art. 793, 1-4°).

## C. Conditions relatives au bénéficiaire de la transmission

---

### 1. Conservation des parts par le bénéficiaire de la mutation à titre gratuit pendant cinq ou dix ans

---

110

L'article 793 bis du CGI, depuis sa modification issue de l'article 22 de la loi n° 89-936 du 29 décembre 1989 de finances rectificative pour 1989, subordonne l'application du régime de faveur à la condition que les biens reçus restent la propriété du bénéficiaire de la mutation à titre gratuit pendant une durée minimale de cinq ans.

Pour les mutations à titre gratuit intervenues à compter de la date d'entrée en vigueur de cette disposition, l'exonération partielle résultant de l'application des dispositions combinées du 4° du 1 de l'article 793 du CGI et de l'article 793 bis du CGI n'est définitivement acquise que si les parts reçues restent la propriété du donataire, héritier ou légataire pendant cinq ans à compter de la mutation.

Le troisième alinéa de l'article 793 bis du CGI, créé par l'article 24 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023, accroît la fraction de la valeur exonérée à hauteur de 75 % dès lors que le bénéficiaire de la mutation conserve la propriété des biens reçus pendant une durée

minimale de cinq années supplémentaires par rapport à la durée de conservation mentionnée au premier alinéa de l'article 793 bis du CGI.

Cette mesure s'applique aux successions ouvertes et aux donations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

## 120

Ces dispositions s'appliquent dans les mêmes conditions et comportent les mêmes effets qu'en matière de transmission à titre gratuit de biens ruraux donnés à bail à long terme ou par bail cessible hors du cadre familial ([BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20](#)).

## 130

*L'annulation d'une partie des parts du GFA par réduction du capital du fait du retrait de certains immeubles du patrimoine dudit GFA doit être analysée comme une méconnaissance de l'obligation de conservation des titres ([Cass. com.](#), arrêt du 3 novembre 2004, n° 02-14.421).*

Le non-respect de la condition de conservation entraîne la déchéance du régime de faveur ([III-B § 410](#) et suivants).

## **2. Le bail doit avoir été consenti depuis au moins deux ans lorsque le preneur est le donataire ou un membre de sa famille**

---

## 140

L'article 793 bis du CGI prévoit que l'exonération partielle des mutations à titre gratuit de parts de GFA ne s'applique pas lorsque le bail a été consenti depuis moins de deux ans :

- au donataire de la transmission, à son conjoint, à un de leurs descendants ;
- ou à une société contrôlée par une ou plusieurs de ces personnes.

Il en résulte :

- que la condition d'antériorité de deux ans imposée au bail pour que le régime de faveur puisse bénéficier à la transmission des parts n'est pas exigée en cas de transmission par décès ;
- que les baux consentis depuis moins de deux ans au donataire, à son conjoint, à ses descendants ou à une société contrôlée par une de ces personnes privent la donation de la possibilité de bénéficier du régime de faveur.

## 150

La computation du délai de deux ans s'effectue à compter de la date à laquelle le bail a acquis date certaine (date de l'acte s'il s'agit d'un acte authentique, date de l'enregistrement en cas d'acte sous seing privé présenté à la formalité). C'est cette date qu'il convient de prendre en compte, au jour de la donation, pour apprécier si la condition de durée minimum est remplie.

## II. Portée de l'exonération

### 160

Lorsque les conditions d'application sont réunies, les parts des GFA sont exonérées de droits de mutation à concurrence d'une certaine fraction.

L'exonération s'applique aussi bien aux transmissions à titre gratuit entre vifs qu'à celles résultant du décès de leur propriétaire. Elle bénéficie à tous les héritiers, donataires ou légataires, quel que soit leur degré de parenté avec le donateur ou le défunt et même s'il n'existe aucun lien de parenté entre eux.

### 170

Cette exonération concerne toutes les transmissions à titre gratuit successives, mais elle n'est que partielle.

Elle est soumise à une double limitation en fonction d'une part, de la composition de l'actif du GFA, et d'autre part, de la valeur totale des parts de GFA transmises à titre gratuit.

### A. Exonération partielle de toutes les transmissions à titre gratuit portant sur les parts de GFA

---

### 180

L'exonération partielle résultant de l'application des dispositions combinées du 4° du 1 de l'[article 793 du CGI](#) et de l'[article 793 bis du CGI](#) s'applique à toutes les transmissions à titre gratuit successives de parts de GFA.

### B. Limitation en fonction de la valeur des biens transmis

---

### 190

L'exonération n'est applicable qu'à concurrence des trois quarts de la valeur des parts ([CGI, art. 793, 1-4°](#)). Toutefois, lorsque cette valeur excède l'un des seuils fixés à l'[article 793 bis du CGI](#), l'exonération est ramenée à 50 % pour la fraction excédant cette limite.

### 200

Le seuil prévu à l'article 793 bis du CGI s'établit à 300 000 € pour les donations consenties et les successions ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019.

Cette limite peut s'élever à 500 000 € sous condition d'allongement de la durée de conservation pour les donations consenties et successions ouvertes à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

### 210



Les parts doivent être évaluées selon le droit commun ([BOI-ENR-DMTG-10-40-10-10](#)) mais seule une fraction de cette valeur est retenue pour l'assiette des droits.

## 220

Pour l'appréciation des seuils mentionnés à l'article 793 bis du CGI, les donations passées depuis plus de quinze ans ne sont pas prises en compte.

## 1. Conditions d'application

---

### 230

Les limites fixées à l'[article 793 bis du CGI](#), au-dessus desquelles la mutation à titre gratuit de certaines parts de GFA bénéficie d'une exonération de moitié au lieu d'une exonération des trois quarts, ne sont pas des limites globales. Elles s'apprécient au niveau de chaque part héréditaire ou de chaque légataire s'il s'agit d'une succession ou de chaque donateur et donataire s'il s'agit d'une mutation à titre gratuit entre vifs.

Dans l'hypothèse où les biens transmis comprennent à la fois des parts de GFA et des immeubles ruraux loués par bail à long terme ([BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20](#)) entrant dans le champ d'application du 4° du 1 de l'[article 793 du CGI](#) et du 3° du 2 de l'article 793 du CGI, les limites prévues à l'article 793 bis du CGI trouvent à s'appliquer au titre de chaque catégorie de biens. Dès lors, un seuil différent est susceptible de s'appliquer à chaque catégorie de biens.

## 2. Appréciation des seuils fixés

---

### 240

Pour l'appréciation des limites fixées par l'[article 793 bis du CGI](#) au-delà desquelles l'exonération de droits de mutation à titre gratuit afférente aux parts de GFA est ramenée de 75 % à 50 %, il est tenu compte, en principe, de l'ensemble des donations consenties par la même personne à un titre, à une date, ou sous une forme quelconque. Il convient donc de retenir, non seulement la valeur des parts, objet de la transmission soumise à la formalité, mais également celle des parts préalablement données par le même donateur ou le même défunt au même héritier, donataire ou légataire. La valeur totale des parts ainsi transmises doit être prise en compte et non la seule fraction ayant été précédemment taxée.

### 250

Toutefois, les donations passées depuis plus de quinze ans ne sont plus prises en compte pour la détermination des seuils prévus à l'article 793 bis du CGI.

Dès lors, ces seuils sont déterminés en fonction de toutes les donations antérieures de parts de GFA, à l'exception de celles effectuées depuis plus de quinze ans au jour de la nouvelle mutation à titre gratuit de ces mêmes biens.

Pour l'appréciation de ces seuils, seuls seront pris en compte les biens qui auront effectivement bénéficié du régime de faveur dans le cadre de ces donations antérieures.

### 255



Les seuils visés à l'article 793 bis du CGI s'appliquent dans les mêmes conditions que pour les biens exonérés conformément au 3° du 2 de l'article 793 ([II-A-3 § 215 du BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20](#)).

### 3. Obligations des parties

---

#### 260

En complément des renseignements qui doivent être portés dans les actes de mutation à titre gratuit en application des dispositions de l'[article 784 du CGI](#), les parties doivent indiquer dans tout acte de donation comprenant des biens mentionnés au 4° du 1 de l'[article 793 du CGI](#) si de tels biens ont fait l'objet de donations antérieures consenties entre les mêmes parties.

Dans toute déclaration souscrite se rapportant à une succession comprenant des biens mentionnés au 4° du 1 de l'article 793 du CGI, les héritiers ou légataires indiquent, dans le cadre de l'affirmation de sincérité, si de tels biens ont fait l'objet de donations antérieures à leur profit de la part du défunt.

#### 270

Les actes de donation et les déclarations de succession doivent donc :

- comporter le rappel de l'ensemble des donations antérieures intervenues entre le donateur ou le défunt au profit de chaque donataire, héritier ou légataire, et leur montant ([BOI-ENR-DMTG-10-50-50](#)) ;
- individualiser celles comprenant des biens mentionnés au 4° du 1 de l'article 793 du CGI, transmis par le donateur ou le défunt au même bénéficiaire et indiquer, s'il y a lieu, le souhait de bénéficier du régime prévu au troisième alinéa de l'article 793 bis du CGI, et donc de les conserver pendant dix ans ;
- mentionner l'identité de chacun des bénéficiaires, le nom et la résidence des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation et leur date d'enregistrement.

### C. Limitation de la valeur des parts de GFA susceptible de bénéficier du régime de faveur

---

#### 280

Il est tenu compte de la nature des biens composant l'actif du groupement pour déterminer la fraction de la valeur des parts ouvrant droit à l'exonération partielle.

En effet, le bénéfice de l'exonération partielle est réservé à la fraction de la valeur nette des parts de GFA qui correspond aux biens donnés à bail à long terme ou par bail cessible hors du cadre familial par le groupement ([CGI, art. 793, 2-3°](#)), que ces biens aient été apportés par les associés ou acquis à un autre titre par le GFA.

Dès lors, pour déterminer la fraction de la valeur des parts ouvrant droit au bénéfice du régime de faveur, il convient de procéder à une ventilation de la valeur vénale des parts de GFA entre :

- d'une part, la fraction correspondant aux biens exonérés partiellement ;
- et, d'autre part, la fraction correspondant aux autres biens.

## 1. Biens exonérés partiellement

---

### 290

Sont concernés les biens effectivement grevés d'un bail rural à long terme. Le bail à long terme, tel qu'il est défini par les dispositions de l'article L. 416-1 du C. rur. à l'article L. 416-6 du C. rur., par l'article L. 416-8 du C. rur. et par l'article L. 416-9 du C. rur. n'est susceptible de s'appliquer qu'aux biens ruraux.

Constitue un bien rural l'immeuble principalement affecté à la production de récoltes agricoles ou de fruits naturels ou artificiels : prairies, terres labourables ou vignobles. Présentent également le caractère de biens ruraux les bâtiments d'exploitation et ceux destinés à l'habitation de l'exploitant ou du personnel qui constituent une même unité économique.

### 300

Sont également concernés les biens grevés d'un bail cessible hors du cadre familial défini de l'article L. 418-1 du C. rur. à l'article L. 418-5 du C. rur..

## 2. Biens exclus

---

### 310

La fraction de la valeur des parts de GFA, qui correspond à d'autres biens que ceux énumérés au **II-C-1 § 290 et 300**, est soumise aux droits de mutation à titre gratuit dans les conditions de droit commun.

Sont notamment concernés :

- les immeubles qui ne sont pas utilisés pour les besoins de l'exploitation agricole ;
- les valeurs mobilières (actions, obligations, titres de placement divers) ;
- *les stocks qui ne peuvent être considérés comme des immeubles agricoles par destination (Cass., civ., arrêt du 1<sup>er</sup> décembre 1976, n° 75-14.882) ;*
- les créances diverses, telles celles détenues sur les clients ;
- les encaisses en numéraire.

## 3. Sort des dettes

---

### 320

Les dettes contractées pour les biens susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit ou dans l'intérêt de ces biens sont imputées en priorité sur la valeur desdits biens.

L'affectation de la dette doit résulter du contrat de prêt.

Il en va de même en ce qui concerne les dettes qui doivent être affectées par priorité aux biens qui ne peuvent faire l'objet d'une exonération partielle.

À défaut, les dettes du groupement font l'objet d'une imputation proportionnelle entre les deux masses de biens, ce qui permet de connaître la valeur nette de ceux-ci.

Le rapport entre les valeurs totales de ces deux catégories de biens et le nombre de parts du groupement permet alors de calculer la fraction de la valeur nette de chaque part bénéficiant du régime de faveur et celle taxable dans les conditions de droit commun.

## **D. Incidence de la limitation de l'exonération à l'égard de certaines règles**

---

### **1. Imputation du passif contracté pour l'achat des biens exonérés**

---

**330**

Les règles d'imputation du passif contracté pour l'achat des biens exonérés en application du 4° du 1 de l'article 793 du CGI sont identiques aux règles applicables pour les biens exonérés conformément au 3° du 2 de l'article 793 du CGI (II-B-5-a § 240 à 260 du BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20).

### **2. Forfait mobilier**

---

**340**

Les modalités de prise en compte des biens visés au 4° du 1 de l'article 793 du CGI dans le calcul du forfait mobilier sont identiques à celles applicables pour les biens exonérés conformément au 3° du 2 de l'article 793 du CGI (II-B-5-b § 270 du BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20).

## **III. Remise en cause de l'exonération**

**350**

L'exonération partielle prévue en faveur des transmissions à titre gratuit de parts de GFA est susceptible d'être remise en cause en deux circonstances :

- en application du septième alinéa du 4° du 1 de l'article 793 du CGI en cas d'infraction aux dispositions de l'article L. 322-1 du C. rur. à l'article L. 322-23 du C. rur. ;
- conformément aux dispositions de l'article 793 bis du CGI en cas d'aliénation des parts avant l'expiration du délai de conservation.

## A. Infraction aux articles du code rural et de la pêche maritime relatifs aux GFA

---

### 360

En application de l'article L. 322-18 du C. rur., toute infraction aux dispositions de l'article L. 322-1 du C. rur. à l'article L. 322-23 du C. rur. donne lieu au remboursement des avantages fiscaux qu'ils prévoient (CGI, art. 793, 1-4°).

Cet article permet de remettre en cause l'exonération accordée aux transmissions à titre gratuit des parts d'un groupement foncier agricole qui a contrevenu à l'une des règles de son statut particulier.

### 370

Par ailleurs, de même que l'exonération édictée en faveur des biens donnés à bail à long terme, celle prévue en faveur des parts des GFA est la contrepartie de l'immobilisation qui grève le bien donné à bail à long terme.

C'est pourquoi, s'il apparaît, 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 (I-A-2 § 40) ou que le contrat ne constitue pas un véritable bail (I-A-3 § 50), il convient de restituer à l'opération son véritable caractère et de refuser le bénéfice de l'exonération prévu par le 4° du 1 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.

### 380

Toutefois, ce remboursement n'est pas dû lorsque la condition de parenté prévue à l'article L. 322-11 du C. rur. cesse d'être respectée à la suite d'une transmission à titre gratuit (CGI, art. 793, 1-4°).

### 390

La vente par un GFA d'une partie des biens loués par bail à long terme est sans incidence sur l'exonération partielle de droits de mutations à titre gratuit obtenue antérieurement sur le fondement du 4° du 1 de l'article 793 du CGI, sous réserve que cette vente n'entraîne pas la dénaturation de l'objet social du GFA, qui doit demeurer la conservation d'une ou plusieurs exploitations agricoles. Si tel était le cas, les dispositions du premier alinéa de l'article L. 322-18 du C. rur., aux termes duquel toute infraction aux articles L. 322-1 à L. 322-21 du C. rur. et à l'article L. 322-23 C. rur. relatifs aux GFA donne lieu au remboursement des avantages fiscaux qu'ils prévoient, seraient applicables (RM Dubourg n° 10277, JO AN du 9 mai 1994, p. 2329).

### 400

Lorsqu'une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit a bénéficié à une donation de parts, la dissolution du GFA et le partage qui s'ensuit ne constituent pas une infraction à l'une des dispositions de l'article L. 322-1 du C. rur. à l'article L. 322-24 du C. rur., et n'est ainsi pas susceptible de remettre en

cause le bénéfice de l'exonération accordée à la donation de ses parts consenties plus de cinq ans auparavant dès lors que la vente de ses actifs fonciers donnés à bail à long terme depuis plus de dix-huit ans intervient postérieurement à la décision de dissolution. En revanche, la vente de la totalité des actifs fonciers préalablement à la décision de dissolution poserait des difficultés pour l'application de l'article 1840 G sexies du CGI [remplacé par le septième alinéa du 4° du 1 de l'article 793 du CGI] dans la mesure où cette opération entraînerait la dénaturation de l'objet social du GFA, qui doit être la conservation d'une ou plusieurs exploitations agricoles, et serait donc susceptible de conduire à une remise en cause du bénéfice de l'exonération accordée ([RM Perrut n° 30630](#), [JO AN du 29 mars 2005](#), p. 3256).

## B. Non-respect de la condition de conservation des parts pendant cinq ou dix ans

---

### 410

Le maintien de l'exonération partielle prévu au 4° du 1 de l'[article 793 du CGI](#) en faveur des transmissions à titre gratuit des parts de GFA est subordonné à la condition que les biens reçus restent la propriété du donataire, héritier ou légataire pendant une durée minimale de cinq ans à compter de la date de la transmission à titre gratuit ([CGI, art. 793 bis](#) et [I-C-1 § 110](#)).

En cas d'application du régime prévu au troisième alinéa de l'article 793 bis du CGI, sous réserve que les parts aient été conservées pendant cinq ans, le non-respect du délai de conservation des parts pendant dix ans entraîne la remise en cause de l'exonération partielle à hauteur de la fraction de la valeur des parts supérieure à 300 000 € qui a bénéficié de 75 % au lieu de 50 % ([III-C § 355 du BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20](#)).

### 1. Principe de la déchéance

---

### 420

La déchéance du régime de faveur doit être prononcée lorsque les parts reçues sortent du patrimoine du ou des bénéficiaires. Une telle situation se présente en cas de vente ou de donation de tout ou partie des parts reçues, que la mutation porte sur l'usufruit, la nue-propriété ou la pleine propriété de celles-ci.

### 430

Lorsque l'obligation de conservation n'a pas été respectée pour une fraction seulement des parts, la remise en cause de l'exonération partielle s'applique néanmoins à l'ensemble des parts reçues par le ou les bénéficiaires. Cependant, lorsque les parts ont elles-mêmes été partagées, la remise en cause de l'exonération partielle ne porte que sur la fraction des parts attribuée au copartageant qui n'a pas respecté le délai de conservation de cinq ou dix ans à compter du décès, en donnant ou cédant tout ou partie de la fraction des parts reçues.

### 440

Le respect de la condition de conservation des parts s'apprécie distinctement pour chaque mutation ayant bénéficié du régime de faveur. Ainsi, en cas de pluralité de transmissions de parts de même nature (parts d'un même GFA) ayant bénéficié de l'exonération partielle, la déchéance encourue sur certaines de ces parts est sans incidence à l'égard des autres parts.

## 2. Exceptions à la déchéance

---

### 450

Les exceptions à la déchéance du régime de faveur visé au 4° du 1 de l'[article 793 du CGI](#) sont les mêmes que celles prévues en matière de transmissions à titre gratuit de biens ruraux donnés à bail à long terme ou par bail cessible hors du cadre familial ([III-B § 320 à 350 du BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20](#)).

## 3. Conséquences fiscales de la déchéance du régime de faveur

---

### 460

Les conséquences fiscales de la déchéance du régime de faveur prévu par le 4° du 1 de l'[article 793 du CGI](#) sont similaires à celles encourues en cas de déchéance du régime de faveur visé au 3° du 2 de l'article 793 du CGI relatif aux transmissions à titre gratuit de biens ruraux donnés à bail à long terme ou par bail cessible hors du cadre familial ([III-D § 360 à 380 du BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20](#)).