

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30-20190301

Date de publication : 01/03/2019

DGFIP

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. Le GFA doit répondre à certaines caractéristiques
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. Les parts doivent être conservées par le bénéficiaire de la mutation à titre gratuit pendant cinq 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 du seuil fixé

3. Obligations des parties
 - C. Limitation de la valeur des parts de GFA susceptible de bénéficier du régime de faveur
 1. Les biens exonérés partiellement
 2. Les biens exclus
 3. Le 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 ans
 1. Principe de la déchéance
 2. Exceptions à la déchéance
 3. Conséquences fiscales de la déchéance du régime de faveur

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 ans ;
- lorsque la valeur totale des parts en cause transmises par le donateur ou le défunt à chaque héritier, donataire ou légataire excède le seuil fixé par l'article précité, 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. Le GFA doit répondre à certaines caractéristiques

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 relative aux groupements fonciers agricoles](#) modifiée 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 premier et II du titre IX du livre III du code civil ([code civil \(C. civ.\), art. 1832 et suiv.](#)). 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 \(CoMoFi\)](#) [disposition précédemment codifiée à l'[article L. 214-55 du 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, pourvoi n° 83-15012).

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](#)) [dispositions précédemment commentées aux [articles L. 214-50 et suivants du CoMoFi](#)] 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. Les parts doivent être conservées par le bénéficiaire de la mutation à titre gratuit pendant cinq ans

110

L'article 793 bis du CGI, issu 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.

120

Cette disposition s'applique dans les mêmes conditions et comporte 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.

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° 02-14421).

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

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 le seuil fixé 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^{er} janvier 2019.

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 du seuil mentionné 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

La limite fixée à l'[article 793 bis du CGI](#), au dessus de laquelle la mutation à titre gratuit de certaines parts de GFA bénéficie d'une exonération de moitié au lieu d'une exonération des trois quarts, n'est pas une limite globale. Elle s'apprécie 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, la limite prévue à l'article 793 bis du CGI trouve à s'appliquer au titre de chaque catégorie de biens.

2. Appréciation du seuil fixé

240

Pour l'appréciation de la limite fixée par l'article 793 bis du CGI au-delà de laquelle 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. Bien entendu, doit être prise en compte la valeur totale des parts ainsi transmises 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 du seuil prévu à l'article 793 bis du CGI.

Dès lors, ce seuil est déterminé 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.

Bien entendu, pour l'appréciation de ce seuil, seuls seront pris en compte les biens qui auront effectivement bénéficié du régime de faveur dans le cadre de ces donations antérieures.

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 même article, 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 ;
- 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. Les 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 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. 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. Les biens exclus

310

La fraction de la valeur des parts de GFA, qui correspond à d'autres biens que ceux énumérés ci-dessus, 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 1ère, arrêt du 1^{er} décembre 1976, n° 75-14882) ;*
- les créances diverses, telles celles détenues sur les clients ;
- les encaisses en numéraire.

3. Le 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 (BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20 au II-A-4-a § 240).

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 (BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20 au II-A-4-b § 270).

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 dans les cinq ans de leur transmission à titre gratuit.

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

360

En vertu 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 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.

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° du CGI).

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 dénaturaion 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 septième alinéa du 4° du 1 de l'article 793 du CGI, aux termes duquel toute infraction à l'article L 322-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L 322-24 du code rural et de la pêche maritime relatifs aux GFA donne lieu aux 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 dénaturaion 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 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](#)).

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 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 (BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20 au III-B § 320).

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 (BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20 au III-C § 360).