

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10-20190502

Date de publication : 02/05/2019

Date de fin de publication : 21/09/2023

ENR - Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles- Successions - Champ d'application des droits de mutation par décès - Exonération en raison de la nature des biens transmis - Bois et forêts, compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) et parts de groupements forestiers

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 1 : Bois et forêts, compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) et parts de groupements forestiers

Sommaire :

I. Bois et forêts

A. Principe d'exonération des bois et forêts à concurrence des trois quarts de leur montant

B. Conditions d'application du régime de faveur

1. Certificat et engagement à souscrire

2. Bilan de mise en œuvre du document de gestion durable à produire

3. Inscription de l'hypothèque légale du Trésor

4. Cas particuliers : legs distinct de l'usufruit et de la nue-propriété

C. Déchéance du régime de faveur

1. Principe

2. Exceptions

a. Expropriation

b. Transmission des bois et forêts à l'État ou aux collectivités locales et établissements locaux

II. Compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA)

A. Conditions d'ouverture et de fonctionnement du CIFA

B. Principe d'exonération des sommes déposées sur un CIFA à concurrence des trois quarts de leur montant

C. Déchéance du régime de faveur

III. Parts de groupements forestiers et de sociétés d'épargne forestière

A. Principes d'exonération des parts d'intérêt détenues dans un groupement forestier à concurrence des trois quarts de leur valeur vénale

B. Conditions d'application du régime de faveur

1. Certificat du directeur départemental des territoires
 2. Engagement du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière
 3. Délai de détention des parts du groupement forestier par le donateur ou le défunt
- C. Limitation de la valeur des parts de groupements forestiers ou des parts de sociétés d'épargne forestière susceptible de bénéficier du régime de faveur
1. Les biens exonérés partiellement
 2. Les biens exclus
 3. Le sort des dettes
- D. Obligations déclaratives
- E. Déchéance du régime de faveur
- F. Garantie : hypothèque légale du Trésor
- G. Sanctions en cas d'exonération obtenue à la faveur d'indications inexactes contenues dans les actes ou déclarations

I. Bois et forêts

A. Principe d'exonération des bois et forêts à concurrence des trois quarts de leur montant

1

Le 2° du 2 de l'article 793 du code général des impôts (CGI) exonère des droits de mutation à titre gratuit les successions et donations entre vifs, à concurrence des trois quarts de leur montant, intéressant les propriétés en nature de bois et forêts, aux conditions exposées ci-après.

Il en résulte que les bois et forêts sont passibles des droits de mutation à titre gratuit à concurrence du quart seulement de leur valeur vénale.

La réserve faite par le donateur, dans une donation de biens en nature de bois et forêts, du droit de couper à son profit tout ou partie des bois faisant l'objet de la donation lorsqu'ils seront arrivés à maturité, n'est pas en elle-même de nature à faire perdre le bénéfice de l'exonération (BOI-ENR-DMTG-20-20-20).

10

Chaque mutation à titre gratuit de bois et forêts (ou de parts de groupements forestiers) bénéficiant de l'exonération partielle a pour conséquence de faire courir un nouveau délai de trente ans sans pour autant mettre fin à l'engagement pris par le précédent propriétaire et qui ne serait pas arrivé à son terme.

B. Conditions d'application du régime de faveur

1. Certificat et engagement à souscrire

20

L'application de ce régime de faveur est subordonnée à la double condition :

- que l'acte constatant la donation ou la déclaration de succession soit appuyé d'un certificat délivré sans frais par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer attestant que les bois et forêts, objets de la mutation ou détenus par le groupement dont les

titres font l'objet de la mutation, sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues de l'[article L. 124-1 du code forestier](#) à l'[article L. 124-3 du code forestier](#) ainsi qu' à l'[article L. 313-2 du code forestier](#) ;

- que les héritiers, donataires ou légataires prennent, pour eux et pour leurs ayants cause, l'engagement :

- soit d'appliquer pendant trente ans aux bois et forêts objets de la mutation l'une des garanties de gestion durable prévues de l'[article L. 124-1 du code forestier](#) à l'[article L. 124-4 du code forestier](#) ainsi qu' à l'[article L. 313-2 du code forestier](#),

- soit, si, au moment de la mutation, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause, de présenter dans le délai de trois ans à compter de la date de mutation et d'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans une telle garantie. Le bénéficiaire doit prendre, en outre, l'engagement d'appliquer aux bois et forêts le régime d'exploitation normale prévu au [décret du 28 juin 1930 relatif aux conditions d'application de l'article 15 de la loi de finances du 16 avril 1930](#) pendant le délai nécessaire à la présentation de l'une des garanties de gestion durable.

En cas de mutation par décès, cet engagement doit être pris dans la déclaration de succession ou dans un document qui lui est indivisiblement annexé.

30

En cas de transmission de bois et forêts à l'État ou aux collectivités et organismes mentionnés à l'[article 1042 du CGI](#), l'engagement est réputé définitivement satisfait à concurrence d'une fraction de la valeur des biens exonérée déterminée par le rapport entre la superficie des biens objets de la transmission et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit. La même règle s'applique aux mutations de jouissance ou de propriété au profit d'établissements ou de sociétés, en vue de la réalisation d'équipements, aménagements ou constructions d'intérêt public, qui pourraient donner lieu à l'établissement d'une servitude d'utilité publique au titre de ladite mutation, ainsi qu'aux bois et forêts faisant l'objet d'une interdiction de reconstituer les boisements après coupe rase en application des deuxième à neuvième alinéas de l'[article L. 126-1 du code rural et de la pêche maritime](#).

2. Bilan de mise en œuvre du document de gestion durable à produire

40

L'[article 281 H bis de l'annexe III au CGI](#) prévoit que le bénéficiaire de l'exonération partielle doit produire tous les dix ans, à compter du jour de la signature de l'acte de donation ou de la déclaration de succession, un bilan de la mise en œuvre du document de gestion durable mentionné à l'[article L. 122-3 du code forestier](#), répondant au modèle fixé par arrêté du ministre chargé de la forêt.

Ce bilan comporte les éléments suivants :

- l'identité et l'adresse du bénéficiaire de l'exonération ou du groupement forestier dont les membres bénéficient des exonérations ;

- la liste des parcelles cadastrales concernées par l'exonération, l'indication de leurs contenances, des numéros des sections et lieudits ;

- la liste des coupes et travaux prévus sur les dix dernières années dans le ou les documents de gestion durable applicables sur cette même période ;

- la liste des coupes et travaux réalisés sur la période mentionnée ci-dessus au troisième tiret.

Les bénéficiaires disposent de six mois à compter de la date d'échéance du délai de dix ans pour adresser ce bilan à la direction départementale chargée de la forêt.

3. Inscription de l'hypothèque légale du Trésor

50

L'exonération partielle prévue au 2° du 2 de l'article 793 du CGI est également subordonnée à la faculté laissée à l'administration aux termes du 3 de l'article 1929 du CGI d'inscrire sur l'immeuble objet même de la mutation une hypothèque légale sur tout ou partie de ce bien garantissant le paiement des droits complémentaire et supplémentaire éventuellement exigibles (Cass. com., arrêt du 27 mars 1984, pourvoi n° 82-14923).

Sur l'hypothèque légale du trésor, se reporter au [BOI-REC-GAR-10-20-20](#).

60

Cas particulier des cessions à l'État ou aux collectivités territoriales et à leurs établissements publics :

L'hypothèque légale du Trésor qui grève les bois et forêts transmis avec le bénéfice du régime de faveur s'éteint de plein droit en cas de cession de ces biens à l'État. L'hypothèque légale est éteinte de plein droit en cas de transmissions de ces mêmes bois en faveur des communes, syndicats de communes, des établissements publics fonciers créés en application de l'[article L. 324-1 et suivants du code de l'urbanisme](#), de la société mentionnée au deuxième alinéa du I de l'[article 141 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006](#), des départements, régions ou des établissements publics communaux, départementaux ou régionaux ([CGI, art. 1929, 3](#)).

4. Cas particuliers : legs distinct de l'usufruit et de la nue-propriété

(70)

80

Lorsque des bois et forêts sont légués pour l'usufruit et pour la nue-propriété à deux légataires différents, le bénéfice de l'exonération est subordonné notamment à la condition que chacun des légataires prenne pour lui et ses ayants cause un des engagements indiqués au [I-B-1 § 20](#).

C. Déchéance du régime de faveur

1. Principe

90

La rupture de l'engagement entraîne, après établissement d'un procès verbal dressé par les ingénieurs, techniciens et agents chargés des forêts, l'exigibilité du complément de droit et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le

manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année. Lorsque le manquement ou l'infraction porte sur une partie des biens, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement ou l'infraction a été constaté(e) et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit (CGI, art. 1840 G). L'intérêt de retard est également exigible. Toutefois, il est décompté au taux de droit commun par mois pour les cinq premières annuités de retard et il est réduit pour les annuités suivantes respectivement d'un cinquième, d'un quart ou d'un tiers selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année suivant la mutation (CGI, art. 1727, IV-7°). Pour la garantie de ces droits, le Trésor dispose de l'hypothèque légale prévue au 3 de l'article 1929 du CGI.

Par un arrêt du 6 avril 1999, rendu sous l'empire de l'ancien article 703 du CGI et de l'article 1840 G bis du CGI (Cass. com., arrêt du 6 avril 1999, pourvoi n° 97-10161), la Cour de cassation a jugé que la régularité du procès-verbal par lequel le service départemental de l'agriculture porte à la connaissance de l'administration fiscale l'existence de l'infraction commise par rapport à la réglementation forestière, afin de contrôler la mise en œuvre de l'engagement pris dans le cadre de l'ancien article 703 du CGI, est appréciée au regard du seul article 1840 G bis du CGI et non de l'article L. 223-4 du code forestier qui concerne l'établissement des procès-verbaux constatant les infractions pénales définies par ce code.

Les redevables reprochaient au tribunal de s'être abstenu de vérifier que l'auteur du premier procès-verbal s'était assuré, conformément à l'article L. 223-4 du code forestier, de la matérialité de l'infraction avant d'en dresser le constat.

La Cour de cassation distingue, d'une part, le procès-verbal dressé en premier lieu pour constater l'infraction commise au regard de la réglementation forestière (code forestier, art. L. 222-2, code forestier, art. L. 223-3 et code forestier, art. L. 223-4) et, d'autre part, le procès-verbal établi au titre de la déchéance du régime de faveur prévu à l'ancien article 703 du CGI destiné à porter à la connaissance de l'administration fiscale l'existence de cette infraction afin qu'elle en tire les conséquences conformément au III de l'article 1840 G bis du CGI. Et elle en conclut que, compte tenu des champs d'application respectifs de ces textes, la régularité du second procès-verbal, qui informe l'administration fiscale, doit être appréciée, par le juge de l'impôt, au regard du seul texte fiscal et non des dispositions du code forestier relatives aux conditions de fond et de forme auxquelles doit répondre l'élaboration du premier procès-verbal. L'article 1840 G bis du CGI ne posant aucune condition relative à la gravité du manquement à l'engagement souscrit dans l'acte d'acquisition de soumettre, pendant trente ans, les bois et forêts objets de la mutation à un régime d'exploitation normale, le non-respect de cet engagement pour partie de ce bien suffit à entraîner la déchéance du régime de faveur prévu à l'ancien article 703 du CGI pour l'ensemble du bien acquis sous le bénéfice de ce régime.

Par ailleurs, la Cour énonce explicitement que le manquement de l'acquéreur à l'engagement souscrit en application de l'ancien article 703 du CGI au regard d'une partie du bien acquis sous le bénéfice du régime institué par ce texte suffit à entraîner la déchéance de ce régime à l'égard de la totalité du bien.

95

Est transposable à l'IFI la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass. com., 11 juin 2013, n°12-19890, ECLI:FR:CCASS:2013:CO00591) selon laquelle, en cas de cession, le non-respect par le nouvel acquéreur de l'engagement pris par le cédant entraîne la remise en cause de l'exonération partielle dont avait bénéficié le cédant en matière d'impôt de solidarité sur la fortune.

En effet, dans cette hypothèse, le nouvel acquéreur devient l'ayant cause du précédent propriétaire des biens.

Remarque : Cette jurisprudence applicable en matière d'impôt sur la fortune immobilière (BOI-PAT-IFI-30-20 au I-B § 80) est transposable aux droits de mutations à titre gratuit.

2. Exceptions

a. Expropriation

100

Le bénéfice du régime de faveur n'est pas remis en cause lorsque la rupture de l'engagement résulte d'une procédure d'expropriation, sans qu'il y ait lieu de distinguer si le transfert de propriété des bois et forêts compris dans la déclaration d'utilité publique ou l'arrêté de cessibilité fait l'objet d'un acte amiable ou d'une ordonnance du juge foncier.

b. Transmission des bois et forêts à l'État ou aux collectivités locales et établissements locaux

110

Le bénéfice du régime de faveur n'est pas remis en cause en cas de transmission, à titre gratuit (ou à titre onéreux), des bois et forêts ayant bénéficié de l'exonération partielle à l'État, aux communes, aux syndicats de communes, à certains établissements publics fonciers (établissements créés en application de l'article L. 324-1 et suivants du code de l'urbanisme), à la société mentionnée au deuxième alinéa du I de l'article 141 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006, aux départements, aux régions ou à des établissements publics communaux, départementaux ou régionaux (organismes visés au I de l'article 1042 du CGI).

120

Cette dernière disposition s'applique quelles que soient :

- la date de la mutation des biens au cours du délai de trente ans suivant la ou les acquisitions qui ont bénéficié du régime de faveur ;
- les modalités de la transmission à titre onéreux (qu'il s'agisse d'une cession forcée ou amiable) ou à titre gratuit (donation entre vifs ou à cause de mort) ;
- l'affectation qui sera donnée par l'État ou par les organismes et collectivités mentionnés au **I-C-2-b § 110** aux biens en cause.

130

Bien entendu, lorsque la mutation porte sur une partie seulement des biens transmis avec le bénéfice du régime de faveur, la consolidation de ce régime n'est définitivement acquise à l'acquéreur que pour les seules parcelles objet de la cession à l'État ou à la collectivité.

140

Il a en outre été admis de ne pas prononcer la déchéance du régime de faveur en cas de transmission de bois et forêts par un groupement forestier à l'une des collectivités mentionnés au **I-C-**

2-b § 110.

(150)

(160)

II. Compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA)

A. Conditions d'ouverture et de fonctionnement du CIFA

162

Le compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) institué par l'[article 32 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013](#) remplace le compte épargne d'assurance pour la forêt (CEAF) qui avait été introduit par l'[article 68 de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010 de modernisation de l'agriculture et de la pêche](#). Il est régi par les dispositions codifiées de l'[article L. 352-1 du code forestier](#) à l'[article L. 352-6 du code forestier](#).

Conformément à l'[article L. 352-1 du code forestier](#), le CIFA peut être ouvert par une personne physique, un groupement forestier ou une société d'épargne forestière, respectivement domicilié ou établi en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un État ou un territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

L'ouverture d'un CIFA est subordonnée aux conditions suivantes prévues à l'[article L. 352-1 du code forestier](#) :

- être propriétaire de bois et forêts et s'engager à y appliquer l'une des garanties de gestion durable mentionnées à l'[article L. 124-1 du code forestier](#) et à l'[article L. 124-3 du code forestier](#) ;
- avoir souscrit, pour tout ou partie de la surface forestière détenue, une assurance couvrant notamment le risque de tempête.

Le CIFA peut être ouvert auprès d'un établissement financier teneur de compte de dépôt ou d'une entreprise d'assurance. Il ne peut être ouvert qu'un seul CIFA par propriétaire forestier.

L'[article L. 352-2 du code forestier](#) prévoit que le montant des dépôts autorisés sur un CIFA est égal à 2 500 € par hectare de forêt assuré conformément au 2° de l'[article L. 352-1 du code forestier](#). Le titulaire du compte fournit à l'ouverture du compte les pièces qui attestent que les conditions prévues aux 1° et 2° de l'[article L. 352-1 du code forestier](#) sont satisfaites.

Par ailleurs, à l'exception du premier dépôt plafonné à 2 000 €, le compte ne peut être alimenté que par des produits de coupe issus de l'exploitation des parcelles en nature de bois et forêts dont le titulaire du compte est propriétaire. Celui-ci doit démontrer, lors de chaque dépôt, que les sommes qu'il dépose proviennent uniquement des parcelles en nature de bois et forêts dont il est propriétaire.

Conformément à l'[article L. 352-3 du code forestier](#), les sommes déposées sur le CIFA sont employées pour financer les travaux de reconstitution forestière à la suite de la survenance d'un sinistre naturel d'origine sanitaire, climatologique, météorologique ou lié à l'incendie, ou les travaux de prévention d'un tel sinistre. Elles peuvent également être utilisées au titre d'une année, dans la limite de 30 % des sommes déposées sur le compte, pour procéder à des travaux forestiers de nature différente ou pour le financement d'un document de gestion durable prévu au 2° de l'[article L. 122-3 du code forestier](#).

L'[article L. 352-5 du code forestier](#) prévoit la clôture d'un CIFA dans les cas suivants :

- la cessation totale ou partielle de la souscription de l'assurance mentionnée au 2° de l'article L. 352-1 du code forestier ayant pour effet que les sommes déposées sur le compte excèdent le plafond de dépôt, exprimé en proportion du nombre d'hectares assurés contre le risque de tempête, mentionné au premier alinéa de l'article L. 352-2 du code forestier ;
- les sommes retirées du compte ne sont pas employées pour financer les travaux mentionnés à l'article L. 352-3 du code forestier ;
- le titulaire du compte cède l'intégralité de la surface de bois et forêts dont il est propriétaire.

Il est précisé que la survenance de l'un des trois cas exposés ci-dessus entraîne la clôture de plein droit du CIFA indépendamment des avantages fiscaux auquel ce produit d'épargne est susceptible d'ouvrir droit, c'est-à-dire même si de fait il n'a pas déjà ouvert droit à l'exonération prévue en matière de droits de mutation à titre gratuit.

B. Principe d'exonération des sommes déposées sur un CIFA à concurrence des trois quarts de leur montant

164

Le 3 de l'[article 793 du CGI](#) exonère des droits de mutation à titre gratuit, à concurrence des trois quarts de leur montant, les sommes déposées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) mentionné de l'[article L. 352-1 du code forestier](#) à l'[article L. 352-5 du code forestier](#).

L'application de ce régime de faveur est subordonnée à la double condition :

- que l'acte constatant la donation ou la déclaration de succession soit appuyé d'un certificat délivré par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer attestant que les bois et forêts du titulaire du compte sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'[article L. 124-1 du code forestier](#) ;
- que cet acte contienne l'engagement par l'héritier, le légataire ou le donataire, pris pour lui et ses ayants cause, d'employer les sommes objets de la mutation pendant trente ans, conformément à l'[article L. 352-3 du code forestier](#), pour financer des travaux de reconstruction forestière à la suite de la survenance d'un sinistre naturel d'origine sanitaire, climatologique, météorologique ou lié à l'incendie, ou des travaux de prévention d'un tel sinistre ou, au titre d'une année, et dans la limite de 30 % des sommes déposées sur le compte, pour procéder à des travaux forestiers de nature différente ou pour le financement d'un document de gestion durable prévu au 2° de l'[article L. 122-3 du code forestier](#).

En cas de mutation par décès, cet engagement doit être pris dans la déclaration de succession ou dans un document qui lui est indivisiblement annexé.

C. Déchéance du régime de faveur

166

En vertu des dispositions du II bis de l'[article 1840 G du CGI](#), en cas de manquement à l'engagement prévu au b du 3 de l'article 793 du CGI pris par l'héritier, le donataire ou le légataire d'employer les

sommes objets de la mutation conformément aux dispositions de l'[article L. 352-3 du code forestier](#) pendant trente ans, les héritiers, donataires ou légataires ou leurs ayants cause sont tenus d'acquitter à première réquisition :

- le complément de droit d'enregistrement ;
- et un supplément de droit égal, respectivement, à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année.

Lorsque le manquement conduisant à la clôture du compte résulte, conformément au 2° de l'[article L. 352-5 du code forestier](#), d'un retrait de sommes non employées pour financer des travaux mentionnés à l'article L. 352-3 du code forestier, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement susvisés est effectué à concurrence du rapport entre les sommes inscrites sur le compte sur lesquelles le manquement a été constaté et le montant total des sommes inscrites sur le compte : dans cette situation, le manquement ou l'infraction n'entraîne donc qu' une remise en cause partielle du régime de faveur.

En revanche, la rupture de l'engagement qui résulte de la clôture du compte dans le délai de trente ans suivant la mutation dans les conditions prévues au 1° de l'article L. 352-5 du code forestier (cessation totale ou partielle de l'assurance) ou au 3° de l'article L. 352-5 du code forestier (cession totale des bois et forêts) emporte les conséquences d'un manquement total à l'obligation prévue au b du 3 de l'article 793 du CGI.

Dans les deux situations, le manquement donne lieu à application de l'intérêt de retard mentionné à l'[article 1727 du CGI](#).

Pour la garantie de ces droits, le Trésor dispose de l'hypothèque légale prévue au 3 de l'[article 1929 du CGI](#) (BOI-REC-GAR-10-20-20).

III. Parts de groupements forestiers et de sociétés d'épargne forestière

A. Principes d'exonération des parts d'intérêt détenues dans un groupement forestier à concurrence des trois quarts de leur valeur vénale

170

Les parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier sont exonérées, sous certaines conditions, des droits de mutation à titre gratuit à concurrence des trois quarts de leur valeur vénale ([CGI, art. 793, 1-3°](#)).

Remarque : En matière de droits de mutation à titre gratuit, les parts de sociétés d'épargne forestière sont assimilées à des parts de groupements forestiers ([code monétaire et financier \[CoMoFi\], art. L. 214-121](#)).

180

L'exonération est limitée à la fraction de la valeur nette correspondant aux biens en nature de bois et forêts et aux sommes déposées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) régi par les dispositions codifiées de l'[article L. 352-1 du code forestier](#) à l'[article L. 352-5 du code forestier](#)

Les dispositions de l'[article 787 B du CGI](#) (exonération partielle des transmissions de parts ou actions de sociétés) et du 3° du 1 de l'[article 793 du CGI](#) peuvent se cumuler dès lors que l'ensemble des conditions prévues par chacun des dispositifs est rempli. À ce titre, lorsque les bois et forêts sont détenus via un groupement forestier, il conviendra en toute hypothèse que l'un des bénéficiaires de la transmission exerce son activité principale au sein du groupement. Dès lors, il est nécessaire qu'il y ait une véritable entreprise transmise, au-delà de la simple transmission de bois et forêts soumis au régime fiscal de l'[article 76 du CGI](#) en matière d'impôt sur le revenu (RM Des Esgaulx n° 10587, JO AN du 18 mars 2008, p. 2322).

190

L'application du régime de faveur est limitée aux parts de groupements forestiers et aux parts de sociétés d'épargne forestière, à l'exclusion des actions ou parts émises par d'autres collectivités, notamment, des parts de sociétés civiles, même si l'objet de ces sociétés est analogue à celui des groupements forestiers.

B. Conditions d'application du régime de faveur

200

Trois conditions doivent être simultanément réunies pour bénéficier de l'exonération partielle.

1. Certificat du directeur départemental des territoires

210

L'acte constatant la donation ou la déclaration de succession doit être appuyé d'un certificat délivré sans frais par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer attestant que :

- les bois et forêts du groupement ou de la société d'épargne forestière sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'[article L. 124-1 du code forestier](#) et à l'[article L. 124-3 du code forestier](#) ainsi qu'à l'[article L. 313-2 du code forestier](#) ;
- les friches et landes appartenant au groupement ou à la société sont susceptibles de reboisement et présentent une vocation forestière ;
- les terrains pastoraux appartenant au groupement ou à la société sont susceptibles d'un régime d'exploitation normale.

2. Engagement du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière

220

Le groupement forestier (ou la société d'épargne forestière), par l'intermédiaire de son représentant, doit prendre, selon le cas, l'un des engagements prévus au b du 2° du 2 de l'[article 793 du CGI](#).

Lorsque l'exonération partielle porte sur la fraction de parts représentative de sommes déposées sur un CIFA, le groupement forestier (ou la société d'épargne forestière) doit prendre l'engagement prévu

au b du 3 de l'article 793 du CGI d'employer les sommes objets de la mutation conformément à l'[article L. 352-3 du code forestier](#) pendant trente ans.

230

En outre, le groupement (ou la société d'épargne forestière) doit s'engager :

- à reboiser ses friches et landes dans un délai de cinq ans à compter de la délivrance du certificat et à les soumettre ensuite au régime défini au b du 2° du 2 de l'article 793 du CGI ;

- à soumettre pendant trente ans ses terrains pastoraux à un régime d'exploitation normale ou à défaut à les reboiser.

Cet engagement, accompagné des pièces pouvant en justifier la validité, est produit à l'appui de l'acte de donation ou de la déclaration de succession.

3. Délai de détention des parts du groupement forestier par le donateur ou le défunt

240

Pour les parts acquises à titre onéreux, l'exonération partielle de droits prévue au 3° du 1 de l'article 793 du CGI n'est accordée que si ces parts sont détenues par le donateur ou le défunt depuis plus de deux ans.

Les parties doivent justifier de la date d'acquisition des parts par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite.

Cette condition relative à la durée de détention ne s'applique pas aux parts que le donateur ou le défunt détiendrait autrement que pour les avoir acquises à titre onéreux (acquisitions à titre gratuit, rémunération d'un apport pur et simple lors de la constitution du groupement ou d'une augmentation de capital).

250

Cas particulier : parts de groupement forestier issu de la transformation d'une société civile immobilière dans laquelle le donateur ou le défunt était associé depuis plus de deux ans.

Les parts d'un groupement forestier issu de la transformation d'une société civile immobilière dans laquelle le donateur ou le défunt était associé depuis plus de deux ans bénéficient de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit dès lors que les autres conditions prévues par le 3° du 1 de l'[article 793 du CGI](#) sont remplies et que, les parts transmises étant représentatives de bois et forêts, l'identité de consistance des parts détenues avant et après l'opération de transformation est justifiée par la présentation de preuves compatibles avec la procédure écrite.

C. Limitation de la valeur des parts de groupements forestiers ou des parts de sociétés d'épargne forestière susceptible de bénéficiaire du régime de faveur

260

Pour déterminer la fraction de la valeur des parts de groupements forestiers ou des parts de sociétés d'épargne forestière ouvrant droit à l'exonération partielle, il est tenu compte de la nature des biens composant l'actif du groupement ou de la société.

Le bénéfice de l'exonération partielle est réservé à la fraction de la valeur nette des parts qui correspond aux biens visés au a du 3° du 1 de l'article 793 du CGI que ces biens aient été apportés par les associés ou acquis à un autre titre par le groupement ou la société ainsi qu'aux sommes déposées sur un CIFA régi par les dispositions codifiées de l'[article 352-1 du code forestier](#) à l'[article L. 352-5 du code forestier](#).

270

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 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

280

Il s'agit des bois et forêts du groupement (ou de la société d'épargne foncière) susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'[article L. 124-1 du code forestier](#) et à l'[article L. 124-3 du code forestier](#) ainsi qu'à l'[article L. 313-2 du code forestier](#), des friches et landes appartenant au groupement susceptibles de reboisement et présentant une vocation forestière, et des terrains pastoraux, propriété du groupement susceptibles d'un régime d'exploitation normale ainsi que des sommes déposées sur un CIFA régi par les dispositions codifiées de l'[article 352-1 du code forestier](#) à l'[article L. 352-5 du code forestier](#).

2. Les biens exclus

290

La fraction de la valeur des parts de groupements forestiers qui correspond à d'autres biens que ceux énumérés au **III-C-1 § 280**, 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 forestière ;
- les valeurs mobilières (actions, obligations, titres de placement divers etc.) ;
- les créances diverses, telles celles détenues sur les clients ;
- les encaisses en numéraire.

3. Le sort des dettes

300

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.

Si l'affectation de la dette ne résulte pas du contrat de prêt, 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. Obligations déclaratives

310

Les obligations déclaratives incombant aux bénéficiaires de l'exonération partielle sont visées à l'[article 281 H bis de l'annexe III au CGI](#).

E. Déchéance du régime de faveur

320

La rupture de l'un des engagements visés au [III-B-2 § 220 et 230](#) entraîne les mêmes conséquences que celles visées au [I-C-1 § 90](#), à l'exception de la rupture de l'engagement visé au b du 3 de l'[article 793 du CGI](#) concernant l'emploi des sommes afférentes à un CIFA prévu à l'[article L. 352-3 du code forestier](#) qui entraîne les mêmes conséquences que celles visées au [II-C §166](#).

330

Le groupement forestier est tenu d'acquitter ces droits et intérêts de retard à la première réquisition, solidairement avec les donataires, héritiers, légataires ou leurs ayants cause à titre universel.

340

En cas de rupture partielle de l'un des engagements globaux pris par le groupement forestier, les droits complémentaire et supplémentaire ainsi que l'intérêt de retard deviennent exigibles sur toutes les mutations à titre gratuit de parts du groupement ayant bénéficié du régime de faveur.

350

Par mesure de tempérament, il est admis de ne pas prononcer la déchéance du régime de faveur en cas de la transmission de bois et forêts par un groupement forestier (ou une société d'épargne forestière) à l'État ou aux collectivités et organismes mentionnés à l'[article 1042 du CGI](#).

F. Garantie : hypothèque légale du Trésor

360

Pour la garantie du paiement des droits complémentaire et supplémentaire éventuellement exigibles, le Trésor possède sur les immeubles du groupement forestier une hypothèque légale qui prend rang du jour de son inscription au service de la publicité foncière sur tout ou partie de ces biens dans la forme et de la manière prescrite par la loi ([BOI-REC-GAR-10-20-20](#)).

370

Remarque : Pour le cas particulier des cessions à l'État ou aux collectivités territoriales et à leurs établissements publics ([I-B-3 § 60](#))

G. Sanctions en cas d'exonération obtenue à la faveur d'indications inexactes contenues dans les actes ou déclarations

380

Par ailleurs, s'il apparaît, après vérification, que les parts du groupement forestier (ou les parts de sociétés d'épargne forestière) n'étaient pas susceptibles de bénéficier du régime de faveur par suite d'indications inexactes fournies par les parties, il convient de poursuivre le recouvrement du complément de droits simples assorti :

- de l'intérêt de retard ([CGI, art 1727](#)) lorsque la bonne foi du redevable ne peut être mise en cause ;

- de l'intérêt de retard et de la majoration de droits prévue à [l'article 1729 du CGI](#), lorsque le manquement délibéré du redevable est établi.