

Le projet de loi de finances pour 2023 et les droits de mutation à titre gratuit des biens loués par bail à long terme

Réflexions autour de l'introduction d'un double plafond d'exonération (CGI., art. 793 *bis*)

Sandrine BESSON, juriste en droit rural

Le projet de loi de finances pour 2023 est en cours d'examen au Parlement. Parmi les articles adoptés en 1^{ère} lecture par l'Assemblée nationale, après application de l'art. 49, al. 3 de la Constitution, se trouve l'article 3 septdecies suivant :

Après le deuxième alinéa de l'article 793 *bis* du code général des impôts, il est inséré un alinéa ainsi rédigé : « *La limite mentionnée au deuxième alinéa du présent article est portée à 500 000 euros à condition que le donataire, héritier et légataire conserve le bien pendant une durée supplémentaire de cinq ans par rapport à la durée de conservation mentionnée au premier alinéa. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727* ».

Le projet de loi de finances est actuellement discuté devant le Sénat, en première lecture. Des amendements ont été déposés par des sénateurs sur l'article 3 *septdecies* :

N°I-993 rect. bis

18 novembre 2022

(1^{ère} lecture)

https://www.senat.fr/enseance/2022-2023/114/Amdt_I-993.html

présenté par MM. MICHAU, PLA et BOURGI, Mme BLATRIX
CONTAT, M. CARDON, Mmes CONWAY-MOURET, JASMIN, Gisèle
JOURDA et POUMIROL, MM. TEMAL et MÉRILLOU, Mme LE
HOUEROU et M. COZIC

ARTICLE 3 SEPTDECIES

I. – Alinéa 2

1° Première phrase :

Remplacer le mot :

conserve

par les mots :

s'engage pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, à conserver

2° Seconde phrase

Remplacer les mots :

cette condition n'est pas respectée

par les mots :

cet engagement n'est pas respecté

II. – Pour compenser la perte de recettes résultant du I, compléter cet article par un paragraphe ainsi rédigé :

.... – La perte de recettes résultant pour l'État du présent article est compensée, à due concurrence, par la création d'une taxe additionnelle à l'accise sur les tabacs prévue au chapitre IV du titre Ier du livre III du code des impositions sur les biens et services.

Objet

Cet amendement vise à modifier la fiscalité de la transmission des exploitations agricoles et viticoles afin de protéger les exploitations familiales et de lutter contre leur démantèlement voire leur disparition. Dans le contexte géopolitique et économique actuel, le Gouvernement évoque l'idée de bâtir une « nouvelle France agricole » afin de préserver notre autonomie mais ne prévoit rien dans la première partie du budget 2023 alors que l'outil fiscal doit impérativement être mobilisé.

Actuellement, la pression fiscale exercée sur les héritiers d'exploitations agricoles et viticoles est telle qu'elle les conduit souvent à céder leurs biens plutôt qu'à les conserver ou à les louer à des membres de leurs familles.

Afin de préserver les exploitations familiales, il est proposé d'aménager la fiscalité des transmissions de manière ciblée. En ce sens, cet amendement propose de porter la limite actuelle, permettant de bénéficier d'une exonération de 75 % de DMTO, de 300 000 euros à 500 000 euros lorsque les bénéficiaires s'engagent à doubler la période de détention

N°I-104

17 novembre 2022

AMENDEMENT présenté par M. HUSSON au nom de la commission des finances

https://www.senat.fr/enseance/2022-2023/114/Amdt_I-104.html

ARTICLE 3 SEPTDECIES

Alinéa 2

Remplacer le mot :

cinq

par le mot :

trois

Objet

L'article 793 du code général des impôts prévoit une exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit en faveur des biens ruraux loués à long terme, ou par bail cessible hors du cadre familial, ainsi que des parts de groupements fonciers agricoles.

Cette exonération n'est applicable qu'à concurrence des trois quarts de la valeur des biens. Lorsque cette valeur excède 300 000 euros, l'exonération de 75 % est ramenée à 50 % pour la fraction de la valeur des biens excédant cette limite. En outre, le donataire ou héritier doit conserver le bien pendant cinq ans.

L'article 3 septdecies du présent projet de loi de finances tend à augmenter à 500 000 euros la limite jusqu'à laquelle l'exonération de 75 % s'applique, à condition de conserver le bien cinq ans de plus, soit dix ans au total.

Afin de favoriser la reprise des baux ruraux à long terme par les jeunes agriculteurs et de soutenir un secteur essentiel de notre économie, il est proposé par le présent amendement de réduire à 3 années la durée de conservation supplémentaire permettant de bénéficier du taux maximal d'exonération jusqu'à 500 000 euros. Une obligation de conservation sur 8 ans paraît suffisante.

N°I-103 rect.

18 novembre 2022

AMENDEMENT présenté par M. HUSSON au nom de la commission des finances https://www.senat.fr/enseance/2022-2023/114/Amdt_I-103.html

ARTICLE 3 SEPTDECIES

Compléter cet article par un paragraphe ainsi rédigé :

... – Au second alinéa de l'article L. 181 B du livre des procédures fiscales, le mot : « troisième » est remplacé par le mot : « quatrième » et les mots : «

au deuxième alinéa » sont remplacés par les mots : « aux deuxième et troisième alinéas ».

Objet

Amendement de coordination.

I. Le double plafond

A. Présentation

En l'état actuel du texte adopté en première lecture par l'Assemblée Nationale, l'article 793 bis du CGI serait ainsi rédigé :

Art. 793 bis consolidé

L'exonération partielle prévue au 4° du 1 et au 3° du 2 de l'article 793 est subordonnée à la condition que le bien reste la propriété du donataire, héritier et légataire pendant cinq ans à compter de la date de la transmission à titre gratuit. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard visé à [l'article 1727](#).

Lorsque la valeur totale des biens susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle visée au premier alinéa, transmis par le donateur ou le défunt à chaque donataire, héritier ou légataire, excède 300 000 € l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit est ramenée à 50 % au-delà de cette limite.

La limite mentionnée au deuxième alinéa du présent article est portée à 500 000 € à condition que le donataire, héritier et légataire conserve le bien pendant une durée supplémentaire de cinq ans par rapport à la durée de conservation mentionnée au premier alinéa. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727.

Pour l'appréciation de cette limite, il est tenu compte de l'ensemble des donations consenties par la même personne à un titre, à une date et sous une forme quelconques à l'exception des donations passées depuis plus de quinze ans.

L'exonération partielle visée au premier alinéa 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.

Le plafond en valeur de l'exonération des 3/4 resterait à 300 000 €, avec une obligation de conservation des biens ou des parts de GFA reçus pendant au moins 5 ans. Ce plafond serait toutefois augmenté à 500 000 € à condition que le ou les bénéficiaires de la transmission conservent les biens (ou les parts de GFA) 5 ans de plus, soit pendant 10 ans. Les bénéficiaires auraient un choix à faire entre une exonération plus réduite mais avec un délai de conservation moindre ou une exonération plus importante mais avec un délai de conservation plus long :

- une exonération des $\frac{3}{4}$ sur seulement 300 000 € assortie d'une obligation de conservation de 5 ans ;
- une exonération des $\frac{3}{4}$ sur 500 000 € assortie d'une obligation de conservation de 10 ans. L'amendement n° I-104 réduirait cette durée à 8 ans¹.

Exemple : Un donateur transmet des biens ruraux loués par BRLT pour une valeur de 600 000 €. Il a le choix d'appliquer l'exonération des 3/4 à hauteur de 300 000 € et l'exonération de 1/2 sur les 300 000 € restant si le ou les donataires savent qu'ils ne conserveront pas les biens reçus plus de 5 ans. Ou bien, si les donataires pensent être en mesure de conserver les biens au moins 8 ans, la transmission peut bénéficier de l'exonération des 3/4 sur 500 000 € et de celle de 1/2 sur 100 000 €.

B. Difficultés d'application

L'article 793 bis du CGI pose une condition de conservation des biens mais n'exige pas d'engagement de conservation pris par les bénéficiaires de la transmission. S'agissant d'une condition légale de conservation et non d'un engagement pris dans l'acte de conserver pendant un certain nombre d'années, la quotité de valeur de biens transmis ouvrant droit à l'exonération des 3/4 se mesurera au regard de la durée effective de conservation des biens, c'est-à-dire *a posteriori*.

1. Incertitude sur la portée de la déchéance de l'exonération selon la date de violation de l'obligation de conservation

Le texte adopté en 1^{ère} lecture à l'Assemblée Nationale prévoit que si l'exonération des 3/4 a été appliquée sur 500 000 € et que la condition de conservation des biens pendant 10 ans (ou 8 ans si la modification proposée par

¹ Pour la suite de nos observations, nous retiendrons cette durée de conservation de 8 ans et non celle de 10 ans.

l'amendement n° I-104 est retenue) n'est pas respectée, l'administration fiscale peut faire un rappel de droits avec des intérêts de retard.

Exemple 1. Un donataire a bénéficié de l'exonération des $\frac{3}{4}$ sur 500 000 € mais il vend les biens avant la fin de la 5^{ème} année suivant la transmission. Il encourt un rappel de l'intégralité des droits éludés, majoré des intérêts de retard.

Exemple 2. Même situation mais le donataire vend les biens après la fin de la 5^{ème} année suivant la transmission. Est-ce qu'il perd l'exonération intégralement ou est-ce qu'il conserve quand même l'exonération des $\frac{3}{4}$ sur 300 000 € ?

2. Incertitude sur la faculté de réclamation des contribuables après transmission

Si à l'occasion d'une transmission, l'exonération des $\frac{3}{4}$ a été plafonnée à 300 000 € et qu'au bout de 5 ans les donataires décident finalement de conserver les biens pour 3 années supplémentaires, peuvent-ils réclamer le remboursement du trop-perçu de droits ? Faut-il distinguer selon que la demande est formulée dans les 2 années qui suivent celle du fait générateur de l'impôt (délai de réclamation contentieuse, cf LPF, art. R 196-1) ou au-delà des 2 ans qui suivent la transmission ?

3. Incertitude sur la combinaison de ce double plafond d'exonération avec la règle exigeant la prise en compte des donations consenties au cours des 15 années précédentes

L'article 793 bis du CGI dispose que « *Pour l'appréciation de cette limite [le plafond d'exonération des $\frac{3}{4}$], il est tenu compte de l'ensemble des donations consenties par la même personne à un titre, à une date et sous une forme quelconques à l'exception des donations passées depuis plus de quinze ans.* »

Exemple. Le donateur transmet 300 000 € de biens en 2023. La transmission bénéficie de l'exonération des $\frac{3}{4}$ sur 300 000 € et le donataire ne supporte une obligation de conservation que pendant 5 ans. En 2024, le donateur transmet à nouveau 300 000 € de biens. La donation précédente ayant eu lieu il y a moins de 15 ans, il convient de prendre en compte la valeur des biens précédemment donnés pour apprécier le plafond de l'exonération des $\frac{3}{4}$. Comment convient-il de calculer la fraction de valeur des biens pouvant bénéficier d'une exonération des $\frac{3}{4}$?

Possibilité 1 : le bénéficiaire de la transmission est en mesure de conserver les biens pendant 10 ans. 500 000 € - 300 000 € (plafond d'exonération déjà « consommé ») = 200 000 €

Avec, pour le bénéficiaire de l'exonération, une obligation de conservation des biens pendant 8 ans, mais qui porte sur quels biens ? Uniquement sur les biens donnés en 2024 ou sur l'ensemble des biens donnés en 2023 et 2024 ?

Possibilité 2 : le bénéficiaire de la transmission ne souhaite pas conserver les biens plus de 5 ans. $300\,000\text{ €} - 300\,000\text{ €}$ (plafond d'exonération déjà « consommé ») = 0 ?

4. Incertitude sur la mise en œuvre du double plafond : par donataire ou par transmission.

Le fait qu'il existe un choix entre deux plafonds d'exonération permettrait-il, dans une même transmission, que certains bénéficiaires choisissent une exonération des $\frac{3}{4}$ à hauteur de 300 000 € et d'autres une exonération des $\frac{3}{4}$ à hauteur de 500 000 € ?

Exemple : Un parent transmet par donation-partage 600 000 € de biens loués par bail rural à long terme (BRLT) à ses deux enfants A et B.

A reçoit des biens donnés à BRLT pour 100 000 € et B pour 500 000 €.

➤ Si le partage est pur et simple :

A est-il exonéré à hauteur des $\frac{3}{4}$ sur 100 000 € avec obligation de conservation pendant 5 ans ?

B peut-il être exonéré à hauteur des $\frac{3}{4}$ sur 500 000 € avec obligation de conservation pendant 8 ans ?

➤ Si le partage n'est pas pur et simple (calcul théorique des droits) :

La part de chacun dans les biens loués par BRLT est de 300 000 €. L'exonération est de 75 % sur 300 000 €. A et B bénéficient de l'exonération. A et B auraient chacun l'obligation de conserver les biens donnés à BRLT qu'ils reçoivent dans leur lot au moins 5 ans.

II. Propositions d'amélioration

A. Suppression du double plafond mais maintien d'un double délai de conservation

1. Double délai légal

Il serait possible de maintenir une condition légale de conservation et non un engagement de conservation pris dans l'acte. Le texte fixerait pour l'exonération des $\frac{3}{4}$ un unique plafond, à hauteur de 500 000 €, avec une obligation de conservation des biens pendant 8 ans.

L'idée d'une exonération des $\frac{3}{4}$ « à double détente » serait maintenue à travers la sanction du non-respect de l'obligation de conservation :

-si la violation de l'obligation de conservation survient avant la fin de la 5^{ème} année qui suit la transmission, la remise en cause porte sur la totalité de l'exonération, outre les intérêts de retard ;

-si la violation de l'obligation de conservation survient après la fin de la 5^{ème} année qui suit la transmission, la remise en cause de l'exonération ne porte que sur la fraction excédant 300 000 €, outre les intérêts de retard.

Exemple : En présence d'une transmission à titre gratuit de biens loués par BRLT d'une valeur de 600 000 €. L'exonération des $\frac{3}{4}$ est appliquée sur 500 000 €, les 100 000 € restant étant exonérés à hauteur de moitié. Obligation de conserver les biens reçus pendant 8 ans. Soit une fraction exonérée de : $375\ 000 + 50\ 000 = 425\ 000$ €

- Hypothèse 1 : le donataire vend les biens avant la fin de la 5^{ème} année suivant la donation. Rappel de l'intégralité des droits éludés + intérêts de retard.
- Hypothèse 2 : le donataire vend les biens après la fin de la 5^{ème} année suivant la donation. Rappel de droits encouru à hauteur de : $(500\ 000 - 300\ 000) \times 25\ \% = 50\ 000$ €

NB : Si l'exonération des $\frac{3}{4}$ avait été appliquée sur 300 000 €, la fraction exonérée aurait été de :

$225\ 000$ (exonération des $\frac{3}{4}$) + $150\ 000$ (exonération de $\frac{1}{2}$) = $375\ 000$ €

Le rappel de droits encouru correspond donc exactement à la différence entre la fraction exonérée retenue au moment de la donation et celle à laquelle le donataire aurait eu droit si l'exonération des $\frac{3}{4}$ avait été appliquée sur 300 000 € : $425\ 000 - 375\ 000 = 50\ 000$ €

Observations : cette proposition a l'avantage de rester fidèle à l'esprit du texte tel qu'adopté en 1^{ère} lecture par l'Assemblée Nationale. Le notaire devrait informer les

bénéficiaires de la transmission du risque de déchéance de l'avantage fiscal, plus ou moins important selon la date de la violation de l'obligation de conservation des biens.

Proposition de rédaction :

Art. 793 bis

L'exonération partielle prévue au 4° du 1 et au 3° du 2 de l'article 793 est subordonnée à la condition que le bien reste la propriété du donataire, héritier et légataire pendant huit ans à compter de la date de la transmission à titre gratuit.

Si le bien sort du patrimoine du donataire, héritier et légataire avant la fin de la cinquième année suivant la transmission à titre gratuit, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727.

Si le bien sort du patrimoine du donataire, héritier et légataire après la fin de la cinquième année mais avant la fin de la huitième année suivant la transmission à titre gratuit, les droits sont rappelés sur la différence entre d'une part, la valeur des biens donnés à bail à long terme transmis dans la limite de 500 000 € et d'autre part, 300 000 €, majorés de l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727.

Lorsque la valeur totale des biens susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle visée au premier alinéa, transmis par le donateur ou le défunt à chaque donataire, héritier ou légataire, excède 500 000 € l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit est ramenée à 50 % au-delà de cette limite.

~~La limite mentionnée au deuxième alinéa du présent article est portée à 500 000 € à condition que le donataire, héritier et légataire conserve le bien pendant une durée supplémentaire de cinq ans par rapport à la durée de conservation mentionnée au premier alinéa. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727.~~

Pour l'appréciation de cette limite, il est tenu compte de l'ensemble des donations consenties par la même personne à un titre, à une date et sous une forme quelconques à l'exception des donations passées depuis plus de quinze ans.

L'exonération partielle visée au premier alinéa 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.

2. Double délai volontaire

Dans le texte, pourrait être introduite l'exigence d'un véritable engagement de conservation, pris dans l'acte par le bénéficiaire de la transmission, pour lui et ses ayants-cause à titre gratuit. Cette règle existe pour le régime d'exonération « Dutreil » et pour l'exonération des $\frac{3}{4}$ applicable aux bois et forêts (Loi Sérot-Monichon qui prévoit un engagement de gestion durable). Telle est la teneur de l'amendement n° I-993 déposé devant le Sénat. L'avantage serait de permettre au bénéficiaire de la transmission de procéder à une donation des biens reçus sans attendre la fin du délai de conservation. Cette règle pourrait s'accompagner d'une possibilité de faire apport des biens reçus à une société. Un parallèle pourrait être fait avec le régime de l'article 787 C du CGI qui permet l'apport des biens reçus à une société créée à cette occasion et détenue en totalité par les bénéficiaires de la transmission à titre gratuit. Les parts reçues en contrepartie de cet apport doivent être conservées par les héritiers, donataires ou légataires jusqu'au terme de la période prévue pour la conservation des biens.

L'inconvénient est qu'un engagement ne peut pas être pris *a posteriori*. Il doit impérativement figurer dans l'acte de donation ou dans la déclaration de succession. Un engagement de conservation exige un suivi après la transmission (cf régime « Dutreil »). Si l'engagement de conservation est pris pour 8 ans, une cession à un tiers, même au-delà de la 5^{ème} année suivant la transmission remettrait en cause l'intégralité de l'exonération appliquée. Mais, l'engagement étant pris par le bénéficiaire et ses ayants-cause, une donation des biens ou parts de GFA serait possible dans les 8 ans suivant la première transmission à titre gratuit, sans remise en cause de l'exonération appliquée.

Proposition de rédaction :

Art. 793 bis

L'exonération partielle prévue au 4° du 1 et au 3° du 2 de l'article 793 est subordonnée à la condition que le donataire, héritier et légataire s'engage pour lui et ses ayants-cause à titre gratuit, à conserver le bien pendant *huit* ans à compter de la date de la transmission à titre gratuit. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard visé à [l'article 1727](#).

Lorsque la valeur totale des biens susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle visée au premier alinéa, transmis par le donateur ou le défunt à chaque donataire, héritier ou légataire, excède 500 000 € l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit est ramenée à 50 % au-delà de cette limite.

~~La limite mentionnée au deuxième alinéa du présent article est portée à 500 000 € à condition que le donataire, héritier et légataire s'engage pour lui et ses ayants-cause à titre gratuit, à conserver le bien pendant huit ans à compter de la date de la~~

~~transmission à titre gratuit. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727.~~

Pour l'appréciation de cette limite, il est tenu compte de l'ensemble des donations consenties par la même personne à un titre, à une date et sous une forme quelconques à l'exception des donations passées depuis plus de quinze ans.

L'exonération partielle visée au premier alinéa 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.

B. Maintenir le double plafond et introduire un délai de conservation volontaire

Une variante pourrait consister à mixer la condition légale de conservation et l'engagement de conservation. Il pourrait être choisi d'une part de maintenir le plafond de l'exonération des $\frac{3}{4}$ à 300 000 € avec une condition de conservation des biens ou parts pendant 5 ans et d'autre part d'ajouter une possibilité pour le bénéficiaire de la transmission de prendre un engagement de conserver les biens ou les parts de GFA reçues pendant 8 ans.

Un tel mécanisme offrirait un régime de faveur « à deux niveaux ». Lorsque la valeur des biens donnés à BRLT ne dépasse pas 300 000 €, on resterait sur le dispositif actuel : exonération des $\frac{3}{4}$ jusqu'à 300 000 € avec une obligation de conserver les biens 5 ans. Lorsque la valeur des biens donnés à BRLT dépasse 300 000 €, on pourrait choisir de bénéficier de l'exonération des $\frac{3}{4}$ jusqu'à 500 000 € mais uniquement en prenant un engagement de conservation des biens ou des parts, pour soi et ses ayants-cause à titre gratuit, pendant 8 ans.

Proposition de rédaction

Art. 793 bis

L'exonération partielle prévue au 4° du 1 et au 3° du 2 de l'article 793 est subordonnée à la condition que le bien reste la propriété du donataire, héritier et légataire pendant cinq ans à compter de la date de la transmission à titre gratuit. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard visé à [l'article 1727](#).

Lorsque la valeur totale des biens susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle visée au premier alinéa, transmis par le donateur ou le défunt à chaque donataire, héritier ou légataire, excède 300 000 € l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit est ramenée à 50 % au-delà de cette limite.

La limite mentionnée au deuxième alinéa du présent article est portée à 500 000 € à condition que le donataire, héritier et légataire *s'engage pour lui et ses ayants-cause à titre gratuit, à conserver le bien pendant huit ans à compter de la date de la transmission à titre gratuit.* Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727.

Pour l'appréciation de cette limite, il est tenu compte de l'ensemble des donations consenties par la même personne à un titre, à une date et sous une forme quelconques à l'exception des donations passées depuis plus de quinze ans.

L'exonération partielle visée au premier alinéa 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.