

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-20-40-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 09/09/2013

ENR - Mutations à titre gratuit – Successions - Champ d'application des droits de mutation par décès - Exonérations et régimes spéciaux – Exonération partielle en raison de la nature du bien transmis - Remise en cause du régime de transmission des parts ou actions de société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale

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 4 : Exonération partielle en raison de la nature du bien transmis : la transmission d'entreprise

Sous-section 2 : Remise en cause du régime de transmission des parts ou actions de société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale

Sommaire :

I. Cession de titres

A. Cession en cours d'engagement collectif

1. Cession avant transmission à titre gratuit

a. Conséquences pour le cédant

b. Conséquences pour les autres signataires et leurs ayants droit

1° Les seuils minima de 20 % et 34 % sont respectés

2° Les seuils minima de 20 % et 34 % ne sont plus respectés

2. Cession après transmission à titre gratuit

B. Cession en cours d'engagement individuel

II. Absence d'exercice d'une fonction de direction au sein de la société dont les titres font l'objet d'un engagement de conservation

III. Apport des titres soumis à engagement

A. Apport en cours d'engagement collectif

B. Apport en cours d'engagement individuel

1. Les apports effectués à compter du 1er janvier 2006

2. Aménagement du dispositif

a. Apport de titres d'une ou plusieurs sociétés du même groupe effectué à compter du 26 septembre 2007

b. Apport partiellement rémunéré par la prise en charge d'une soulte consécutive à un partage effectué à compter du 1er janvier 2009

IV. Cas des sociétés interposées

V. Modifications de la structure de la société dont les titres font l'objet de l'engagement intervenues à compter du 1er janvier 2007

A. Scission ou fusion

B. Augmentation de capital

C. Annulation de titres

D. Dispositions communes

VI. Autres exceptions à la remise en cause du régime de faveur

A. Donation

B. Changement de régime matrimonial

VII. Dispositions communes

1

L'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit est susceptible d'être remise en cause lorsque l'engagement collectif ou individuel de conservation en cours n'a pas été respecté du fait soit de la cession à titre onéreux des parts ou actions de la société, soit du non-respect des conditions de seuils visés au [b de l'article 787 B du code général des impôts \(CGI\)](#) à un moment quelconque pendant la durée de l'engagement, soit de l'apport des titres soumis à engagement ou soit que la condition liée à la durée minimale de l'exercice d'une fonction dirigeante au sein de la société n'a pas été respectée.

I. Cession de titres

A. Cession en cours d'engagement collectif

10

L'exonération partielle est susceptible d'être remise en cause lorsque l'engagement collectif de conservation en cours au jour de la transmission n'a pas été respecté du fait du non-respect des seuils minima de 20 % et 34 % à un moment quelconque pendant la durée de l'engagement.

Dans l'hypothèse où l'ensemble des titres faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation se trouve, au gré des cessions effectuées entre les signataires, réuni entre les mains d'un seul signataire, il est admis que le bénéfice du régime de faveur ne soit pas remis en cause si toutes les autres conditions sont respectées. Cette solution s'applique également dans l'hypothèse d'une fusion entre sociétés signataires de l'engagement collectif.

1. Cession avant transmission à titre gratuit

a. Conséquences pour le cédant

20

La cession de parts ou actions soumises à un engagement de conservation à une personne autre qu'un associé partie à l'engagement empêche le cédant de se prévaloir de l'engagement collectif de conservation pour bénéficier de l'exonération partielle pour les titres non cédés demeurant éventuellement soumis à engagement.

b. Conséquences pour les autres signataires et leurs ayants droit

1° Les seuils minima de 20 % et 34 % sont respectés

30

La cession à des non-signataires de titres compris dans un engagement collectif conclu sur des seuils supérieurs aux seuils minima n'entraîne pas la remise en cause du régime de faveur pour l'ensemble des signataires autres que l'auteur de la cession, lorsque les seuils minima de 20 % et 34 % continuent d'être collectivement respectés.

En conséquence, l'exonération partielle dont ont pu bénéficier les autres signataires à raison de leurs titres sous engagement n'est pas remise en cause si ces derniers conservent leurs titres jusqu'au terme de l'engagement.

Par ailleurs, il est admis, dès lors que les seuils minima de 20 % ou 34 % demeurent collectivement respectés, que l'engagement collectif soit pris en compte pour des transmissions futures. Ainsi, en cas de cession, les associés signataires de l'engagement collectif ne sont pas tenus de souscrire un nouvel engagement collectif pour l'avenir dès lors que la condition relative aux seuils minima demeure satisfaite.

2° Les seuils minima de 20 % et 34 % ne sont plus respectés

40

Si, à l'issue de la cession de titres par un signataire à un tiers, les autres signataires ne respectent pas les seuils minima de 20 % ou 34 %, l'exonération partielle dont ils ont pu bénéficier est en principe remise en cause.

La remise en cause entraîne l'exigibilité du complément de droits de mutation dus au jour de la transmission à titre gratuit ainsi que l'application de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#). En outre, s'il apparaît après vérification que l'exonération partielle a été appliquée à la suite d'indications inexactes fournies par les parties, la majoration prévue à l'[article 1729 du CGI](#) est susceptible d'être appliquée lorsque le manquement délibéré du redevable est établi.

Néanmoins, à compter du 31 juillet 2011, l'exonération partielle n'est pas remise en cause, d'une part, si le cessionnaire, associé de l'entreprise objet de l'engagement de conservation, s'associe à l'engagement collectif à raison des titres cédés afin que le seuil de 20 % ou 34 % demeure respecté, d'autre part, si l'engagement est reconduit pour une durée minimale de deux ans.

La reconduction de l'engagement collectif pour deux ans conditionne l'application de l'exonération partielle pour l'avenir à de nouvelles transmissions.

2. Cession après transmission à titre gratuit

50

La cession de parts ou actions soumises à un engagement de conservation entraîne la remise en cause de l'exonération partielle dont ont bénéficié tous les titres du cédant, et non simplement ceux ayant fait l'objet de la cession, et cela même si le cessionnaire est partie à l'engagement collectif de conservation. En effet, la seconde condition relative à l'engagement individuel de conservation des titres transmis ne pourrait alors plus être respectée.

Dès lors, le cédant doit acquitter le complément de droits de mutation dus au jour de la transmission à titre gratuit ainsi que l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI. En outre, s'il apparaît après vérification que l'exonération partielle a été appliquée sur la base d'indications inexactes fournies par les parties, la majoration prévue à l'article 1729 du CGI est susceptible d'être appliquée lorsque le manquement délibéré du redevable est établi.

S'agissant des autres signataires de l'engagement collectif, il convient de se référer aux § 30 et 40.

B. Cession en cours d'engagement individuel

60

La rupture de l'engagement individuel de conserver directement ou indirectement pendant quatre ans tous les titres de la participation transmise à titre gratuit, entraîne pour l'héritier, le donataire ou légataire concerné ou, le cas échéant, ses ayants cause à titre gratuit, l'exigibilité du complément de droits de mutation et de l'intérêt de retard au taux de 0,40 % par mois prévu à l'article 1727 du CGI (art. 1840 G ter du CGI).

Toutefois, le régime prévu à l'article 787 B du CGI ne sera pas remis en cause en cas de dissolution de la société transmise résultant d'un jugement ordonnant la liquidation judiciaire et à condition que cette liquidation ne résulte pas d'une organisation frauduleuse.

II. Absence d'exercice d'une fonction de direction au sein de la société dont les titres font l'objet d'un engagement de conservation

70

Si la condition liée à l'exercice d'une fonction dirigeante au sein de la société n'a pas été respectée, il y a déchéance du régime prévu à l'article 787 B du CGI.

A cet égard, le décès de l'associé ou de l'héritier dirigeant ne saurait être assimilé à un cas de force majeure puisque cette fonction peut être exercée par l'une quelconque des personnes tenues par l'engagement collectif de conservation.

Le régime de faveur ne sera pas remis en cause si l'exercice des fonctions de direction débute statutairement et effectivement dans les six mois suivant le décès. Cependant, le point de départ du

délai de trois ans sera reporté à la date de la prise effective de fonctions.

III. Apport des titres soumis à engagement

A. Apport en cours d'engagement collectif

80

L'apport des titres soumis à un engagement collectif de conservation emporte en principe les mêmes conséquences qu'une cession (cf. § I).

Toutefois, il est admis que le régime de faveur n'est pas remis en cause dans l'hypothèse où l'un des signataires apporte des titres à un autre signataire de l'engagement collectif. Bien entendu, dans ce cas de figure aucune transmission à titre gratuit ne doit avoir déjà eu lieu. Sur ce point il convient de se référer au [BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 §320](#).

Enfin, dans l'hypothèse où l'ensemble des titres objets d'un engagement collectif de conservation se trouve, au gré des apports effectués entre les signataires, réunis entre les mains d'un seul signataire, il est admis que le bénéfice du régime de faveur ne soit pas remis en cause si toutes les autres conditions sont respectées.

B. Apport en cours d'engagement individuel

90

Les apports de titres soumis à un engagement individuel de conservation entraînaient la remise en cause de l'exonération partielle accordée au titre de l'[article 787 B du CGI](#). Cette exclusion s'appliquait à tous les types d'apport (pur et simple, à titre onéreux ou mixte).

1. Les apports effectués à compter du 1er janvier 2006

100

A compter du 1er janvier 2006 ([article 21 de loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005](#)), en cas de non-respect de l'engagement individuel par suite de l'apport de titres d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale à une société dont l'objet unique est la gestion de son propre patrimoine constitué exclusivement d'une participation dans la société dont les parts ou actions ont été transmises, l'exonération partielle n'est pas remise en cause si les conditions suivantes sont réunies :

- la société bénéficiaire de l'apport est détenue en totalité par les personnes physiques bénéficiaires de l'exonération partielle. Le donateur peut détenir une participation directe dans le capital social de cette société, mais sans que cette participation puisse être majoritaire. La société bénéficiaire des apports est dirigée directement par une ou plusieurs des personnes physiques bénéficiaires de l'exonération partielle. Les conditions tenant à la composition de l'actif de la société, à la détention de son capital et à sa direction doivent être respectées à l'issue de l'opération d'apport et jusqu'au terme de l'engagement individuel ;

- la société bénéficiaire de l'apport prend l'engagement de conserver les titres apportés jusqu'au terme de l'engagement individuel ;
- les héritiers, donataires ou légataires associés de la société bénéficiaire des apports doivent conserver, pendant la durée de l'engagement individuel, les titres reçus en contrepartie de l'opération d'apport.

Ainsi, initialement, seuls les apports purs et simples étaient admis durant l'engagement individuel de conservation, sous réserve du respect des conditions précitées.

2. Aménagement du dispositif

a. Apport de titres d'une ou plusieurs sociétés du même groupe effectué à compter du 26 septembre 2007

110

L'article 15 de la loi de finances pour 2008 (n° 2007-1822 du 24 décembre 2007) a assoupli ce dispositif en permettant l'apport de titres d'une ou plusieurs sociétés du même groupe que la société dont les parts ou actions ont été transmises et ayant une activité soit similaire, soit connexe et complémentaire.

En ce qui concerne la notion d'activité similaire, connexe et complémentaire, il convient de se reporter au [BOI-PAT-ISF-30-30-40-10](#).

b. Apport partiellement rémunéré par la prise en charge d'une soulte consécutive à un partage effectué à compter du 1er janvier 2009

120

L'article 12 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008) a également assoupli le dispositif en permettant les apports partiellement rémunérés par la prise en charge d'une soulte consécutive à un partage.

Ainsi, par exemple, l'héritier ou le donataire peut apporter les titres qui sont soumis à un engagement individuel de conservation à une société holding avec prise en charge par cette dernière du montant de l'emprunt souscrit pour financer la soulte qu'il doit verser aux autres héritiers ou donataires à l'issue du partage.

Il est admis que ce dispositif puisse s'appliquer en présence de donation avec réserve d'usufruit, dès lors que les droits de vote du donateur dans la société bénéficiaire de l'apport sont limités aux seules décisions concernant l'affectation des bénéfices.

De plus, la société bénéficiaire de l'apport peut regrouper des héritiers, donataires ou légataires de plusieurs souscripteurs de l'engagement collectif de conservation, sous réserve du respect de l'ensemble des conditions prévues au [f de l'article 787 B du CGI](#).

Enfin, cet assouplissement prévu au [f de l'article 787 B du CGI](#) s'applique également lorsque l'apport n'est pas réalisé par l'ensemble des bénéficiaires de la transmission à titre gratuit.

IV. Cas des sociétés interposées

130

L'exonération partielle prévue par l'[article 787 B du CGI](#) est subordonnée à la condition que les participations restent inchangées durant l'engagement collectif à chaque niveau d'interposition.

Dès lors, chaque associé, personne morale ou personne physique, de la chaîne des participations doit détenir au minimum les titres qu'il possédait au moment de la signature de l'engagement pendant toute la durée de ce dernier.

Il en résulte notamment les conséquences suivantes.

140

La cession ou l'apport des parts ou actions détenues dans une société qui possède directement (un niveau d'interposition) ou indirectement (deux niveaux d'interposition) une participation dans une société dont les titres font l'objet d'un engagement collectif de conservation entraîne la remise en cause de l'exonération partielle ayant été appliquée.

Il est admis cependant que le bénéfice du dispositif n'est pas remis en cause dans l'hypothèse où la société signataire cède des titres à un autre associé signataire de l'engagement collectif. Il en est de même si cette société signataire cède des titres non soumis à engagement collectif alors même qu'elle détient des titres de la même société qu'elle a entendu soumettre à un engagement de conservation.

L'acquisition par le signataire de l'engagement collectif ou ses ayants droits ou par la société interposée considérée de titres supplémentaires qui ont pour effet d'augmenter leur participation indirecte dans la société dont les titres sont soumis à engagement n'est pas de nature à remettre en cause le bénéfice du régime de faveur.

En effet, il résulte des dispositions de l'[article 787 B du CGI](#) que le bénéfice de l'exonération est subordonné à la condition que les participations soient conservées inchangées à chaque niveau d'interposition pendant toute la durée de l'engagement collectif. À l'instar du dispositif prévu en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, il est précisé que l'acquisition par les bénéficiaires de l'exonération ou par la société interposée de titres supplémentaires qui ont pour effet d'augmenter la participation dans la société dont les titres sont soumis à engagement collectif n'est pas de nature à remettre en cause le bénéfice du régime de faveur ([Rép. Tron, AN 14 février 2006, p. 1534, n° 79441](#)).

Cependant, ces titres non compris dans l'engagement collectif ne pourront pas bénéficier de l'exonération partielle.

150

L'[article 57 de la loi de finances rectificative pour 2006 \(n° 2006-1771 du 30 décembre 2006\)](#) prévoit que les fusions entre sociétés interposées intervenues à compter du 1er janvier 2007 n'entraînent pas la remise en cause de l'exonération partielle, si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- les signataires doivent respecter l'engagement collectif de conservation jusqu'à son terme ;
- les titres reçus en contrepartie de la fusion doivent être conservés jusqu'au terme de l'engagement individuel.

Il est précisé que la fusion entre une société interposée et la société dont les titres sont soumis à engagement n'est pas de nature à remettre en cause le bénéfice de l'exonération partielle, quand bien même la société dont les titres sont soumis à engagement disparaît à l'issue de l'opération de fusion, dès lors que les titres reçus en contrepartie de la fusion sont conservés jusqu'au terme de l'engagement.

Dans les cas de fusion exposés ci-dessus, l'exonération partielle ne pourra s'appliquer pour l'avenir à de nouvelles transmissions à titre gratuit que si un nouvel engagement collectif de conservation est souscrit dans les conditions de droit commun.

V. Modifications de la structure de la société dont les titres font l'objet de l'engagement intervenues à compter du 1er janvier 2007

A. Scission ou fusion

160

Dans l'hypothèse d'une opération de fusion ou de scission au sens de l'[article 817 A du CGI](#), l'exonération partielle ayant été appliquée préalablement à ces opérations n'est pas remise en cause si les signataires de l'engagement de conservation conservent les titres qu'ils ont reçus jusqu'au terme de l'engagement collectif puis individuel.

B. Augmentation de capital

170

Dans l'hypothèse d'une augmentation de capital conduisant au non-respect des conditions de seuils de détention, l'exonération partielle ayant été appliquée préalablement à l'opération n'est pas remise en cause dans la mesure où les signataires de l'engagement conservent leurs titres jusqu'à son terme.

C. Annulation de titres

180

Dans l'hypothèse d'une annulation de titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire, l'exonération partielle dont a pu bénéficier antérieurement un héritier ou un donataire n'est pas remise en cause à condition que cette liquidation ne résulte pas d'une organisation frauduleuse.

D. Dispositions communes

190

Dans les cas énumérés aux [§ 160 à 180](#), lorsqu'à l'issue de l'opération concernée la condition de seuil minimal n'est plus respectée, l'exonération partielle ne pourra s'appliquer pour l'avenir à de nouvelles transmissions à titre gratuit que si un nouvel engagement collectif de conservation est souscrit dans les conditions de droit commun.

En outre, il est précisé que la non-remise en cause du régime prévu à l'[article 787 B du CGI](#) dans les cas précités bénéficie également aux redevables qui ont bénéficié d'une exonération à raison de leur participation indirecte dans la société objet des modifications structurelles limitativement énumérées par la loi (fusion, scission et augmentation de capital).

VI. Autres exceptions à la remise en cause du régime de faveur

A. Donation

200

En cas de non-respect de l'engagement individuel par suite d'une donation, l'exonération partielle accordée au titre de la mutation à titre gratuit n'est pas remise en cause, à condition que le ou les donataires soient le ou les descendants du donateur et que le ou les donataires poursuivent l'engagement jusqu'à son terme.

B. Changement de régime matrimonial

210

Un changement de régime matrimonial intervenant pendant la durée de l'engagement individuel, et qui aurait pour effet de rendre communs des titres de société qui étaient auparavant des biens propres du bénéficiaire de la transmission à titre gratuit, n'entraîne pas rupture de l'engagement individuel de conservation souscrit par l'époux apporteur des titres ayant bénéficié de l'exonération partielle prévue à l'[article 787 B du CGI](#). Bien entendu, les titres ainsi placés en communauté devront être conservés par les conjoints jusqu'au terme de l'engagement individuel initialement souscrit (Rescrit n° 2012/5 ENR).

RES N°2012/5 (ENR)

Droits de mutation à titre gratuit (DMTG). Engagement individuel de conservation des titres prévu à l'article 787 B du CGI - Changement de régime matrimonial.

Question :

Le régime de faveur prévu à l'article 787 B du CGI pour les transmissions d'entreprises à titre gratuit est-il remis en cause dans l'hypothèse où, pendant la période d'engagement individuel de conservation des titres, un changement de

régime matrimonial a pour conséquence de rendre communs les titres de société qui étaient auparavant des biens propres du bénéficiaire de la transmission à titre gratuit ?

Réponse :

L'article 787 B du CGI prévoit, sous certaines conditions, que sont exonérées de droit de mutation à titre gratuit, à hauteur de 75 % de leur valeur, les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, transmises par décès ou entre vifs. Les parts ou actions concernées doivent notamment faire l'objet d'un engagement collectif de conservation en cours au jour de la transmission, qui a été pris par le défunt ou le donateur. En outre, chacun des héritiers, donataires ou légataires s'engage individuellement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, à conserver les parts ou actions transmises pendant une durée de quatre ans à compter de la fin de l'engagement de conservation précité. Un changement de régime matrimonial intervenant pendant la durée de l'engagement individuel, et qui aurait pour effet de rendre communs des titres qui ne l'étaient pas au jour de la mutation à titre gratuit, n'entraîne pas rupture de l'engagement individuel de conservation souscrit par l'époux apporteur des titres ayant bénéficié de l'exonération partielle prévue à l'article 787 B du CGI. Bien entendu, les titres ainsi placés en communauté devront être conservés par les conjoints jusqu'au terme de l'engagement individuel initialement souscrit.

VII. Dispositions communes

220

Avant de procéder à la mise en recouvrement des droits complémentaires, le service de la Direction générale des finances publiques compétente informe les intéressés, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, des motifs pour lesquels l'exonération partielle est remise en cause et en les invitant à présenter leurs éventuelles observations écrites dans un délai de trente jours.

Cette lettre devra préciser qu'en cas de désaccord sur la déchéance du régime de faveur, une réclamation pourra être présentée, après la notification de l'avis de mise en recouvrement, dans les délais et formes prévus aux [articles R* 196-1 et suivants du livre des procédures fiscales](#).