RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DG-50-20-20-20130415
Date de publication : 15/04/2013
Date de fin de publication : 06/04/2016

ENR – Dispositions générales – Paiement des droits – Champ d'application du crédit

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Dispositions générales
Titre 5 : Paiement des droits
Chapitre 2 : Exceptions au paiement immédiat
Section 2 : Champ d'application du crédit

Sommaire :

I. Champ d'application du paiement fractionné des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière
A. Nature des droits susceptibles de faire l'objet d'un paiement fractionné
B. Nature des opérations ouvrant droit au paiement fractionné
1. Mutations par décès
2. Apports en société
a. Article 809, I-3° du CGI
b. Article 809, II du CGI
3. Acquisitions effectuées dans le cadre des dispositions des articles L 626-1, L 631-22 et L 642-1 du code de commerce
4. Paiement d'indemnités entre officiers publics et ministériels par suite de suppression ou de modification de la compétence territoriale des offices
5. Acquisitions effectuées par les Français rapatriés d'outre-mer et par des migrants agricoles
II. Champ d'application du paiement différé
A. Nature des droits susceptibles de faire l'objet d'un paiement différé
B. Nature des opérations ouvrant droit au paiement différé
1. Mutations par décès qui comportent dévolution de biens en nue-propriété
2. Mutations par décès pour lesquelles le conjoint survivant a exercé l'option pour les droits viagers
3. Mutations par décès qui donnent lieu à l'attribution préférentielle ou à la réduction des libéralités
4. Mutations par décès lorsque l'actif héréditaire comprend à concurrence de 50 % au moins des biens non liquides énumérés à l'article 404 A de l'annexe III du CGI, pour les droits dus sur la part du conjoint survivant
III. Champ d'application du paiement différé et fractionné des droits

I. Champ d'application du paiement fractionné des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière

A. Nature des droits susceptibles de faire l'objet d'un paiement fractionné

1

Le fractionnement est applicable aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière (perçue par l'État ou les départements), aux taxes additionnelles à ces droits ou taxes perçues au profit des communes (articles 1584 et 1595 bis du code général des impôts (CGI)) ou des départements (CGI, art. 1595).

B. Nature des opérations ouvrant droit au paiement fractionné

10

Dans la réglementation actuelle, le principe de la faculté de fractionnement est prévu pour les opérations visées aux articles 396 et 397 A de l'annexe III du CGI.

1. Mutations par décès

20

Il s'agit de toutes les mutations par décès, y compris les libéralités à cause de mort, quelles que soient la qualité des successibles et la nature des biens transmis.

2. Apports en société

a. Article 809, I-3° du CGI

30

Il s'agit des apports faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non soumise à cet impôt et qui sont assimilés à des mutations à titre onéreux dans la mesure où ils ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers, un fonds de commerce, une clientèle, un droit au bail ou à une promesse de bail (CGI, 3° du I de l'article 809)

b. Article 809, II du CGI

40

Ces apports sont les apports purs et simples qui ont été faits, depuis le 1er août 1965, par des personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés à une personne morale qui devient passible de cet impôt et dont le changement de régime fiscal entraîne l'exigibilité des droits et taxes de mutations à titre onéreux. Ceux-ci sont alors liquidés sur la valeur vénale des biens apportés à la date dudit changement (CGI, II de l'article 809).

50

Le fractionnement peut être appliqué aux apports sus mentionnés passibles :

- du droit budgétaire fixé à 2,2 % pour les apports qui ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers (CGI, III de l'article 810) ;
- ou selon le tarif prévu à l'article 719 du CGI, pour ceux qui ont pour objet un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail ;
- ils sont augmentés des taxes additionnelles départementales (CGI, art. 1595) et communales (CGI, art. 1584 et 1595 bis).

Les droits et taxes exigibles en cas de changement de régime fiscal entrant dans les prévisions du II de l'article 809 du CGI sont les mêmes que ceux applicables aux apports purs et simples visés au 3° du I de l'article 809 du CGI sous réserve du droit fixe prévu au I de l'article 810 du CGI qui demeure applicable.

Lorsque ces apports sont soumis au droit fixe, les dispositions relatives au paiement fractionné sont sans objet.

3. Acquisitions effectuées dans le cadre des dispositions des articles L 626-1, L 631-22 et L 642-1 du code de commerce

60

Afin de permettre à l'acquéreur éventuel d'une entreprise soumise à une procédure collective de régler le prix et de supporter les frais inhérents à la reprise de l'activité, le recours au crédit fiscal est autorisé pour le paiement des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière (TPF) et des taxes additionnelles.

A ce titre, le 3 de l'article 396 de l'annexe III du CGI permet l'application du paiement fractionné aux droits d'enregistrement et taxes additionnelles exigibles à raison des acquisitions effectuées dans le cadre des dispositions des articles L 626-1, L 626-22 et L 642-1 du code de commerce relatives à la sauvegarde, au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises.

70

Le paiement fractionné ne peut être accordé que si la cession porte sur une partie constituant une unité économique et non à l'occasion de la cession d'éléments d'actif isolés.

4. Paiement d'indemnités entre officiers publics et ministériels par suite de suppression ou de modification de la compétence territoriale des offices

80

Les droits exigibles en vertu du III de l'article 724 du CGI sur les indemnités dues entre officiers ministériels à la suite de la suppression d'un office peuvent, ainsi que les taxes locales additionnelles y afférentes, faire l'objet d'un paiement fractionné.

Remarque : Le droit est perçu sur le montant de l'indemnité au tarif visé à l'article 719 du CGI.

Le fractionnement s'applique à tous les cas de paiement d'indemnités versées à raison de la suppression d'offices publics ou ministériels, étant entendu que doivent être assimilées aux suppressions les modifications de compétence territoriale, dès lors qu'elles entraînent le paiement d'une telle indemnité par les officiers publics bénéficiaires d'une extension de leur champ d'instrumentation à leurs confrères auxquels cette extension porte préjudice.

90

Il est précisé en outre :

- que des régimes de paiement d'indemnités ont été institués dans le cadre des professions suivantes :

  - notaire (décret n° 71-942 du 26 novembre 1971, modifié par le décret n° 86-728 du 29 avril 1986 puis par le décret n° 2005-311 du 25 mars 2005) ;
  - huissier de justice (décret n° 75-770 du 14 août 1975) ;
  - commissaire-priseur (ordonnance du 26 juin 1816 modifiée par le décret n° 75-461 du 9 juin 1975).

- que dans tous les cas, la suppression fait l'objet d'un arrêté du garde des Sceaux, ministre de la Justice.

- que le montant de l'indemnité est fixé également par le garde des Sceaux :

  - soit à la suite de l'accord amiable des parties,
  - soit, en cas de désaccord de celles-ci, sur avis d'une commission instituée dans le ressort de chaque cour d'appel.

5. Acquisitions effectuées par les Français rapatriés d'outre-mer et par des migrants agricoles

100

Le crédit de paiement fractionné est applicable aux droits d'enregistrement, à la taxe de publicité foncière et aux taxes additionnelles exigibles en raison des acquisitions effectuées par les rapatriés d'outre-mer à l'aide des prêts de reclassement prévus à l'article 30 du décret n°62-261 modifié du 10 mars 1962 et de celles effectuées par les migrants agricoles à l'aide des prêts consentis dans le cadre des dispositions de l'article D 341-5 du code rural et de la pêche maritime au profit des agriculteurs dont la qualité de migrant a été reconnue par le ministre de l'agriculture (CGI, annexe III, 5° de l'article 396).

II. Champ d'application du paiement différé

A. Nature des droits susceptibles de faire l'objet d'un paiement différé

110

Le crédit de paiement différé prévu par l'article 1717 du CGI s'applique aux droits d'enregistrement exigibles en raison des mutations par décès visés à l'article 397 de l'annexe III du CGI.

120

Il s'applique également, sous certaines conditions, aux droits de mutation à titre gratuit exigibles sur les transmissions, par succession ou donation, d'entreprises (CGI, annexe III, art. 397 A).

B. Nature des opérations ouvrant droit au paiement différé

1. Mutations par décès qui comportent dévolution de biens en nue-propriété

130

Il y a démembrement de propriété quand la propriété d'un bien est divisée entre, d'une part, un usufruitier qui possède le droit d'utiliser le bien et d'en percevoir les éventuels revenus et, d'autre part, un nu-propriétaire.

2. Mutations par décès pour lesquelles le conjoint survivant a exercé l'option pour les droits viagers

135

Le paiement différé peut bénéficier aux mutations par décès pour lesquelles le conjoint survivant a exercé l'option pour les droits viagers prévus par l'article 764 du code civil dans la limite de la fraction des droits correspondant à la valeur imposable de l'immeuble grevé du droit viager d'habitation.

Il résulte des textes civils applicables en la matière que l'option pour ces droits peut s'effectuer dans un délai d'un an à partir du décès.

Néanmoins, la demande de crédit devra être accompagnée des justifications nécessaires pour attester auprès du comptable de la manifestation de la volonté du conjoint survivant d'exercer l'option pour le droit viager si l'exercice de cette option n'est pas énoncé dans la déclaration de succession.

L'article 766 du code civil permet au conjoint successible et aux héritiers, par convention, de convertir les droits d'habitation et d'usage en une rente viagère ou en un capital.

Dans l'hypothèse où les héritiers et le conjoint survivant convertiraient les droits viagers après l'octroi du régime du paiement différé, le paiement des droits pourra être différé au maximum jusqu'à l'expiration d'un délai de six mois à compter de la conversion des droits viagers.

3. Mutations par décès qui donnent lieu à l'attribution préférentielle ou à la réduction des libéralités

140

L'attribution préférentielle est le droit que la loi confère à une personne de se faire déclarer propriétaire exclusif d'un bien ou d'un ensemble de biens indivis, à charge pour elle de désintéresser ceux qui avaient normalement vocation à participer au partage. La somme par laquelle le titulaire de ce droit préférentiel dédommage les copartageants se nomme une «soulte».

150

La «réduction des libéralités» ne peut être demandée que par ceux au profit desquels la loi fait la réserve, par les héritiers ou ayants cause. Il n'y a pas de réduction lorsqu'il n'y a pas d'héritiers réservataires appelés à la succession. Lorsque la libéralité excède la quotité disponible, le gratifié, successible ou non successible, doit indemniser les héritiers réservataires à concurrence de la portion excessive de la libéralité, quel que soit cet excédent. Le paiement de l'indemnité par l'héritier réservataire se fait en moins prenant et en priorité par voie d'imputation sur ses droits dans la réserve.

160

Il résulte de ces dispositions que le paiement des droits de mutation par décès incombant aux cohéritiers peut être différé, à concurrence de la fraction correspondant au montant des soultes ou indemnités payables à terme.

170

Cependant, il convient d'apporter les précisions suivantes :

Peut seule entraîner le bénéfice du paiement différé l'attribution préférentielle visée à l'article 832 du code civil qui est de droit lorsqu'elle porte sur une exploitation agricole qui ne dépasse pas certaines limites de superficie fixées par décret en Conseil d'Etat (décret n° 70-783 du 27 août 1970 relatif à la détermination des limites de valeur vénale et de superficie des exploitations agricoles pour l'attribution préférentielle de droit prévue en cas de succession par l'article 832 du code civil).

Le paiement différé ne peut en outre être accordé que si l'attributaire ou le bénéficiaire dispose de délais pour le règlement des soultes ou récompenses dont il est redevable envers ses cohéritiers, étant précisé qu'en tout état de cause ces délais, qui ne peuvent excéder dix ans, sont limités à une fraction de la soulte égale au plus à la moitié (code civil, art. 832-4).

180

Le paiement différé peut être accordé en cas de réduction de libéralités portant sur l'un des biens susceptibles de donner lieu à une attribution préférentielle, tels qu'énumérés à l'article 831 du code civil. Son champ d'application est donc plus large que celui portant sur les droits exigibles en cas d'attribution préférentielle dans la situation visée à l'article 832 du code civil.

Comme dans cette dernière situation, l'octroi du crédit n'est possible que si le légataire ou le donataire obtient des délais pour le paiement aux héritiers de l'indemnité mise à sa charge. L'octroi de ces délais ne peut en aucun cas avoir pour effet de différer le paiement de l'indemnité au-delà de dix années à compter de l'ouverture de la succession.

L'augmentation ou la diminution ultérieure des sommes dues par application de l'article 828 du code civil, auquel renvoie l'article 924-3 du code civil, demeure sans incidence sur le crédit initialement accordé. En effet, celui-ci est déterminé en fonction des droits de mutation par décès exigibles sur la valeur des biens appréciée au jour d'ouverture de la succession, quelles que soient les variations de cette valeur enregistrées par la suite.

Dans l'un et l'autre des deux cas visés ci-dessus, c'est aux parties sollicitant le bénéfice du paiement différé qu'il appartient de justifier qu'ils remplissent les conditions requises tant en ce qui concerne l'objet du crédit que son terme, l'un et l'autre pouvant résulter soit d'un accord des parties, soit de

l'intervention du tribunal en cas de désaccord de celles-ci.

4. Mutations par décès lorsque l'actif héréditaire comprend à concurrence de 50 % au moins des biens non liquides énumérés à l'article 404 A de l'annexe III du CGI, pour les droits dus sur la part du conjoint survivant

190

Ce différé peut aller jusqu'au décès du conjoint survivant ou la vente (ou le don) d'un des biens hérités du conjoint décédé.

200

En contrepartie de ce crédit, le conjoint survivant doit payer des intérêts, dont le taux est égal aux 2/3 du taux d'intérêt légal en vigueur l'année où il demande le différé.

Les droits doivent ensuite être payés dans les 6 mois suivant la fin du différé (CGI, annexe III, art. 404 A), c'est-à-dire :

- au décès du conjoint survivant (dans ce cas les droits sont dus par les héritiers);
- ou lors de la vente (ou de la donation) du bien.

210

Cette disposition ne s'applique pas pour les successions ouvertes à compter du 22 août 2007. En effet, la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat a prévu d'exonérer de droits de mutation par décès le conjoint survivant et le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité. Cette disposition est codifiée à l'article 796-0 bis du CGI.

III. Champ d'application du paiement différé et fractionné des droits

220

Pour le régime particulier concernant les transmissions d'entreprises, se reporter au BOI-ENR-DG-50-20-50 (CGI, ann. III, art. 397 A).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 05/06/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1399-PGP.html/identifiant=BOI-ENR-DG-50-20-20-20130415