RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-20-40-20210406
Date de publication : 06/04/2021
Date de fin de publication : 30/05/2024

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 : la transmission d'entreprise

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

1

L'article 11 de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000, modifié par l'article 5 de la loi n° 2000-135 du 30 décembre 2000 de finances pour 2001, a institué une exonération partielle de droits de mutation par décès, à concurrence de la moitié de leur valeur, sur les transmissions d'entreprises, que celles-ci soient exploitées sous la forme sociale (code général des impôts (CGI), art. 789 A) ou sous la forme individuelle (CGI, art. 789 B). Cette exonération partielle ne s'appliquait pas pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit (DMTG) entre vifs.

L'article 43 de la loi n° 2003-721 du 1er août 2003 pour l'initiative économique a étendu ce dispositif d'exonération partielle aux donations d'entreprises consenties en pleine propriété (CGI, art. 787 B et CGI, art. 787 C).

L'article 28 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises a aménagé ce dispositif en portant le taux de l'exonération partielle de 50 % à 75 % et en permettant l'application de l'exonération partielle aux donations d'entreprises consenties avec réserve d'usufruit.

L'article 21 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 a aménagé le dispositif prévu à l'article 787 B du CGI afin de permettre, sous certaines conditions, l'apport de titres soumis à engagement 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'article 57 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 a assoupli le dispositif d'exonération partielle, d'une part, en supprimant, sous certaines conditions, l'obligation de signer un engagement collectif de conservation, d'autre part, en permettant la réalisation d'opérations de restructuration et d'annulation de titres dans la société cible.

L'article 15 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 a procédé à une nouvelle réforme des dispositions de l'article 787 B du CGI et de l'article 787 C du CGI :

- l'engagement individuel de conservation des titres ou des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise a été réduit de six à quatre ans ;

- lorsque la succession n'a pas été préparée pour entrer dans le champ du régime d'exonération partielle, les héritiers ou légataires peuvent conclure un engagement collectif dans les six mois qui suivent la transmission ;

- l'engagement peut être réputé acquis, non seulement en cas de détention par une personne et son conjoint, mais également en cas de détention par une personne seule ou par des personnes liées par un pacte civil de solidarité, lorsque cette personne ou son conjoint ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité remplissent la condition de détention applicable et celle tenant à l'exercice de l'activité professionnelle principale ou d'une fonction de direction dans la société dont les titres sont transmis ;

- la condition tenant à l'exercice de l'activité professionnelle principale ou d'une fonction de direction s'applique à compter de la période couverte par l'engagement collectif, afin de faciliter la continuité de l'activité, puis au cours des trois années suivant la transmission ;

- enfin, les titres soumis à l'engagement individuel de conservation peuvent être apportés, sous certaines conditions, à une société détenant des participations dans une ou plusieurs sociétés du même groupe que celle dont les parts ou action ont été transmises.

L'article 31 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 a également aménagé ces dispositions en permettant la donation des titres ou des biens qui font l'objet d'un engagement individuel à des descendants, sous réserve que ceux-ci poursuivent l'engagement individuel jusqu'à son terme.

L'article 12 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 a permis, sous certaines conditions, les apports partiellement rémunérés par la prise en charge d'une soulte consécutive à un partage à une holding durant l'engagement individuel de conservation.

L'article 34 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 a prévu que l'exonération partielle des transmissions de parts ou actions de sociétés détenant, directement ou par l'intermédiaire d'une autre société, une participation dans une société dont les titres font l'objet d'un engagement collectif de conservation n'est pas remise en cause en cas d'augmentation de la participation détenue par les sociétés interposées.

L'article 8 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, qui a supprimé de manière générale les réductions de droits liées à l'âge du donateur pour les donations consenties à compter du 31 juillet 2011, a maintenu à l'article 790 du CGI une réduction de droits de 50 % pour les donations en pleine propriété d'entreprises répondant aux conditions de l'article 787 B du CGI et de l'article 787 C du CGI (« pactes Dutreil ») lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans.

L'article 12 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a assoupli les conditions d'application de l'article 787 B du CGI, d'une part, en permettant à de nouveaux associés d'adhérer à des pactes déjà conclus, d'autre part, en prévoyant, sous certaines conditions, la non-remise en cause des avantages fiscaux en cas de cession de titres pendant la durée de l'engagement collectif.

L'article 31 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 a exclu du dispositif les titres inscrits sur un compte PME innovation mentionné à l'article L. 221-32-4 du code monétaire et financier, sous peine de remise en cause de l'exonération accordée.

L'article 40 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 a procédé à plusieurs modifications :

- possibilité pour une personne seule de souscrire, pour elle et ses ayants cause à titre gratuit, l'engagement collectif de conservation (cas de l'engagement unilatéral de conservation) ;

- modification, afin de tenir compte des droits de vote double, des seuils minimum de détention requis pour la souscription d'un engagement collectif de conservation. Ceux-ci sont fixés respectivement à 10 % des droits financiers et 20 % des droits de vote pour les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou à 17 % des droits financiers et 34 % des droits de vote pour les sociétés non cotées ;

- élargissement du champ des engagements réputés acquis (ECRA) à la détention indirecte d'une société et prise en compte des titres détenus par le concubin notoire ;

- autorisation, sous conditions, de l'apport à une société de titres soumis à engagement de conservation en cours d'engagement collectif de conservation ainsi que de l'apport de titres d'une société détenant elle-même directement des titres de la société soumis à cet engagement ;

- limitation de la remise en cause de l'exonération partielle de DMTG en cas de non respect de l'engagement collectif de conservation par suite d'une cession ou donation de titres par un héritier, donataire ou légataire à un autre associé de l'engagement collectif de conservation. L'exonération n'est désormais remise en cause qu'à hauteur des seuls titres cédés ou donnés ;

- absence de remise en cause de l'exonération partielle de DMTG du fait du non respect des engagements collectif et individuel de conservation par suite d'une offre publique d'échange (OPE) préalable à une fusion ou une scission opérée dans l'année qui suit la clôture de l'OPE ;

- allègement des obligations déclaratives, l'attestation certifiant le respect des conditions d'application du dispositif ne devant plus être fournie qu'à l'occasion de la transmission à titre gratuit et à l'expiration de l'engagement individuel de conservation ainsi que, le cas échéant, sur demande de l'administration, au cours des engagements de conservation. En cas d'interposition de sociétés, chaque société composant la chaîne de participations doit également transmettre au redevable une attestation certifiant le respect, à son niveau, des obligations de conservation.

En dernier lieu, le XI de l'article 177 de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises a prévu que les transmissions en pleine propriété de titres soumis à engagement de conservation à des fonds de pérennité créés par ce même article 177 de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 sont éligibles au dispositif de l'article 787 B du CGI sous réserve d'en respecter les conditions.

Ainsi, les transmissions à titre gratuit d'entreprises, exploitées sous la forme sociale ou individuelle, bénéficient, en application de l'article 787 B du CGI et de l'article 787 C du CGI, d'une exonération partielle de DMTG à concurrence de 75 % de leur valeur.

Cette exonération partielle est subordonnée au respect de conditions différentes selon que l'entreprise est exploitée au travers d'une société (sous-section 1 : BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, sous-section 2 : BOI-ENR-DMTG-10-20-40-20 et sous-section 3 : BOI-ENR-DMTG-10-20-40-30) ou sous la forme individuelle (sous-section 4 : BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40).

Les règles mentionnées dans la présente section sont donc également applicables aux donations (BOI-ENR-DMTG-20).