

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40-20210406

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 - Exonération partielle en raison de la
nature du bien transmis : transmission à titre gratuit d'une entreprise
individuelle**

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 4 : Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle

Sommaire :

I. Mutations et biens concernés

II. Conditions d'exonération partielle

A. Délai de détention de l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise individuelle

B. Engagement individuel des héritiers, donataires ou légataires de conserver l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise

C. Poursuite de l'exploitation de l'entreprise après la transmission par l'un des héritiers, donataires ou légataires

III. Portée de l'exonération partielle

IV. Conséquences du non-respect des conditions légales

V. Obligations déclaratives



Les commentaires contenus dans le présent document font l'objet d'une consultation publique du 6 avril 2021 au 6 juin 2021 inclus pour permettre aux personnes intéressées d'adresser leurs remarques éventuelles à l'administration. Ces remarques doivent être formulées par courriel adressé à l'adresse suivante : bureau.c2-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Dès la présente publication, vous pouvez vous prévaloir de ces commentaires jusqu'à leur éventuelle révision à l'issue de la consultation.

Actualité liée : 06/04/2021 : ENR - Consultation publique - Mutations à titre gratuit - Exonération partielle en raison de la nature du bien transmis : transmission d'entreprises

ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale - Précisions sur les assouplissements des conditions prévues à l'article 787 B du CGI (loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, art. 40)

1

L'article 787 C du code général des impôts (CGI) prévoit qu'est exonérée, sous certaines conditions, de droits de mutation à titre gratuit (DMTG), à concurrence de 75 % de leur valeur, la transmission par décès ou entre vifs de biens affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle.

I. Mutations et biens concernés

10

La transmission à titre gratuit doit porter sur la totalité ou une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels, qui sont affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

Les biens affectés à l'exploitation sont les biens nécessaires à l'exercice de la profession. Ce critère est donc indépendant de la présence du bien à l'actif du bilan de l'entreprise. Ainsi, les biens non affectés à l'exploitation, tels que des immeubles à usage d'habitation ou des valeurs mobilières (titres de placement), sont exclus du bénéfice de l'exonération partielle, même s'ils figurent à l'actif du bilan de l'exploitation individuelle.

Les biens affectés à l'exploitation s'entendent des biens nécessaires à l'exercice de la profession, qui comprennent les stocks. Toutefois, il est admis que l'intégralité des stocks ne soit pas transmise, dès lors que l'impossibilité d'une telle transmission résulte d'une réglementation applicable en la matière. Ainsi, dans la situation évoquée des récoltants personnes physiques installés dans la Champagne viticole délimitée, la conservation de la « réserve individuelle » par le donateur ne fait pas obstacle à l'application de l'exonération partielle précitée, dès lors que l'arrêté du 25 juillet 2007 relatif aux modalités de fonctionnement de la réserve de vins revendus en appellation d'origine contrôlée « Champagne » n'en permet la transmission qu'au seul cas où l'exploitation est reprise par le conjoint de l'exploitant. Par suite, dans l'exemple évoqué par l'auteur de la question, la transmission d'une exploitation individuelle agricole par un père à sa fille est donc susceptible de bénéficier du régime de faveur prévu à l'article 787 C du CGI, toutes conditions d'application dudit régime étant par ailleurs remplies (RM Patriat n° 9222, JO Sénat du 20 mai 2010, p. 1288).

Remarque : Depuis l'entrée en vigueur de l'article 40 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, les titres d'entreprises à associé unique (entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée [EURL], entreprise agricole à responsabilité limitée [EARL], société par actions simplifiée unipersonnelle [SASU], etc.) peuvent bénéficier, dans les conditions de droit commun, de l'exonération partielle prévue à l'article 787 B du CGI (II-A-1-a-1° § 85 du BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10). Les dispositions de l'article 787 C du CGI ne leur sont en revanche pas applicables.

15

L'activité de l'entreprise individuelle doit être industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale .

Pour plus de précisions sur cette notion, il convient de se reporter aux commentaires figurant au I-A-2 § 15 et suivants du BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10.

Le régime d'imposition (bénéfice réel, régime simplifié, etc.) est sans incidence sur le champ d'application de cette exonération partielle.

L'exonération partielle ne s'applique pas à un fonds de commerce donné en location-gérance à une société d'exploitation.

Lorsque les biens faisant l'objet d'une donation sont loués (location-gérance pour le fonds de commerce) à une société à responsabilité limitée qui en assure déjà l'exploitation, les biens en cause, qui ne sont déjà plus affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle, n'entrent pas dans le champ d'application de l'[article 787 C du CGI](#) et ne bénéficient donc pas de l'exonération partielle prévue par cet article (RM Giro n° 85780, JO AN du 15 août 2006, p. 8563).

17

La transmission à titre gratuit doit intervenir par décès ou entre vifs.

II. Conditions d'exonération partielle

20

La valeur de la totalité ou de la quote-part indivise de l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation d'une entreprise individuelle est susceptible de bénéficier de l'exonération partielle de DMTG, sous réserve du respect des conditions suivantes.

A. Délai de détention de l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise individuelle

30

L'exonération partielle de DMTG prévue à l'[article 787 C du CGI](#) n'est accordée que lorsque l'entreprise individuelle est détenue par le défunt ou le donateur depuis plus de deux ans après son acquisition à titre onéreux.

En conséquence, les parties doivent justifier de la date d'acquisition de celle-ci par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite.

En revanche, aucun délai de détention n'est exigé lorsque le défunt ou le donateur a acquis l'entreprise individuelle autrement qu'à titre onéreux (mutation à titre gratuit, création).

Lorsque l'entreprise constitue un bien commun et que les époux ne sont pas co-exploitants, il est précisé que, pour l'application du dispositif de l'article 787 C du CGI, il est admis que le bénéfice de l'exonération partielle s'applique en cas de précédents de l'époux non exploitant.

Par ailleurs, la Cour de cassation a jugé que la loi n'implique pas que le défunt exploite encore l'entreprise individuelle à son décès. La Cour de cassation admet ainsi que le régime de faveur est applicable alors qu'à son décès l'exploitant individuel avait pris sa retraite et que l'exploitation avait été reprise par son épouse (Cass. Com., arrêt du 10 septembre 2013, n° 12-21140, ECLI:FR:CCASS:2013:CO00810).

B. Engagement individuel des héritiers, donataires ou légataires de conserver l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise

40

Chacun des héritiers, donataires ou légataires doit prendre l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise pendant une durée de quatre ans à compter de la date de la transmission ([II-B-2 § 330 du BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10](#)).

50

Les biens objets de la transmission doivent être conservés pendant quatre ans, sauf remplacement ou cession isolée d'un élément d'actif de l'entreprise. En effet, ces cessions ou remplacements isolés ne suffisent pas à caractériser la rupture de l'engagement de conservation (ex : obsolescence d'un élément de l'actif, stocks, etc.).

Le dispositif d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévu par l'[article 787 C du CGI](#) en faveur des transmissions d'entreprises individuelles exige notamment que l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise soit conservé par le bénéficiaire de la transmission pendant une durée de six ans à compter de la date de la mutation à titre gratuit [durée de conservation en vigueur jusqu'au 31/12/2007]. La finalité de cette disposition est d'assurer la pérennité de l'exploitation lors de sa transmission. Or, un tel objectif implique notamment une stabilité des éléments de l'actif de l'entreprise. Cela étant, cette disposition s'est avérée délicate pour certains éléments d'actifs dont le renouvellement s'impose en raison de leur obsolescence. À cet égard, il a été précisé que la cession isolée d'un élément d'actif ne suffit pas à caractériser la rupture de l'engagement de conservation. Cet aménagement s'applique aux stocks d'une exploitation ([RM Roques n° 52479, JO AN du 22 février 2005, p. 1912](#)).

60

Dans l'hypothèse d'une indivision successorale, il est admis que le partage avec soulte n'emporte pas la déchéance du régime prévu à l'[article 787 C du CGI](#), mais entraîne seulement un report de l'engagement individuel de conservation sur le bénéficiaire effectif, c'est-à-dire l'indivisaire attributaire de l'entreprise individuelle.

Toutefois, l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise doit être transmis à l'indivisaire attributaire de l'entreprise individuelle.

70

Par ailleurs, la transformation de l'entreprise individuelle en société peut être réalisée sans remise en cause du régime. Néanmoins, dans cette hypothèse, pour assurer la continuité du respect des conditions exigées par la loi, la mise en société reste subordonnée à certaines conditions.

Ainsi, l'ensemble des biens transmis doit être apporté à une société créée à cette occasion et détenue en totalité par les bénéficiaires du régime de faveur.

Les parts ou actions 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.

Enfin, l'un des héritiers, donataires ou légataires devra respecter la condition prévue au c de l'article 787 C du CGI pour la durée restant à courir.

80

En outre, sous réserve que le ou les donataires soient le ou les descendants du donateur et qu'ils poursuivent l'engagement individuel jusqu'à son terme, la donation de biens soumis à engagement

individuel de conservation n'entraîne pas la remise en cause de l'exonération accordée au titre de la première mutation à titre gratuit.

En cas de décès du successible ou du bénéficiaire de la transmission, l'exonération partielle n'est pas remise en cause, sous réserve que le ou les ayants cause à titre gratuit poursuivent l'engagement individuel jusqu'à son terme.

C. Poursuite de l'exploitation de l'entreprise après la transmission par l'un des héritiers, donataires ou légataires

90

L'un des héritiers, donataires ou légataires doit effectivement exploiter l'entreprise pendant les trois années qui suivent la transmission à titre gratuit.

Cette condition implique que cette personne exerce à titre habituel et principal son activité au sein de l'entreprise.

Lorsqu'une personne exerce simultanément plusieurs professions, l'activité principale s'entend normalement de celle qui constitue pour le redevable l'essentiel de ses activités économiques, même si elle ne dégage pas la plus grande part de ses revenus. A titre de faisceau d'indices, on s'attachera à des éléments comme le temps passé dans chaque activité, l'importance des responsabilités exercées et des difficultés rencontrées.

Dans l'hypothèse où un tel critère ne peut être retenu (par exemple, lorsque les diverses activités professionnelles sont d'égale importance), il convient de considérer que l'activité principale est celle qui procure à l'intéressé la plus grande part de ses revenus.

100

Il n'est pas exigé que la fonction de direction soit exercée par le même héritier, donataire ou légataire pendant les trois ans.

L'[article 812 du code civil](#) dispose que toute personne peut donner à une ou plusieurs autres personnes, physiques ou morales mandat d'administrer ou de gérer, sous réserve des pouvoirs confiés à l'exécuteur testamentaire, tout ou partie de sa succession pour le compte et dans l'intérêt d'un ou de plusieurs héritiers identifiés. Ainsi, l'entreprise transmise peut être administrée pendant un certain temps par un mandataire.

Dans cette hypothèse, il est admis que, lorsqu'aucun des héritiers ou légataires n'est en mesure de poursuivre effectivement l'exploitation de l'entreprise (enfants mineurs, incapacité), les héritiers ou légataires puissent bénéficier de l'exonération partielle prévue à l'[article 787 C du CGI](#) dans la mesure où le mandataire administre et gère l'entreprise pour le compte et dans l'intérêt d'un ou plusieurs héritiers identifiés.

III. Portée de l'exonération partielle

110

L'[article 787 C du CGI](#) exonère de DMTG, à concurrence de 75 % de leur valeur, la totalité ou la quote-part indivise de l'ensemble des biens nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle répondant aux conditions exposées au [II § 20 à 100](#).

Il est précisé que l'exonération partielle s'applique aux transmissions de branches complètes d'activité. La branche complète d'activité se définit comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une entreprise capable de fonctionner par ses propres moyens.

Ainsi, l'exonération partielle est susceptible de s'appliquer dans l'hypothèse d'une transmission à titre gratuit d'une partie de l'exploitation, dès lors que les éléments cédés peuvent faire l'objet d'une exploitation autonome.

Par ailleurs, les commentaires relatifs au sort des dettes contractées pour l'achat ou dans l'intérêt de ces biens, ainsi que ceux relatifs aux modalités de calcul du forfait mobilier figurant dans le [III-B § 450 et 460 du BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10](#), sont transposables *mutatis mutandis* à l'article 787 C du CGI.

En outre, il est précisé que dans l'hypothèse d'une donation portant sur une quote-part indivise d'un bien ou sur des droits démembres avec présence d'un passif affecté à l'ensemble du bien, il convient de répartir le passif et de ne déduire que la fraction correspondant à la fraction transmise du bien.

De la même manière, dans l'hypothèse d'un passif affecté de manière indifférenciée, c'est-à-dire des dettes ne pouvant être affectées au financement d'un bien déterminé, à un ensemble de biens (cas de l'entreprise individuelle), mais dont seulement une partie des biens fait l'objet d'une donation (cas d'une donation d'une branche complète d'activité), il convient de procéder à la répartition de ce passif au prorata de la valeur totale des biens transmis.

120

Exemple : Donation d'une branche d'activité d'une entreprise, en présence d'un passif non affectable précisément (ex : découvert bancaire).

Dans ce cas, il y a lieu de retenir pour la donation un prorata de ce passif :

- si valeur de l'entreprise = X, valeur de la branche d'activité = Y et passif = Z ;
- la valeur du passif à retenir est : $Z \times (Y / X)$.

Dans le cas d'une donation d'une entreprise individuelle bénéficiant des dispositions de l'article 787 C du CGI, il y a lieu de valoriser l'entreprise en tenant compte des dispositions de l'[article 776 bis du CGI](#), puis d'appliquer sur la valeur nette ainsi déterminée l'exonération de DMTG à concurrence des trois quarts.

Il est rappelé que ne sont pas déductibles les dettes contractées par le donateur pour l'acquisition ou dans l'intérêt de biens affectés à l'exploitation de l'entreprise individuelle lorsque la dette a été contractée par le donateur auprès (CGI, art. 776 bis, I-a) :

- du donataire ou du conjoint de celui-ci ;
- de son conjoint ou des ascendants de ce dernier ;
- de ses frères, sœurs ou descendants ;
- de ses ascendants ou de leurs frères et sœurs.

130

Par ailleurs, le bénéfice de l'exonération partielle est cumulable sous certaines conditions avec la réduction de droits prévue à l'[article 790 du CGI \(BOI-ENR-DMTG-20-30-20-50\)](#).

IV. Conséquences du non-respect des conditions légales

140

En cas de rupture de l'engagement individuel de conservation des biens transmis, l'héritier, le donataire ou le légataire ou, le cas échéant, ses ayants cause à titre gratuit, devient redevable du complément de DMTG dus au jour de la transmission, assorti de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI \(CGI, art. 1840 G ter\)](#) auquel s'ajoute, lorsque le manquement délibéré du redevable est établi, la majoration prévue à l'[article 1729 du CGI](#).

150

En cas de non-respect des autres conditions d'exonération posées par l'[article 787 C du CGI](#), il convient de poursuivre le recouvrement du complément de DMTG dus au jour de la transmission, assorti de l'intérêt de retard mensuel prévu par l'[article 1727 du CGI](#), auquel s'ajoute, lorsque le manquement délibéré du redevable est établi, la majoration prévue à l'[article 1729 du CGI](#).

160

Dans ces deux situations, avant de procéder à la mise en recouvrement des sommes correspondantes, le service des impôts compétent informe les intéressés, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, des motifs pour lesquels l'exonération partielle est remise en cause en les invitant à présenter leurs éventuelles observations écrites dans un délai de trente jours ([BOI-CF-IOR](#)).

Cette lettre devra préciser qu'en cas de désaccord sur la remise en cause 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](#).

V. Obligations déclaratives

165

L'[article 294 quater de l'annexe II au CGI](#) fixe les obligations déclaratives auxquelles sont soumis les redevables.

Les dispositions **du V § 170 et suivants** afférentes aux obligations déclaratives sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2019, quelle que soit la date de la réalisation de la transmission à titre gratuit des biens sous le bénéfice de l'[article 787 C du CGI](#), y compris pour celles effectuées antérieurement à cette date.

170

Chacun des héritiers, légataires ou donataires mentionnés au b de l'[article 787 C du CGI](#) doit, lors du dépôt de la déclaration de succession ou de don manuel ou de l'acte de donation auprès du service des impôts compétent, prendre l'engagement de conserver pendant quatre ans ([II-B § 40 à 80](#)) à compter de la date de la transmission, pour eux et leurs ayants cause à titre gratuit, l'ensemble des biens nécessaires à l'activité de l'entreprise individuelle.

La déclaration de succession ou la déclaration de don manuel ou l'acte de donation mentionnant cet engagement de conservation individuel doit être remise au service des impôts du domicile du défunt ou celui du lieu de dépôt de l'acte de donation ou de la déclaration de don manuel aux fins d'enregistrement dans les délais prévus pour cette déclaration.

Il y est joint une attestation certifiant que l'entreprise individuelle a été détenue depuis plus de deux ans par le défunt ou le donateur lorsqu'elle a été acquise à titre onéreux.

180

Par ailleurs, en cas de demande de l'administration ainsi qu'au terme de l'engagement individuel de conservation, chacun des héritiers, donataires ou légataires bénéficiaires de la transmission adresse au service des impôts à l'origine de la demande ou, au terme de l'engagement, à celui dont dépend le domicile du défunt ou à celui du lieu de dépôt de l'acte de donation ou de la déclaration de don manuel, une attestation certifiant que, depuis la date de transmission et jusqu'à la date de la demande ou, le cas échéant, jusqu'au terme de l'engagement individuel de conservation :

- l'engagement individuel de conservation des biens est respecté depuis la date de transmission et jusqu'à la date de la demande ou, le cas échéant, jusqu'au terme de l'engagement individuel de conservation ;

- l'une des personnes précitées poursuit effectivement l'exploitation de l'entreprise (II-C § 90 à 100) depuis la date de la transmission et jusqu'à la date de la demande ou, le cas échéant, jusqu'au terme des trois ans suivant la transmission.

Cette attestation doit être adressée dans les trois mois de la demande du service des impôts ou, le cas échéant, du terme de l'engagement individuel de conservation.

190

Enfin, dans le cas prévu au d de l'article 787 C du CGI (II-B § 80), le donateur joint à l'attestation citée au **V § 180** une copie de l'acte enregistré constatant la donation au descendant et une attestation certifiant que les conditions relatives à l'engagement individuel de conservation et à la poursuite effective de l'exploitation de l'entreprise par l'un des héritiers, donataires ou légataires ont été respectés depuis la date de transmission de l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise et jusqu'à la date de la demande ou, le cas échéant, jusqu'au terme de ces obligations.