

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

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DG-50-20-50-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 03/04/2015

**ENR - Dispositions générales - Paiement des droits - Exceptions au
paiement immédiat - Transmission d'entreprises à titre gratuit**

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Dispositions générales

Titre 5 : Paiement des droits

Chapitre 2 : Exceptions au paiement immédiat

Section 5 : Transmission d'entreprises à Titre gratuit

Sommaire :

I. Champ d'application

A. Nature des mutations

B. Objet des mutations

1. Entreprises individuelles

2. Parts sociales ou actions d'une société non cotée en bourse

C. Cas particuliers

1. Sociétés de fait

2. Sociétés holding animatrices d'un groupe de sociétés

D. Portée des mutations

E. Droits dont le paiement peut être différé et fractionné

F. Obligations des parties

II. Taux des intérêts de crédit

A. Taux de base

B. Taux réduit

III. Paiement différé

IV. Paiement fractionné

V. Déchéance du terme

A. Principe

B. Exception au prononcé de la déchéance

1. Apports en sociétés

2. Fusions, scissions et apports successifs de titres

3. Précisions communes au 1 et au 2

I. Champ d'application

1

L'article 397 A de l'annexe III au code général des impôts (CGI) prévoit que le paiement des droits de mutation sur les transmissions à titre gratuit (successions ou donations) d'entreprises peut être différé pendant cinq ans à compter de la date d'exigibilité des droits et, à l'expiration de ce délai, fractionné sur une période de dix ans.

10

Afin de faciliter la transmission des entreprises, ce régime a été institué par le [décret n° 85-356 du 23 mars 1985](#) et complété par trois décrets visant à renforcer les mesures prises en faveur de la transmission des entreprises :

- le [décret n° 90-1081 du 3 décembre 1990](#) précise que l'apport des biens reçus à titre gratuit à une société n'entraîne pas la déchéance du paiement différé et fractionné lorsque le bénéficiaire de ce régime de faveur prend l'engagement de conserver les titres reçus en contrepartie de son apport jusqu'à l'échéance du dernier terme du paiement fractionné ;

- le [décret n° 93-877 du 25 juin 1993](#) étend à l'ensemble des mutations à titre gratuit portant sur les entreprises, y compris aux donations entre vifs portant sur des biens dont la propriété est démembrée, le bénéfice du régime du paiement différé et fractionné, même si le donateur prend à sa charge les droits de donation. De plus, le décret a simplifié le mode de calcul du taux de l'intérêt de crédit et en a élargi le champ d'application ;

- le [décret n° 96-616 du 10 juillet 1996](#) prévoit que le taux de l'intérêt applicable sera celui de l'intérêt légal et que la réduction de ce même taux sera désormais des deux tiers au lieu de la moitié.

20

Le régime du paiement différé et fractionné défini à l'[article 397 A de l'annexe III au CGI](#) est donc susceptible de s'appliquer à l'ensemble des mutations à titre gratuit portant sur les entreprises, successions, donations, y compris les démembrements (usufruit/nue-propriété).

30

A l'exception des dispositions particulières exposées ci-dessous et relatives au champ d'application, au taux de l'intérêt de crédit, à l'échéancier de paiement et à la déchéance du terme, les conditions générales d'application des crédits de paiement fractionné ou différé sont applicables au paiement différé et fractionné des droits dus sur les transmissions à titre gratuit d'entreprises.

40

Il en est ainsi des articles suivants :

- [article 398 de l'annexe III au CGI](#) (sommes pouvant faire l'objet du crédit de paiement) ;
- [article 399 de l'annexe III au CGI](#) (formulation de la demande de crédit et offres de garanties) ;
- [article 400 de l'annexe III au CGI](#) (nature et constitution de garanties) ;
- [article 403 de l'annexe III au CGI](#) (causes de déchéance du crédit);
- [article 404 de l'annexe III au CGI](#) (paiement par anticipation).

A. Nature des mutations

50

Peuvent bénéficier du paiement différé et fractionné les droits dus sur les transmissions d'entreprises par décès, ou donation entre vifs, quelle que soit la forme de la libéralité (donation-partage, donation simple, donation par contrat de mariage).

60

Tous les héritiers, légataires et donataires, quel que soit leur lien de parenté avec le défunt ou le donateur et même en l'absence d'un tel lien, peuvent bénéficier du paiement différé et fractionné des droits.

B. Objet des mutations

70

L'[article 397 A de l'annexe III au CGI](#) subordonne l'application du paiement différé aux conditions suivantes.

1. Entreprises individuelles

80

L'entreprise individuelle doit avoir pour objet une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Son régime d'imposition est sans incidence.

90

La transmission doit porter sur une entreprise individuelle exploitée par le défunt ou le donateur.

100

La transmission doit porter sur l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels de l'entreprise individuelle (c'est-à-dire nécessaires à l'exercice de la profession, qu'ils soient ou non inscrits à l'actif du bilan).

Les mutations partielles sont donc exclues du bénéfice du paiement différé et fractionné. Toutefois, dans l'hypothèse où deux époux sont copropriétaires exploitants d'un fonds de commerce, la mutation de la moitié du fonds au décès de l'un d'eux peut bénéficier du nouveau dispositif.

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 du paiement différé et fractionné, même s'ils sont inscrits à l'actif de l'exploitation individuelle.

2. Parts sociales ou actions d'une société non cotée en bourse

110

Les parts sociales ou actions transmises doivent être celles d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

N'entrent donc pas dans le champ d'application de la mesure les droits de sociétés ayant pour objet d'attribuer à leurs membres la jouissance de biens meubles ou immeubles ou encore la réalisation d'opérations de placement mobilier ou immobilier pour le compte des associés

(**exemples** : sociétés immobilières de copropriété, sociétés civiles de construction-vente, sociétés de placement mobilier ou immobilier).

120

Les titres reçus doivent être des parts sociales ou des actions de sociétés non cotées, à l'exclusion donc des actions de sociétés cotées.

130

L'héritier, le donataire ou le légataire doit recevoir individuellement des parts ou actions représentant au moins 5 % du capital social. Dans l'hypothèse d'un partage pris pour base de la liquidation des droits de succession, ce chiffre est apprécié par référence soit à la composition réelle des lots, soit aux droits théoriques des bénéficiaires dans la masse, selon que le partage est pur et simple ou accompagné de soulte.

C. Cas particuliers

1. Sociétés de fait

140

La transmission à titre gratuit des biens composant l'actif d'une société de fait ainsi que des biens qui, sans être inscrits à l'actif étaient affectés à l'exploitation, peut bénéficier du régime du paiement fractionné et différé, à condition :

- que le défunt ait participé directement à l'exploitation de la société de fait ;
- que la société de fait exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;

- que le successeur recueille le patrimoine affecté à l'exploitation par le *de cujus* soit en totalité, soit en partie pour les biens indivis.

Les biens inscrits ou non au bilan doivent être nécessaires à l'exercice de l'activité.

2. Sociétés holding animatrices d'un groupe de sociétés

150

L'activité financière des sociétés holding les exclut normalement du champ d'application du [b de l'article 397 A de l'annexe III au CGI](#).

160

Toutefois, le régime de paiement différé et fractionné des droits de mutation à titre gratuit est applicable aux transmissions à titre gratuit de parts de sociétés holding animatrices effectives de leur groupe de sociétés, toutes les conditions posées pour l'octroi du régime de faveur devant être par ailleurs remplies.

170

Les sociétés holdings admises au bénéfice de ces facilités de paiement sont celles qui, outre la gestion d'un portefeuille de participation :

- assurent la gestion de la trésorerie du groupe ;
- effectuent au profit des sociétés du groupe des prestations de services correspondant à des fonctions de direction, de gestion, de coordination ou de contrôle ;
- se livrent le cas échéant à des activités de recherche et de développement au profit du groupe.

Ces sociétés holdings actives, qualifiées de sociétés animatrices d'un groupe de sociétés, s'opposent aux sociétés holdings passives qui continuent d'être exclues de ce dispositif en tant que simples gestionnaires d'un portefeuille mobilier.

180

La qualification de sociétés animatrices d'un groupe de sociétés doit être justifiée auprès du service des impôts compétent lors du dépôt de la déclaration de succession ou de l'acte de donation.

Sur le plan pratique, ce régime est accordé sur présentation des pièces suivantes :

- le rapport de gestion du groupe prévu à l'[article L 233-26 du code du commerce](#) pour l'établissement des comptes consolidés de l'année qui précède celle du décès ou de la donation. Ce rapport permet d'apprécier le rôle économique de la société holding au sein du groupe de sociétés ;
- une attestation du commissaire aux comptes qualifiant sous sa responsabilité la nature de l'activité de la société holding.

En application de l'[article L 233-16 du code du commerce](#), les sociétés commerciales sont tenues d'établir des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe dès lors qu'elles

contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou qu'elles exercent une influence notable sur celles-ci.

Toutefois, l'[article L 233-17 du code de commerce](#) prévoit un certain nombre d'exceptions à l'obligation générale de publier des comptes consolidés.

Dans l'hypothèse où une société holding n'est pas tenue d'établir le rapport de gestion de groupe prévu à l'[article L 233-26 du code de commerce](#), il est admis que l'obligation de produire au titre des pièces justificatives le rapport de gestion du groupe soit remplie par la présentation au comptable des impôts du rapport de gestion de la société holding prévu à l'[article L 232-1 du code de commerce](#).

Par ailleurs, en cas de transmission à titre gratuit des titres d'une société holding animatrice constituée depuis moins d'un exercice, il est admis que la seule attestation du commissaire aux comptes pourra être exigée au titre des pièces justificatives dans la mesure où, bien entendu, celui-ci atteste formellement dans ce document la qualité de holding animatrice de la société au jour du fait générateur des droits de mutation à titre gratuit.

190

Il n'est exigé du donateur ou du défunt aucune condition relative au seuil de détention du capital ni à l'exercice de certaines fonctions au sein de la société holding animatrice.

200

En revanche, l'héritier, le donataire ou le légataire doit recevoir individuellement des parts de ces sociétés représentant au moins 5 % du capital.

D. Portée des mutations

210

S'agissant des mutations entre vifs ou par décès de droits sociaux démembrés, la valeur de la nue-propriété et de l'usufruit est déterminée dans les conditions prévues à l'[article 669 du code général des impôts](#).

220

Le seuil de détention de 5 % est considéré comme atteint dès lors que la valeur de la nue-propriété ou de l'usufruit atteint au moins cette fraction du capital de la société concernée.

En application de la [loi n° 2005-882 du 2 août 2005](#) en faveur des petites et moyennes entreprises, le paiement fractionné et différé est accordé aux transmissions à titre gratuit de la nue-propriété de parts sociales ou des actions de sociétés si celles-ci portent sur au moins 5 % du capital social comme pour les transmissions en pleine propriété.

Pour l'usufruitier, le dispositif antérieur demeure applicable.

E. Droits dont le paiement peut être différé et fractionné

230

Ce régime est réservé uniquement aux droits d'enregistrement dus sur les successions et les donations d'entreprises telles qu'elles ont été définies ci-dessus. Il n'est pas applicable à la taxe départementale de publicité foncière perçue lors de la publication des actes de donation à la conservation des hypothèques lorsque la donation d'entreprise porte en tout ou partie sur des immeubles ou des droits immobiliers.

240

Si un héritier, un légataire ou un donataire recueille à la fois des biens ou des titres constituant une entreprise au sens défini ci-dessus et d'autres biens ou titres ne répondant pas à cette définition, il convient d'effectuer une double liquidation pour déterminer le montant des droits de mutation dont le paiement peut être différé et fractionné.

Le premier calcul est effectué sur la valeur totale de la part recueillie par le bénéficiaire de la transmission. La seconde liquidation ne tient compte que de la valeur des biens transmis ne constituant pas l'entreprise. Le montant des droits dont le paiement peut être différé et fractionné est égal à la différence entre les deux résultats ainsi obtenus.

250

En cas de partage ou de donation-partage, les biens pris en compte pour effectuer cette double liquidation sont ceux constituant la part taxable de chaque bénéficiaire, c'est-à-dire la part servant d'assiette à la liquidation des droits de mutation à titre gratuit. Ainsi, dans l'hypothèse d'un partage pur et simple, les biens considérés sont ceux composant les lots réels des bénéficiaires. Mais s'il s'agit d'un partage avec soulte, il n'est tenu compte que des droits théoriques de chaque bénéficiaire dans la masse.

F. Obligations des parties

260

S'agissant des mutations à titre gratuit d'entreprises individuelles, les parties qui désirent obtenir le bénéfice du paiement différé et fractionné doivent, dans la déclaration de succession ou l'acte de donation :

- évaluer distinctement les biens affectés à l'exploitation de l'entreprise et les biens non affectés à cette exploitation ;
- préciser que l'ensemble de l'entreprise transmise est exploitée par le défunt ou le donateur.

II. Taux des intérêts de crédit

270

Les crédits accordés portent intérêt. Le taux de l'intérêt applicable varie selon le pourcentage de la valeur de l'entreprise individuelle ou du capital social recueilli par chaque héritier, donataire ou légataire.

A. Taux de base

280

En vertu de l'article 404 GA de l'annexe III au CGI, les droits dont le paiement est différé et fractionné donnent lieu au versement d'un intérêt au taux prévu à l'article 401 de l'annexe III au CGI (cf. BOI-ENR-DG-50-20-40-II).

B. Taux réduit

290

Conformément aux dispositions de l'article 404 GA de l'annexe III au CGI, le taux d'intérêt peut être réduit en fonction du pourcentage de la valeur de l'entreprise individuelle ou du capital social compris dans la part taxable de chaque héritier, donataire ou légataire.

300

Le taux d'intérêt de base est réduit des deux tiers, quel que soit le lien de parenté existant entre le donateur ou le défunt et les bénéficiaires :

- lorsque la valeur de l'entreprise ou la valeur nominale des titres comprise dans la part taxable de chaque héritier, donataire ou légataire est supérieure à 10 % de la valeur de l'entreprise ou du capital social ;

- ou lorsque, globalement, plus du tiers du capital social est transmis.

310

Lorsque la transmission porte sur des biens dont la propriété est démembrée, l'appréciation de ces pourcentages s'effectue en prenant en considération la valeur de l'usufruit ou de la nue-propriété des biens transmis par rapport à celle de l'entreprise ou du capital social des sociétés considérées.

Il est déterminé en ne retenant que la première décimale.

320

Pour l'application du taux, il est tenu compte du point de départ du paiement différé de cinq ans, fixé à la date d'exigibilité des droits, soit :

- pour les successions : six mois à compter du décès ;

- pour les donations : un mois à compter de la date de l'acte.

Ces délais sont décomptés dans les conditions habituelles en matière de droits d'enregistrement.

330

Le retard dans le dépôt de la déclaration ou la présentation de l'acte réduit la durée du crédit offert au bénéficiaire de la transmission et rend exigible :

- les pénalités de retard dans l'hypothèse où le document est déposé dans la période durant laquelle le paiement peut être différé ;
- les droits se rapportant aux échéances déjà écoulées et les pénalités de retard dans l'hypothèse où le document est déposé après l'expiration du délai de cinq ans.

Remarque : l'intérêt dû au titre du crédit de paiement n'est pas perçu pour la période au titre de laquelle les pénalités de retard sont exigées.

III. Paiement différé

340

Le paiement des droits est différé pendant cinq ans ([CGI, annexe III, art. 397 A](#)).

350

Les intérêts sont versés annuellement en cinq termes. Le premier terme vient à échéance un an après la date d'exigibilité des droits ([CGI, annexe III, a de l'article 404 GC](#)).

Les intérêts sont calculés sur la totalité des droits dont le paiement est différé.

IV. Paiement fractionné

360

A l'expiration de la période de différé, le paiement des droits est fractionné sur dix ans ([CGI, annexe III, art. 397 A](#)).

370

Les droits étant exigibles par parts égales à intervalles de six mois, le nombre de versements à effectuer au titre du paiement fractionné est de vingt-et-un. Le premier versement intervient à l'expiration du paiement différé ([CGI, annexe III, art. 404 GB](#)).

380

Les intérêts sont acquittés lors du versement de chaque fraction autre que la première ([CGI, annexe III, art. 404 GC](#)). Ils sont calculés sur la totalité des droits dus au jour de l'échéance, comme il est de règle en matière de paiement fractionné.

Remarque : Dans les deux situations susvisées, un délai de tolérance d'un mois à compter de chaque échéance est accordé aux bénéficiaires du crédit pour s'acquitter du paiement de l'échéance.

390

Exemple : Donation-partage par acte en date du 5 mai 2009.

Le paiement des droits sera différé du 5 juin 2009 au 5 juin 2014 puis fractionné du 5 juin 2014 au 5 juin 2024.

Le versement des intérêts dus au titre du paiement différé devront être acquittés :

- le 5 juin 2010 ;
- le 5 juin 2011 ;
- le 5 juin 2012 ;
- le 5 juin 2013 ;
- le 5 juin 2014.

Les versements au titre du paiement fractionné étant exigibles par parts égales à intervalles de six mois, le nombre de versements sera donc de 21 dont 20 avec paiement d'intérêts.

Le premier versement égal à 1/21^{ème} sera effectué le 5 juin 2014 (intérêt non calculé sur ce versement).

V. Déchéance du terme

A. Principe

400

Le [premier alinéa de l'article 404 GD de l'annexe III au CGI](#) prévoit que la cession de plus du tiers des biens ayant bénéficié du paiement différé et fractionné des droits de mutation à titre gratuit dus sur les transmissions d'entreprises ([CGI, annexe III, art. 397 A](#)) entraîne pour le cédant l'exigibilité immédiate des droits en suspens. Cette cause de déchéance du terme est spécifique aux modalités de paiement des droits dus sur les biens constituant l'entreprise.

410

La cession s'entend de tout transfert de propriété à titre gratuit ou à titre onéreux, quel que soit son régime fiscal.

420

La déchéance du terme est appréciée au niveau des biens reçus par chaque héritier, légataire, donataire pour lesquels le bénéfice du crédit a été accordé. Pour le calcul de cette proportion, la valeur des biens est appréciée au jour de la cession ([CGI, annexe III, art. 404 GD, premier alinéa](#)).

B. Exception au prononcé de la déchéance

1. Apports en sociétés

430

L'apport pur et simple à une société de plus du tiers des biens reçus à titre gratuit n'entraîne pas la déchéance du régime de faveur lorsque le bénéficiaire prend dans l'acte d'apport l'engagement de conserver les titres obtenus en contrepartie de son apport jusqu'à l'échéance du dernier terme du paiement fractionné ([CGI, annexe III, art. 404 GD, deuxième alinéa](#)). Cet engagement doit être mentionné dans l'acte d'apport (RM Valleix JO du 7 février 1994, débat AN p 628)

440

En revanche, les apports à titre onéreux entraînent pour le cédant l'exigibilité immédiate des droits en suspens dès lors que la valeur des biens ainsi apportés représente au jour de l'apport plus du tiers de la valeur des biens professionnels reçus à titre gratuit pour lesquels l'héritier, le légataire ou le donataire a sollicité le bénéfice du paiement différé et fractionné.

450

En cas d'apports mixtes, la déchéance n'est prononcée que si les apports à titre onéreux représentent plus du tiers de la valeur des biens professionnels reçus à titre gratuit.

460

L'apport pur et simple par les donataires à une société de plus du tiers des parts d'une société holding animatrice d'un groupe de sociétés bénéficiant du régime du paiement différé et fractionné n'entraîne pas l'exigibilité immédiate des droits en suspens pour le donateur qui a pris en charge les droits de mutation à titre gratuit afférents aux titres objet de l'apport, sous réserve que les cédants prennent l'engagement de conserver les titres reçus.

Remarque :

La mise en location-gérance de l'entreprise recueillie à titre gratuit n'entraîne pas la perte du paiement différé ou fractionné ([RM SOUVET, Sénat, 28 avril 1988, QE n° 08923, p.568](#)).

La cessation de l'activité par l'un des héritiers, légataires ou donataires d'une entreprise n'entraîne pas l'exigibilité immédiate des droits de mutation différés dans le cadre du régime des transmissions à titre gratuit d'entreprises pour les autres bénéficiaires qui poursuivent l'activité en question ([RM FALCO, AN, 21 mai 1990, QE n°25725](#)).

2. Fusions, scissions et apports successifs de titres

470

Il est admis que les opérations de fusion ou de scission concernant des sociétés dont les titres bénéficient du paiement différé et fractionné n'entraînent pas la déchéance du paiement différé et fractionné (cf. [V-B-3-§ 500](#)).

480

Par ailleurs, en cas de soultes versées, le maintien du bénéfice du régime de faveur ne vaut que pour les opérations de fusion ou de scission dans lesquelles ces soultes ne représentent pas au jour de l'échange plus du tiers de la valeur des biens professionnels reçus à titre gratuit pour lesquels l'héritier, le légataire ou le donataire a sollicité le bénéfice du paiement différé et fractionné.

3. Précisions communes au 1 et au 2

490

Le maintien du paiement différé et fractionné est subordonné à l'engagement du bénéficiaire de conserver les titres reçus jusqu'à l'échéance du dernier terme du paiement fractionné.

Cet engagement doit être mentionné dans l'acte d'apport, de fusion ou de scission selon le cas.

500

La cession à titre gratuit ou à titre onéreux des titres reçus en rémunération de l'apport, ou en échange à l'occasion de l'opération de fusion ou de scission, entraîne pour le cédant l'exigibilité immédiate des droits en suspens si la valeur de ces titres au jour de la cession représente plus du tiers :

- des titres reçus réévalués lorsque l'apport ou l'échange porte sur la totalité des titres précédemment reçus à titre gratuit ;

- ou des titres reçus et des titres conservés réévalués qui bénéficient du paiement différé et fractionné lorsque certains titres seulement ont fait l'objet de l'apport ou de l'échange.

510

Si ces droits sont payés dans le mois de la cession, le calcul de l'intérêt de crédit est arrêté au jour du paiement et les pénalités de retard ne sont pas applicables.

Remarque : En cas de cessions successives, il convient de prendre en compte l'ensemble des cessions pour apprécier si la proportion du tiers est ou non atteinte. Dans cette hypothèse, le bénéficiaire du paiement différé et fractionné doit adresser au comptable compétent une fiche comportant le rappel des cessions effectuées et leur montant.

C. Conséquence de la déchéance

520

Le défaut de paiement des droits dans le mois de la cession entraîne la déchéance du crédit.

Les principes généraux existant en la matière sont applicables (cf. [BOI-ENR-DG-50-20-40-IV-A](#)).

D. Conditions générales d'application du paiement différé et fractionné

530

A l'exception des dispositions particulières exposées précédemment et relatives au champ d'application, au taux de l'intérêt de crédit, à l'échéancier de paiement et à la déchéance du terme, les conditions générales d'application des crédits de paiement fractionné ou différé sont applicables au paiement différé et fractionné des droits dus sur les transmissions à titre gratuit d'entreprises.