

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DG-50-10-20-14/01/2013

Date de publication : 14/01/2013

Date de fin de publication : 27/02/2014

ENR - Dispositions générales - Paiement des droits - Redevable de l'impôt

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Dispositions générales

Titre 5 : Paiement des droits

Chapitre 1 : Paiement immédiat

Section 2 : Redevable de l'impôt

Sommaire :

I. Obligation au paiement

A. Principe de solidarité des parties

1. Actes sous seing privé

2. Actes notariés

3. Actes extrajudiciaires

4. Actes judiciaires

5. Actes administratifs

6. Mutations verbales entre vifs

7. Mutations par décès

B. Dérogations au principe de solidarité des parties

C. Indication du montant des droits payés au Trésor

II. Contribution au paiement

A. Débiteurs définitifs de l'impôt

B. Recours

1

Le code général des impôts (CGI) règle, en matière de paiement des droits, deux situations distinctes :

- l'obligation au paiement, c'est-à-dire la détermination des personnes tenues d'acquitter l'impôt contre lesquelles le Trésor peut exercer une action en recouvrement.

Cette obligation a été largement étendue, notamment par l'obligation faite aux officiers publics de faire l'avance des droits exigibles sur leurs actes et par l'institution de la solidarité des parties ;

- la contribution au paiement, c'est-à-dire la quotité pour laquelle chacun des intéressés doit rester définitivement débiteur de l'impôt.

I. Obligation au paiement

A. Principe de solidarité des parties

1. Actes sous seing privé

10

Toutes les parties ayant figuré à ces actes sont solidaires pour le paiement des droits (CGI, art. 1705, 5°).

Par ailleurs, la partie présentant l'acte à l'enregistrement est obligée d'acquitter l'intégralité des droits dès lors que la formalité est indivisible, à charge pour elle de se retourner contre les divers intéressés pour être remboursée de ses frais en sus.

Ainsi, la clause d'un acte mettant les droits à la charge d'une partie déterminée n'est pas opposable à l'administration.

20

Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, les parties à un acte sont solidaires pour le paiement non seulement des droits à percevoir lors de la formalité, mais encore des suppléments de droits dont l'exigibilité est établie ultérieurement.

À cet égard, il a été jugé que :

- à l'occasion d'un redressement opéré, à raison d'opérations contenues dans un acte de partage, la totalité des sommes dues du fait de ce redressement pouvait être réclamée à un seul copartageant (Cass. Com., 23 mai 1973, n° 71-10252) ;

- en vertu de l'article 1705 du CGI toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues solidairement des droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis ; l'article 1712 du CGI a pour objet de régler le recours des parties entre elles à l'occasion du paiement des droits. Il s'ensuit que le service peut notifier un redressement à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale, chacun d'eux pouvant opposer à l'administration, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les débiteurs (Cass. com., 15 mars 1988, n° 86-16362 et Cass. Com., 16 mai 1995, n° 93-12717).

Remarque : *Ces arrêts confirment la jurisprudence antérieure de la Cour de cassation (Cass. Com, 23 mai 1973, n° 71-10252 et Cass. Com., 6 mars 1985, n° 83-15387).*

30

Cela étant, d'une manière générale, il convient d'adresser, en matière d'enregistrement et de taxe de publicité foncière, les propositions de rectifications aux personnes désignées par l'article 1712 du CGI comme devant supporter finalement le paiement des droits. Il s'agit :

- du nouveau possesseur (acquéreur, locataire...) en cas de mutation constatée par acte civil ou judiciaire ;
- de la partie à laquelle l'acte profite dans les autres cas.

40

Toutefois, la proposition de rectification devra être adressée à une personne autre que celles visées à l'[article 1712 du CGI](#) lorsque :

- le rehaussement fait suite à la vérification de la comptabilité du cédant ;
- le nouveau possesseur ou la personne à qui l'acte profite s'avère insolvable à la date du contrôle des actes.

50

Lorsqu'un acte contient plusieurs dispositions indépendantes et donnant ouverture à des droits distincts, les suppléments de droits qui frappent chaque disposition ne peuvent être réclamés qu'aux personnes que cette disposition intéresse.

2. Actes notariés

60

L'obligation des parties est la même à l'égard des actes notariés. Mais le notaire est tenu de faire l'avance des droits, sauf s'il engage un recours contre les parties ([CGI, art. 1705, 1°](#) et [CGI, art. 1711](#)). Il doit, au moment du dépôt des actes au bureau, verser les droits réclamés par le comptable de la DGFIP en charge de l'enregistrement ou le conservateur et son obligation s'étend à toutes les perceptions dont chacun de ses actes forme le titre.

70

Ainsi, il a été jugé qu'en vertu du 1° du 1 de l'article 635 du CGI, les actes des notaires doivent être enregistrés dans le délai d'un mois à compter de leur date, et aux termes du 1° de l'article 1705 du CGI, les droits des actes à enregistrer sont acquittés par les notaires pour les actes passés devant eux.

Les droits qui doivent être ainsi payés sont ceux qui résultent des dispositions fiscales en vigueur au jour de la présentation à la formalité applicables aux actes considérés. La circonstance que le régime fiscal en cause ait été rétroactivement modifié entre la date de l'acte et celle de la présentation est inopérante en ce qui concerne l'obligation de paiement pesant sur les notaires ([Cass. com., 15 mars 1988, n° 86-16362](#)) ([BOI-ENR-DG-20-10](#) au I-B).

80

Si une annexe d'actes obligatoirement soumis à l'enregistrement est jointe à un acte relevant de son ministère, le notaire est personnellement responsable des droits et amendes exigibles sur ces actes. Cette responsabilité n'est toutefois que subsidiaire ([CGI, art. 862](#)).

En revanche, il n'est pas tenu d'avancer les droits dont l'exigibilité est simplement révélée par un de ses actes (par exemple, les droits dus sur une mutation secrète de propriété révélée incidemment par les énonciations d'un acte notarié).

90

Par ailleurs, l'obligation de faire l'avance des droits cesse pour le notaire aussitôt que la formalité est effectuée. Dès lors, quand le comptable de la DGFIP procède à une perception insuffisante, il ne peut plus s'adresser qu'aux parties pour le recouvrement des droits supplémentaires exigibles.

100

Enfin, l'obligation faite aux notaires d'avancer les droits exigibles sur les actes de leur ministère ne vise pas la TVA due à raison de la cession de certains immeubles ou droits sociaux.

3. Actes extrajudiciaires

110

Ces actes sont soumis à des règles semblables à celles exposées pour les actes notariés (CGI, art. 1705, 2°).

4. Actes judiciaires

120

Les greffiers sont tenus de présenter à l'enregistrement les arrêts et jugements et les actes au greffe, et d'acquitter, en même temps, les droits correspondants (CGI, art. 1705, 3°).

Toutefois, pour les arrêts et jugements rendus à l'audience, si le montant des droits ne leur a pas été consigné par les intéressés, les greffiers peuvent s'affranchir de toute responsabilité en déposant au bureau, dans les dix jours de l'expiration du délai légal, un extrait de l'acte (CGI, art. 1706 et CGI, art. 1840 D).

Le recouvrement des droits simples et de la pénalité est alors poursuivi contre les parties qui sont solidaires vis-à-vis du Trésor (CGI, art. 1707).

Si le greffier ne délivre pas l'extrait, il encourt de ce chef l'amende prévue au 1° de l'article 1729 B du CGI et est, en outre, responsable des droits simples exigibles et débiteur de la pénalité (CGI, art. 1840 D).

Remarque : Les décisions des juridictions répressives sont soumises à un droit fixe de procédure recouvré par les comptables de la DGFIP (CGI, art. 1018 A ; BOI-ENR-DG-20-30-10).

5. Actes administratifs

130

Les droits doivent être acquittés par les comptables de la DGFIP assignataires, pour les actes passés en la forme administrative (CGI, art. 1705, 4°).

À défaut de consignation des droits par les parties, ces comptables de la DGFIP peuvent s'affranchir de toute responsabilité en déposant un extrait, certifié par eux, des actes. Le recouvrement est alors poursuivi contre les parties tenues solidairement (CGI, art. 1840 D).

L'extrait doit être déposé dans les dix jours de l'expiration du délai légal (CGI, art. 1840 D). Il leur en est délivré récépissé.

6. Mutations verbales entre vifs

140

Le principe de la solidarité s'étend également aux mutations verbales, sous la condition cependant que la mutation soit prouvée à l'encontre des deux contractants.

7. Mutations par décès

150

Les droits de mutation par décès sont payés par les héritiers, donataires ou légataires.

Lorsque le donateur prend à sa charge les frais de donation normalement à la charge du donataire sur le fondement du 6° de l'article 1705 du CGI, il n'y a pas lieu d'ajouter le montant de ces frais à la valeur des biens donnés (RM Geoffroy, JO Sénat du 8 octobre 1975, p. 2835-2).

Les cohéritiers, à l'exception de ceux exonérés de droits de mutation par décès, sont solidaires (CGI, art. 1709).

C'est ainsi que l'héritier qui accepte à concurrence de l'actif net est tenu solidairement au paiement des droits, comme l'héritier pur et simple.

160

De même, lorsque les droits dus sur un legs ont été mis par le testateur à la charge de la succession, cette disposition n'est pas opposable à l'administration qui peut réclamer au légataire le paiement des droits exigibles sur son legs.

Par ailleurs, lorsqu'ils n'ont pas été soumis aux droits de mutation au titre de l'article 757 du CGI, les dons manuels consentis aux héritiers du donateur deviennent imposables en raison du décès de ce dernier, en vertu de l'obligation de rapport des donations antérieures entre les mêmes personnes prévue à l'article 784 du CGI. Par un arrêt du 31 mars 2004 (Cass. Com., 31 mars 2004, n° 02-10578), la Cour de cassation a considéré que les droits alors exigibles constituaient des droits de mutation par décès. Il s'ensuit que les règles de solidarité entre cohéritiers prévues par l'article 1709 du CGI leurs sont applicables.

Les cohéritiers étant solidaires, la proposition de rectification faite à l'un d'eux vaut à l'égard des autres.

Dès lors, l'administration n'est pas tenue de notifier le redressement auquel elle entend procéder à tous les débiteurs solidaires de la dette fiscale, chacun d'eux pouvant opposer au service, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs.

Il a donc été considéré que le tribunal qui a retenu qu'aucun texte ne permet de notifier un redressement à un seul des héritiers pour l'ensemble des cohéritiers a violé l'article 1709 du CGI, ainsi que l'article 1203 du Code civil (Cass. Com., 23 juin 1987, n° 85-17774).

170

La solidarité n'existe pas entre les héritiers et les légataires même universels, ni entre les légataires.

180

Le décès de l'un des codébiteurs solidaires qui laisse plusieurs héritiers n'efface pas le caractère solidaire de la dette au regard des débiteurs.

Cette règle s'applique au cohéritier décédé sans avoir acquitté l'impôt, pour le paiement de la dette fiscale : ses propres ayants droit deviennent débiteurs de cette dette antérieure qu'il aurait été possible de réclamer, pour le tout, à leur auteur.

Mais le décès du cohéritier modifie les effets de la solidarité pour ses héritiers : en vertu du principe de la division des dettes ([code civil, art. 1220](#)), ils ne peuvent être recherchés en paiement qu'au prorata de leurs droits respectifs dans sa succession appliqué à cette dette globale : à ce seul titre, ils ne sont pas solidaires entre eux.

La part de la dette globale que l'héritier du codébiteur solidaire décédé est tenu d'acquitter constitue l'obligation au paiement.

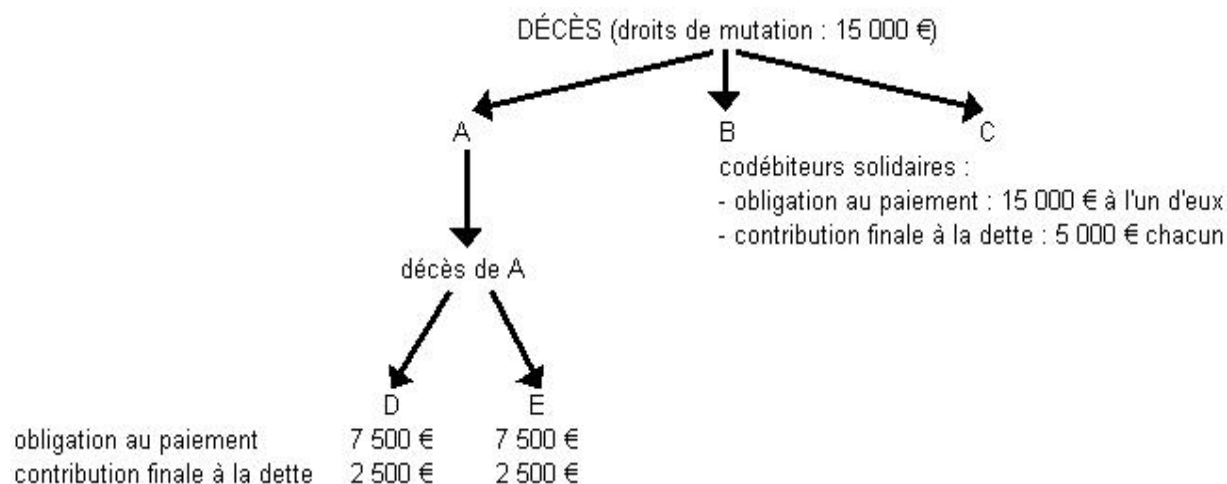
Cette obligation, qui repose sur les personnes tenues d'acquitter l'impôt et contre lesquelles le Trésor a une action en recouvrement, doit être distinguée de la contribution à la dette, qui correspond à la quotité pour laquelle chacun des intéressés doit rester, en définitive, débiteur de l'impôt.

Exemple :

Une succession est échue à trois enfants (A, B, C) ; l'un d'eux (A) est décédé en laissant deux enfants (D, E). Il est dû 15 000 € de droits.

Les deux cohéritiers survivants peuvent se voir réclamer le paiement de la totalité de la somme de 15 000 €.

Les deux petits-enfants ne sauraient être poursuivis qu'en paiement de leur part dans la dette solidaire de 15 000 € qui est divisible à leur égard, soit $15\,000\text{ €} : 2 = 7\,500\text{ €}$ (et non $5\,000\text{ €} : 2 = 2\,500\text{ €}$, chiffre qui correspond à leur contribution finale à la dette, alors que la difficulté à résoudre présentement est celle de leur obligation au paiement).



B. Dérogations au principe de solidarité des parties

190

Certaines dispositions particulières visant le paiement des compléments de droits et pénalités exigibles en cas de non-respect des engagements pris par les redevables pour l'obtention de mesures fiscales de faveur dérogent au principe de la solidarité des parties.

Il en est ainsi notamment à l'égard :

- des acquisitions de terrains à bâtir ([CGI, art. 1594-0 G](#) et [1840 G ter du CGI](#)) ;

- des acquisitions réalisées par les preneurs de baux ruraux ([CGI, art. 1594 F quinquies](#) et 1840 G ter du CGI) ;

C. Indication du montant des droits payés au Trésor

200

Les états de frais dressés par les avoués, avocats, huissiers, notaires, commis doivent faire ressortir distinctement, dans une colonne spéciale et pour chaque débours, le montant des droits de toute nature payés au Trésor ([CGI, art. 865](#)).

Cette disposition a pour but de permettre aux parties de connaître précisément la part de l'impôt dans le montant total des frais.

II. Contribution au paiement

210

La contribution au paiement fixe la quotité pour laquelle chaque intéressé doit rester personnellement et définitivement débiteur des droits.

A. Débiteurs définitifs de l'impôt

220

Les droits sont supportés ([CGI, art. 1712](#)) :

- par le nouveau possesseur (acquéreur, locataire) en cas de mutation constatée par un acte civil ou judiciaire ;
- par la partie à laquelle l'acte profite dans les autres cas.

Bien que ces dispositions ne concernent que les droits exigibles sur les actes, il est admis que les mêmes règles sont applicables aux droits afférents aux conventions verbales.

Il convient d'ailleurs d'observer que si le débiteur des droits envers le Trésor est désigné de façon impérative, les intéressés peuvent déroger aux règles de contribution et déterminer librement le débiteur final de l'impôt (ex. : vente contrat en main).

B. Recours

230

Si la personne qui a versé l'impôt n'en est pas le débiteur définitif, elle peut donc exiger de ce dernier le remboursement des droits.

Les officiers publics qui ont fait l'avance des droits dus sur les actes de leur ministère ont une action solidaire contre toutes les parties à ces actes ([CGI, art. 1711](#)).