RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DG-20-20-60-20120912
Date de publication : 12/09/2012

ENR – Dispositions générales – Règles d'exigibilité de l'impôt – Actes et conventions passibles des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière – Actes contenant plusieurs dispositions

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Dispositions générales
Titre 2 : Règles d'exigibilité de l'impôt
Chapitre 2 : Actes et conventions passibles des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière
Section 6 : Actes contenant plusieurs dispositions

Sommaire :

I. Distinction des dispositions dépendantes et indépendantes
II. Taxation des dispositions dépendantes
III. Taxation des actes contenant des dispositions indépendantes

1

Lorsqu'un acte ne contient qu'une seule disposition, il ne peut donner ouverture qu'à un seul droit, celui prévu pour cette disposition.

10

Mais en général, un acte renferme plusieurs dispositions qui peuvent être soit indépendantes, soit dépendantes.

Aux termes de l'article 671 du code général des impôts (CGI) : « Lorsque dans un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire ou extrajudiciaire, il y a plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles, et selon son espèce, un droit particulier. La quotité en est déterminée par l'article du présent code dans lequel la disposition se trouve classée, ou auquel elle se rapporte ».

Il s'ensuit, *a contrario*, que lorsque plusieurs dispositions d'un même acte sont dépendantes, il n'est dû qu'un seul droit pour l'ensemble.

I. Distinction des dispositions dépendantes et indépendantes

20

Le législateur n'a pas indiqué à quels signes distinctifs on doit reconnaître la dépendance ou l'indépendance de plusieurs dispositions, et, sur ce point, la doctrine est très partagée.

> *D'après la Cour de cassation, les dispositions multiples d'un acte ne dépendent l'une de l'autre, au sens de l'article 671 du CGI, que si le lien qui les unit résulte non de la seule volonté des parties (critère subjectif), mais de la loi elle-même (critère objectif) : « il faut non pas seulement que ces dispositions aient été liées entre elles dans l'intention des parties contractantes, mais que, prises abstractivement, elles concourent ensemble à la formation d'un contrat principal et en constituent les éléments corrélatifs et nécessaires ».*
>
> *Toutefois, la Cour suprême ne paraît pas dénier dans ses décisions toute influence à l'intention des parties, de sorte qu'il est impossible d'énoncer un critère précis.*

30

Il est cependant possible de formuler quelques principes :

- sont dépendantes les deux obligations réciproques qui forment la cause l'une de l'autre, le mot « cause » étant pris dans le sens de « mobile immédiat auquel le débiteur a obéi », toujours le même dans un contrat déterminé (mutation du bien vendu et obligation de payer le prix dans une vente, double mutation réciproque dans un échange) ;

- sont également dépendantes toutes les dispositions du même acte qui règlent les rapports juridiques résultant nécessairement, d'après la loi civile, du contrat unique intervenu entre les parties (clauses réglant le mode de paiement du prix dans une vente ; donation et partage des biens donnés dans une donation-partage) ;

- en revanche, constituent des dispositions indépendantes les clauses du même acte qui ont pour résultat la formation, la modification ou la dissolution de deux contrats distincts (acte portant à la fois vente d'un fonds de commerce et location du local commercial correspondant par le propriétaire de l'immeuble où est exploité le fonds).

> **Remarque :** Par mesure de simplification et dans le but d'accélérer les formalités hypothécaires, les pouvoirs expressément donnés par les parties au rédacteur d'un acte authentique, qui n'ont d'autre but que de faciliter l'établissement des actes rectificatifs relatifs à des erreurs imputables soit au rédacteur de l'acte, soit au service de l'état civil ou du cadastre, sont considérés comme un prolongement normal des actes en cause, dépendant de ceux-ci.

II. Taxation des dispositions dépendantes

40

Aux termes de l'article 670 du CGI : « lorsqu'un acte renferme deux dispositions tarifées différemment mais qui, à raison de leur corrélation ne sont pas de nature à donner ouverture à la pluralité des droits, la disposition qui sert de base à la perception est celle qui donne lieu au taux le plus élevé ».

L'interprétation littérale, de principe en matière d'enregistrement, de ce texte ne permet d'établir de comparaison, pour régler la perception, qu'entre les « tarifs » et non entre le « montant effectif » des droits afférents aux diverses dispositions corrélatives.

50

Dès lors que les tarifs des droits sont divisés en trois catégories, droits fixes, droits proportionnels et droits progressifs, la règle de l'article 670 du CGI n'est susceptible de s'appliquer, en principe, que

dans les cas où les diverses dispositions dépendantes sont assujetties à des tarifs de même nature.

60

Dans le cas où les diverses dispositions dépendantes sont, considérées isolément, assujetties à des tarifs de nature différente, la comparaison résultant de l'article 670 du CGI est impossible, et la disposition à taxer est la « disposition principale », c'est-à-dire la disposition dont l'objet est le plus important d'après la nature de l'acte et le but poursuivi par les parties. Ainsi, dans une donation-partage, la donation est considérée comme la disposition principale et le droit progressif de donation est exigible à l'exclusion du droit proportionnel de partage.

III. Taxation des actes contenant des dispositions indépendantes

70

Pour les actes comportant des dispositions indépendantes, le principe selon lequel chacune d'entre elles doit être assujettie à l'impôt, ne joue pleinement que lorsque ces dispositions sont toutes soumises à des droits proportionnels ou progressifs.

Tous les droits proportionnels ou progressifs ou dégressifs doivent être perçus.

80

En effet, par mesure de simplification, lorsque les dispositions indépendantes d'un même acte donnent toutes, considérées isolément, ouverture à des droits fixes, seul est perçu le droit fixe le plus élevé.

90

De plus, lorsqu'un acte contient plusieurs dispositions indépendantes donnant ouverture, les unes au droit proportionnel (ou progressif ou dégressif), les autres au droit fixe, il n'est rien perçu sur ces dernières dispositions, sauf application du droit fixe le plus élevé comme minimum de perception, si le montant du droit proportionnel ou progressif ou dégressif exigible est inférieur à ce droit (CGI, art. 672).

En pareil cas, les droits proportionnels ou progressifs ne sont perçus que si leur total est supérieur au droit fixe le plus élevé susceptible d'être exigé.

Pour l'application de cette règle, seuls sont à considérer les droits proportionnels ou progressifs effectivement exigibles, c'est-à-dire compte tenu, s'il y a lieu, des réductions ou abattements susceptibles d'être appliqués.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 07/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2379-PGP.html/identifiant=BOI-ENR-DG-20-20-60-20120912