RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTOI-10-10-10-20131119
Date de publication : 19/11/2013
Date de fin de publication : 01/04/2015

ENR - Mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles - Mutations autres que les échanges - Champ d'application

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles
Titre 1 : Mutations autres que les échanges
Chapitre 1 : Principes de taxation
Section 1 : Champ d'application

Sommaire :

I. Ventes
A. Conditions de taxation
1. Définition de la vente
2. Ventes taxables
a. Ventes parfaites
1° Accord des parties
2° Accord sur la chose
3° Accord sur le prix
b. Effets certains et actuels
B. Cas des transmissions de droits démembrés
II. Conventions relatives à l'usufruit
A. Réunion de l'usufruit à la nue-propriété
1. Extinction de l'usufruit par l'expiration du temps fixé ou par le décès de l'usufruitier
2. Autres cas d'extinction de l'usufruit
B. Conversion de l'usufruit en rente viagère
C. Conversion en toute propriété de l'usufruit légal du conjoint survivant
III. Autres mutations
A. Biens imposables
1. Immeubles par nature
2. Coupes de bois et récoltes
3. Immeubles par destination
a. Objets mobiliers placés pour le service et l'exploitation du fonds
b. Objets mobiliers attachés à perpétuelle demeure
4. Immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent
5. Immeubles par détermination de la loi
B. Territorialité
1. Mutations d'immeubles sis en France constatées par actes passés en France

2. Mutations d'immeubles sis en France constatées par actes passés à l'étranger
3. Mutations d'immeubles sis à l'étranger constatées par actes passés en France
4. Mutations d'immeubles sis à l'étranger constatées par actes passés à l'étranger
5. Actes concernant des immeubles situés dans les collectivités d'outre-mer
6. Actes concernant les institutions spécialisées des Nations-unies

1

Il résulte des dispositions du 1er alinéa du I de l'article 683 du code général des impôts (CGI), que la taxe de publicité foncière, ou éventuellement le droit d'enregistrement, atteint les actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux.

10

L'exigibilité de la taxe de publicité foncière ou du droit de mutation est donc subordonnée à la double condition :

- que la convention s'analyse en une mutation à titre onéreux ;

- que la mutation porte sur un bien présentant le caractère immobilier.

Elle dépend, en outre, des règles concernant la territorialité de l'impôt.

20

Les conventions taxables sont constituées essentiellement par les ventes, mais elles englobent d'une manière absolument générale tous les actes qui, même sans revêtir la forme d'une vente, n'en emportent pas moins mutation à titre onéreux (CGI, art. 683, I).

I. Ventes

A. Conditions de taxation

1. Définition de la vente

30

La vente est la convention par laquelle une personne, le vendeur, transfère une chose à une autre, l'acquéreur, moyennant un prix (C. Civ, art. 1582).

Elle est imposable, en principe, quelle que soit sa qualification (vente, cession, revente, ...) ou sa forme. Toutefois, dans certaines hypothèses, l'imposition est réalisée dans des conditions particulières (pour les mutations non constatées par un acte authentique et les mutations verbales et pour les adjudications, BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-20).

2. Ventes taxables

Pour être taxable, la vente doit être parfaite et emporter des effets certains et actuels.

a. Ventes parfaites

40

Il résulte des dispositions de l'article 1583 du code civil qu'une vente est parfaite lorsqu'il y a :

- accord des parties, autrement dit consentement réciproque ;

- accord sur la chose, c'est-à-dire l'objet de la mutation ;

- et accord sur le prix, c'est-à-dire la contrepartie fournie par l'acquéreur au vendeur en échange de la chose cédée.

> *Ainsi, la cour de cassation a jugé que dès lors qu'une procédure de délaissement a comporté la fixation amiable du prix de cession d'un immeuble, le transfert de propriété du bien résulte non de la demande de délaissement, mais de l'acte constatant l'accord du cédant et du cessionnaire sur la chose et sur le prix. La circonstance que l'initiative du délaissement a été prise en considération de l'engagement d'une procédure d'expropriation par la collectivité bénéficiaire de la réserve est, à cet égard, inopérante (Cass. com., 8 avril 1986 ; Aff. SCI du Mont-du-Vinaigrier).*

Remarque : En l'espèce, la société redevable avait mis en œuvre la procédure de délaissement prévue à l'ancien article L. 123-9 du code de l'urbanisme (version en vigueur avant le 1er avril 2001) qui permet au propriétaire d'un terrain réservé par un plan d'occupation des sols d'exiger de la collectivité publique qu'il soit procédé à son acquisition.

En vue d'échapper à la déchéance du régime de faveur prévu par l'article 1115 du CGI alors applicable pour les marchands de biens, elle soutenait que la mutation était intervenue dès l'instant où elle avait formulé la demande de délaissement puisque la municipalité concernée avait déjà donné son acceptation de principe sur l'offre de vente en engageant antérieurement une procédure d'expropriation.

> *Il a également été jugé que la vente est parfaite, dès lors que les parties sont d'accord sur la chose et sur le prix, sans qu'il soit nécessaire de rechercher si, à la date de la réalisation de la condition suspensive, l'acquéreur est entré en possession du terrain et en a payé le prix (Cass. Com., 10 janvier 1989, n°87-15740)*

Sur la condition suspensive : BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-10 au I-A § 10 et suivants

50

Si l'une de ces conditions n'est pas remplie, l'acte constitue un acte imparfait, c'est-à-dire un simple projet de vente, non soumis en principe à la formalité. En revanche, dès lors que le contrat est apparemment valide, l'impôt est, en principe, exigible, même si la vente est susceptible d'annulation ou de résolution.

1° Accord des parties

60

Il peut être réalisé progressivement et chaque étape concrétisée par un acte appelé promesse de vente. Cette dernière qualification peut recouvrir trois situations juridiques distinctes : pollicitation, promesse unilatérale de vente ou promesse synallagmatique.

70

En premier lieu, elle peut désigner une simple pollicitation ou offre de vente non acceptée, ni en tant qu'offre, ni en tant que vente. Elle échappe alors tant à l'enregistrement qu'à la publicité foncière et n'est susceptible de donner ouverture qu'au droit fixe des actes innomés (CGI, art. 680).

80

En second lieu, l'offre de vente peut être acceptée par une personne qui en prend acte tout en se réservant la faculté de faire connaître sa décision ultérieurement. Il s'agit alors d'une promesse unilatérale de vente qui est nulle et de nul effet si elle n'est pas constatée par un acte authentique ou par un acte sous seing privé enregistré dans le délai de dix jours à compter de la date de son acceptation par le bénéficiaire (C.Civ., art. 1589-2). L'acceptation qui forme le point de départ du délai de dix jours est, bien entendu, celle qui transforme la simple pollicitation en une promesse unilatérale de vente. Dès lors qu'elle n'emporte pas mutation, elle ne peut être soumise à la taxe de publicité foncière et ne donne ouverture qu'au droit fixe des actes innomés. Toutefois, si elle est constatée par acte authentique, elle peut être soumise à la formalité unique et supporte alors la taxe fixe au même tarif. Les cessions des promesses unilatérales de vente sont soumises aux mêmes règles.

90

Enfin, le terme de promesse de vente est parfois utilisé pour désigner des promesses synallagmatiques de vente qui s'analysent en des ventes dès lors qu'elles emportent consentement réciproque des parties sur la chose et sur le prix et doivent être taxées en conséquence (C.Civ., art. 1589). En revanche, la validité de ces conventions n'est pas subordonnée au respect des conditions imposées aux promesses unilatérales de vente.

2° Accord sur la chose

100

L'objet de la vente doit être désigné de façon à pouvoir être identifié. Mais il n'est pas nécessaire que ses caractéristiques soient entièrement connues ; ainsi, l'incertitude portant sur la contenance de l'immeuble ne retire pas à la vente son caractère parfait entre les parties et ne met pas obstacle à la perception de l'impôt.

La vente peut, de même, porter sur une chose future. C'est le cas fréquent des constructions vendues en l'état futur d'achèvement.

En revanche, bien que la vente de la chose d'autrui soit nulle (C.Civ, art. 1599) si l'acte qui la constate présente toutes les apparences de la validité, l'impôt est perçu.

3° Accord sur le prix

110

Les parties doivent être d'accord sur le prix et les charges qui s'y ajoutent. Il suffit d'ailleurs qu'elles le soient sur la manière de le fixer, encore qu'il ne soit pas liquidé dans l'acte ; ainsi, le prix peut être fixé par référence à une quantité de denrées au cours du marché à une date prévue.

Mais il importe que la fixation du prix ne dépende pas de la volonté de l'une des parties ou d'un tiers.

D'autre part, le mode de paiement du prix doit être arrêté entre les parties. Enfin, si au regard du droit civil, le prix doit être fixé en argent, en droit fiscal, il peut consister en tous biens meubles, droits mobiliers ou prestations.

b. Effets certains et actuels

120

La taxe de publicité foncière ne peut être perçue tant que subsiste une incertitude sur la réalisation de la mutation ; c'est le cas de certaines ventes conditionnelles qui sont examinées BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-10.

B. Cas des transmissions de droits démembrés

125

S'agissant plus particulièrement des actes de translatifs de droits démembrés de biens immeubles, l' article 683 du CGI dispose que les droits de mutation sont assis sur "le prix exprimé". Cet article a une portée générale dans la mesure où il pose le principe de taxation aux droits d'enregistrement ou à la T.P.F. des mutations à titre onéreux de propriété ou d'usufruit d'immeubles.

Cela étant, les dispositions de l'article 669 du CGI imposent une modalité fiscale particulière de détermination de l'usufruit qui servira d'assiette à la taxation visée à l'article 683 du CGI.

Dans ces conditions, il doit être fait application du principe selon lequel une disposition particulière déroge à une disposition générale. Ainsi, les modalités spécifiques de détermination de l'assiette taxable au cas de démembrement (CGI, art. 669) priment les dispositions de taxation générale (CGI, art. 683). Ces dispositions spécifiques s'appliquent à toutes les transactions portant sur les droits démembrés.

> La réforme du barème fixant les valeurs respectives de l'usufruit et de la nue-propriété était souhaitée de longue date par le Parlement et les professionnels. En effet, les valeurs respectives de l'usufruit et de la nue-propriété étaient jusqu'au 31 décembre 2003 fixées par un barème datant de 1901. L'article 19 de la loi de finances pour 2004 a actualisé ce barème en tenant compte d'un rendement des actifs et d'une espérance de vie plus proche des réalités actuelles. L'objectif poursuivi au travers de cette revalorisation est de retenir pour l'application des droits d'enregistrement des valeurs correspondant à la réalité économique. Cela étant, les parties demeurent libres de fixer le prix de l'usufruit et de la nue-propriété comme elles l'entendent. Dès lors, l'évaluation de la nue-propriété d'un bien apporté à une société peut-être fixé sans utiliser le barème de l'article 669 du code général des impôts. En revanche, pour la liquidation des droits de mutation dus à cette occasion, l'administration fiscale retiendra la valeur telle qu'elle résulte de l'application du barème non seulement lorsque le prix stipulé sera inférieur à la valeur vénale, mais aussi lorsqu'il sera supérieur (RM Grosskost, n° 55175, JOAN du 28/06/2005, p.6466).

II. Conventions relatives à l'usufruit

A. Réunion de l'usufruit à la nue-propriété

1. Extinction de l'usufruit par l'expiration du temps fixé ou par le décès de l'usufruitier

130

Sous réserve des dispositions de l'article 1020 du CGI, la réunion de l'usufruit à la nue-propriété ne donne ouverture à aucun impôt ou taxe lorsque cette réunion a lieu par l'expiration du temps fixé pour l'usufruit ou par le décès de l'usufruitier (CGI, art.1133).

2. Autres cas d'extinction de l'usufruit

140

Lorsque la réunion a lieu avant l'expiration du terme convenu pour la durée de l'usufruit ou avant l'expiration normale de celui-ci par le décès de l'usufruitier, par l'effet d'une renonciation de l'usufruitier ou d'une convention quelconque, l'impôt de mutation est dû sur la convention intervenue.

B. Conversion de l'usufruit en rente viagère

150

La conversion d'un usufruit en une rente viagère constitue, en principe, une mutation à titre onéreux de l'usufruit, assujettie à ce titre à l'impôt de mutation.

160

Certains actes de donation ou de donation-partage qui réservent au donateur l'usufruit des biens transmis lui ouvrent, en outre, la faculté de convertir, à l'égard des donataires, cet usufruit en rente viagère. Cette conversion de l'usufruit en rente viagère qui s'analyse en un complément de donation avec charge, dès lors qu'elle est effectuée en application d'une clause d'un acte de donation antérieur, entre les mêmes personnes, doit être soumise aux droits de mutation à titre gratuit.

170

Dans les autres hypothèses, et notamment dans le cas où la faculté de conversion n'a pas été réservée dans une donation préalable, l'acte par lequel une rente est substituée à un usufruit s'analyse, selon le cas, en une mutation à titre onéreux, la rente constituant le prix de la cession de l'usufruit, ou en une libéralité avec charge.

Parmi les critères qui permettent de qualifier un tel acte, il est possible de citer, à titre indicatif, l'existence ou non de l'animus donandi, les liens de parenté existant entre les parties, la valeur comparée de la rente et de l'usufruit.

Lorsque l'acte est taxé comme une mutation à titre onéreux de l'usufruit, l'assiette de l'impôt est constituée par la valeur en capital de la rente. Le taux de l'impôt est variable selon la nature des biens sur lesquels porte l'usufruit cédé.

Lorsqu'il est taxé comme une libéralité avec charge il y a lieu de faire application des règles exposées au BOI-ENR-DMTG-20-10-10.

180

Lorsqu'elles résultent de l'application de l'article 759 du code civil, les conversions en rente viagère de l'usufruit conféré au conjoint survivant, n'opèrent pas mutation et constituent un acte d'exécution passible du droit fixe des actes innomés.

Remarque :Tout usufruit appartenant au conjoint sur les biens du prédécédé, qu'il résulte de la loi, d'un testament ou d'une donation de biens à venir, donne ouverture à une faculté de conversion en rente viagère, à la demande de l'un des héritiers nus-propriétaires ou du conjoint successible lui-même (C.Civ.,art. 759)

C. Conversion en toute propriété de l'usufruit légal du conjoint survivant

190

La conversion de l'usufruit légal de l'époux survivant en toute propriété s'analyse, en principe, en un échange d'usufruit contre une nue-propriété et devrait normalement être taxée en conséquence.

Toutefois, il est admis qu'une telle opération peut constituer une opération de partage assujettie au droit prévu pour les actes de l'espèce.

III. Autres mutations

200

Les règles particulières qui gouvernent les autres contrats emportant mutation de propriété ou d'usufruit à titre onéreux sont examinées au BOI-ENR-DMTOI-10-10-30.

A. Biens imposables

210

Les mutations à titre onéreux assujetties au tarif immobilier sont celles qui ont pour objet des biens immeubles, le caractère des biens étant déterminé, en principe et sauf dispositions particulières du droit fiscal, selon les règles du droit civil (C. Civ., art. 517 à 526).

Le tarif immobilier s'applique donc principalement aux ventes d'immeubles par nature, d'immeubles par destination et d'immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent. En outre, certains biens sont déclarés immeubles par des lois particulières (immeubles par détermination de la loi). Ces différentes catégories d'immeubles sont examinées successivement.

1. Immeubles par nature

220

Les fonds de terre et les bâtiments sont des immeubles par nature (C. Civ., art. 518). De même les canalisations d'eau selon le code civil et celles de tous autres fluides selon la jurisprudence sont immeubles par nature.

Il en est ainsi même si les bâtiments ou canalisations sont construits ou posés sur le sol d'autrui. En outre, les matériaux qui servent à la construction d'un bâtiment deviennent immeubles par nature au fur et à mesure de leur incorporation à la construction.

La Cour de cassation a reconnu le caractère d'immeubles par nature :

- aux baraquements de chantier dès lors que «le dispositif de liaison, d'ancrage ou de fondation révèle que le bien ne repose pas simplement sur le sol et n'y est pas maintenu par son seul poids» (Cass. Com., 10 juin 1974, n° 73-10696) ;

- aux serres horticoles, même si les parties métalliques constituant les charpentes des serres ne sont pas prises dans le sol mais fixées au moyen d'un système d'écrous, l'assemblage étant réalisé par des écrous, des vis et des boulons sans soudure, de façon à permettre un démontage sans détérioration (Cass. Com., 1er février 1984, n° 82-15900) .

En l'espèce, la structure couvrante des serres, bien que mobile, reposait sur des fondations en maçonnerie. De même, une partie du terrain d'assiette et le scellement des cadres destinés à recevoir les plantes étaient bétonnés.

2. Coupes de bois et récoltes

230

Les récoltes pendant par les racines et les fruits des arbres non recueillis sont immeubles par nature (C. Civ., art. 520). Il en est de même des coupes de bois taillis et de futaies, tant que les arbres ne sont pas abattus (C. Civ., art. 521). La mutation à titre onéreux de ces biens entre donc dans le champ d'application de la taxe de publicité foncière.

Mais ils peuvent perdre ce caractère, notamment lorsque les coupes de bois ou les récoltes sont vendues sur pied. Ces mutations échappent alors à la taxe de publicité foncière.

Le caractère mobilier ou immobilier de ces biens se détermine essentiellement par l'intention des parties et par la destination qu'elles entendent leur donner. En effet, sous le couvert de ventes mobilières, peuvent se dissimuler des ventes d'immeubles. Il en est ainsi lorsque la vente du sol et de la récolte ou de la coupe de bois intervient par actes séparés concomitants, ou passés à des dates rapprochées, entre les mêmes parties, ou même lorsqu'il y a des acquéreurs différents, s'il est établi que l'un a agi en tant que personne interposée. En revanche, il a été jugé que l'acquisition par une même personne du sol et de la superficie (taillis et futaie) appartenant à deux vendeurs distincts ne faisait pas perdre à la vente de la superficie son caractère de vente mobilière.

3. Immeubles par destination

240

Les immeubles par destination sont des objets mobiliers que le propriétaire d'un fonds y a soit placés pour le service et l'exploitation de ce fonds, soit attachés à perpétuelle demeure (C. Civ., art. 524 et 525).

Trois conditions doivent être remplies pour que des objets mobiliers soient immeubles par destination :

- ils doivent être attachés à un fonds, c'est-à-dire à un immeuble par nature, quelle que soit la destination de ce fonds ;

- ils doivent y avoir été attachés par le propriétaire du fonds.

C'est ainsi que le matériel installé dans un bâtiment, immeuble par nature, devient immeuble par destination dès lors qu'il y est placé par le propriétaire de ce bâtiment. Par contre, les objets mobiliers placés sur un fonds par un locataire qui acquiert ultérieurement la propriété de ce fonds restent meubles car les conditions posées par la loi ne sont pas remplies au moment de l'affectation des objets au fonds.

La troisième condition diffère selon la catégorie d'immeubles par destination.

a. Objets mobiliers placés pour le service et l'exploitation du fonds

250

Ces objets ne deviennent immeubles par destination que s'ils sont affectés au service et à l'exploitation du fonds. Il faut donc distinguer parmi les objets se trouvant sur le fonds entre ceux qui servent à l'exploitation et ceux qui n'en sont que le produit. La difficulté réside dans le fait que le même objet peut présenter l'une ou l'autre caractéristique ou même les deux successivement. C'est ainsi que le cheptel d'un fonds agricole n'est immeuble par destination que s'il sert à l'exploitation, c'est à dire s'il a été placé sur le fonds par son propriétaire à titre d'accessoires nécessaires à l'exploitation du fonds.

À cet égard, la cour de cassation a jugé que les animaux destinés à la reproduction et à l'embouche ne relèvent pas des dispositions de l'article 524 du code civil et qu'en conséquence, leur cession ne peut être soumise aux droits de

mutation d'immeubles ruraux prévus à l'ancien article 701 du CGI (Cass. Com., 12 novembre 1996, n° 95-11080).

Remarques :

- la cession du cheptel est soumise aux droits de mutation d'immeubles ruraux prévus à l'ancien article 701 du CGI lorsqu'il constitue un immeuble par destination . Aux termes de l'article 524 du code civil, sont immeubles par destination, quand ils ont été placés par le propriétaire pour le service et l'exploitation du fonds, les animaux attachés à la culture. Dans l'arrêt commenté la Cour réaffirme, conformément à sa jurisprudence antérieure (Cass. Req. 19 octobre 1938, D.H. 1938, 613), le principe selon lequel les animaux visés à l'article 524 du code civil s'entendent exclusivement des animaux qui ont été placés par le propriétaire sur son fonds à titre d'accessoires nécessaires à l'exploitation de ce fonds.

- en l'espèce, le contribuable avait reçu de son père un fonds agricole, par donation-partage. Auparavant, il avait acquis le cheptel appartenant également à son père, disposant ainsi de la totalité de l'exploitation lui permettant d'exercer l'activité de naisseur engraisseur avec vente de reproducteurs. La Haute Juridiction précise que les animaux destinés à la reproduction et à l'embouche ne relèvent pas des dispositions de l'article 524 du Code civil.

260

Par ailleurs, en l'absence de toute aliénation concomitante des terres, la cession de gré à gré d'objets mobiliers dépendant d'une exploitation agricole, et corrélative à la cession des bâtiments d'exploitation, doit être considérée comme une aliénation isolée d'objets mobiliers faisant perdre à ceux-ci leur caractère d'immeubles par destination.

Remarque : Les bâtiments ne sont compris dans le fonds agricole qu'en considération de leur affectation à son service ou à son exploitation. Ils n'en font plus partie lorsqu'ils sont cédés séparément des terres ; leur cession, dans ces conditions, ne s'analyse pas en une vente partielle du fonds. L'acte constatant la cession de ces objets mobiliers est alors enregistré au droit fixe conformément aux dispositions de l'article 732 du CGI.

Cette solution, retenue par la cour de cassation dans un arrêt du 21 juillet 1987 n° 85-18723, ne saurait être étendue aux hypothèses où l'exploitation n'implique pas l'usage d'une terre (exploitations hors sol).

En revanche, un moulin qui avait fait l'objet, le 2 pluviôse an VIII, d'une vente de biens nationaux et dont les propriétaires successifs avaient toujours respecté l'affectation, possède une existence légale au sens des articles 23 et 26 du code du domaine public fluvial et de la navigation intérieure et de l'article 29 de la loi du 16 octobre 1919 relative à l'utilisation de l'énergie hydraulique.

Il s'ensuit que le droit d'usage des eaux domaniales, attaché à une usine ayant existence légale et cédé avec elle, possède le caractère d'un droit réel immobilier (Cass. Civ. 10 juin 1981, n° 80-10428).

Remarque : Les articles 23 et 26 du code du domaine public fluvial et de la navigation intérieure ont été abrogés à compter du 01 juillet 2006 (ordonnance 2006-460 du 24/04/2006, art.7) et l'article 29 a été abrogé à compter du 1er juin 2011 (ordonnance 2011-504 du 9 mai 2011, art. 4)

Dès lors que la cession des droits d'eau seuls a été consentie le même jour que l'apport du moulin à une société dont l'objet est notamment l'exploitation de ce moulin et sa transformation en usine hydroélectrique et que ledit moulin comprend non seulement le bâtiment, mais aussi l'emplacement, capital pour l'exploitation des droits d'eau, l'état actuel de délabrement du bâtiment n'a pas dépouillé de leur caractère immobilier les droits d'eau qui y étaient attachés (Cass. Civ. 10 juin 1981, n° 80-10429).

b. Objets mobiliers attachés à perpétuelle demeure

270

L'article 525 du code civil précise que sont censés être attachés au fonds à perpétuelle demeure les objets qui sont «scellés en plâtre ou à chaux ou à ciment» ou qui ne peuvent en être séparés sans entraîner des dégradations pour l'objet ou pour le fonds ; tels peuvent être les glaces d'un appartement, ainsi que les tableaux, boiseries ou tapisseries. Toutefois, les statues placées dans une niche sont immeubles par destination encore qu'elles puissent en être retirées sans détérioration. Entrent, bien entendu, dans la présente catégorie, toutes les machines fixes qui sont scellées au sol.

Les immeubles par destination peuvent être mobilisés par le propriétaire du fonds lorsque ce dernier met fin à leur affectation ou encore lorsqu'il les aliène séparément. Mais pour que l'immobilisation cesse, il faut qu'il y ait séparation effective du fonds et des meubles jusqu'alors immobilisés.

4. Immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent

280

Il résulte de l'article 526 du code civil que sont immeubles :

- l'usufruit des choses immobilières ;

- les servitudes ou services fonciers ;

- les actions qui tendent à revendiquer un immeuble.

Cette liste n'est pas limitative.

Ont ainsi le caractère immobilier : le droit d'usage et d'habitation, les hypothèques et antichrèses, le droit du concessionnaire de mines, le droit au bénéfice d'un arrêté ministériel autorisant l'exploitation d'une source d'eau minérale.

5. Immeubles par détermination de la loi

290

Des lois spéciales peuvent accorder le caractère immobilier à des objets ou droits mobiliers. Ainsi, les obligations remises en échange des actions de la Banque de France immobilisées lors de la nationalisation de cet établissement réalisée par la loi du 2 décembre 1945 ont conservé le caractère immobilier (art. 2, al. 4 de la loi du 2 décembre 1945).

300

De même, certaines indemnités ont un caractère immobilier lorsqu'elles sont attachées à des immeubles. Tel est le cas des redevances tréfoncières versées au propriétaire du sol par le titulaire d'une concession minière ou des indemnités de dommages de guerre afférentes à un immeuble. Mais, par une solution du 31 mars 1947, l'administration a décidé que les cessions de droits à indemnité de dommages de guerre seraient considérées comme des cessions de créances au point de vue fiscal.

B. Territorialité

310

En application du principe de la territorialité des lois fiscales, l'impôt de mutation qui est un impôt réel, ne peut, en principe, atteindre que les biens situés sur le territoire français. Toutefois, les mutations d'immeubles sis à l'étranger sont, dans certaines conditions, assujetties à l'impôt ; en outre, l'imposition des mutations d'immeubles sis en France obéit à des règles particulières lorsqu'elles

résultent d'actes passés à l'étranger.

L'extranéité des actes ou des biens entraîne les conséquences fiscales suivantes :

1. Mutations d'immeubles sis en France constatées par actes passés en France

320

L'expression «en France» vise aussi bien la France métropolitaine que les départements d'outre-mer : Martinique, Guadeloupe, Guyane, La Réunion.

Sous réserve de l'application, dans certains cas, de taux particuliers, les mutations des immeubles sis dans ces derniers départements relèvent du droit commun (BOI-ENR-DMTOI-10-10-10).

2. Mutations d'immeubles sis en France constatées par actes passés à l'étranger

330

Dès lors qu'un acte authentique étranger n'a en France que la valeur d'un acte sous seing privé, il ne peut être soumis à la formalité unique à la conservation des hypothèques, mais la mutation qu'il constate doit être déclarée, dans le mois de l'entrée en possession, au service des impôts de la situation des biens (CGI, art. 638). La mutation donne ouverture au droit d'enregistrement perçu au même tarif que la taxe de publicité foncière prévue pour les mutations de même nature (CGI, art. 662). Les actes dressés ultérieurement en vue de la publication sont dispensés de taxe de publicité foncière.

3. Mutations d'immeubles sis à l'étranger constatées par actes passés en France

340

Ces mutations ne sont pas soumises, en elles-mêmes, à la formalité de l'enregistrement. Mais l'acte qui les constate peut y être soumis en raison de sa forme et donne alors ouverture au droit prévu à l' article 714 du CGI. Tel est le cas des actes notariés. En revanche, un acte sous seing privé constatant une mutation d'immeuble situé à l'étranger n'est pas soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé et le droit prévu à l'article 714 du CGI ne peut être perçu qu'en cas de présentation volontaire à la formalité.

Bien entendu, ces mutations ne sont pas soumises à publicité foncière. Ces actes ne donnent pas ouverture aux taxes additionnelles.

4. Mutations d'immeubles sis à l'étranger constatées par actes passés à l'étranger

350

Ces mutations ne sont soumises à aucune formalité en France, quand bien même il serait fait usage en France de l'acte passé à l'étranger. Mais si ce dernier est présenté volontairement à la formalité, il donne ouverture au droit prévu à l'article 714 du CGI au tarif en vigueur lors de la présentation.

5. Actes concernant des immeubles situés dans les collectivités d'outre-mer

360

Les dispositions de l'article 714 du CGI ne sont pas applicables aux mutations d'immeubles situés dans les collectivités d'outre-mer où l'enregistrement est établi. Il en résulte que les actes passés en France et constatant des mutations d'immeubles sis dans ces collectivités d'outre-mer ne sont pas soumis au droit proportionnel de l'article 714 du CGI mais au droit fixe prévu à l'article 680 du CGI.

En revanche, les immeubles situés dans les collectivités d'outre-mer où l'enregistrement n'est pas établi (Saint-Pierre-et-Miquelon, Mayotte, Nouvelle-Calédonie, Polynésie française, îles Wallis et Futuna et Terres australes et antarctiques françaises) sont assimilés pour la perception de l'impôt de mutation à des immeubles situés à l'étranger (CGI, Art. 714).

Remarque : Les règles applicables aux mutations d'immeubles situés dans les départements d'outre-mer sont celles des mutations d'immeubles situés en France (cf. **III-B-1 § 320**).

6. Actes concernant les institutions spécialisées des Nations-unies

370

Les institutions peuvent, sous certaines conditions, être exonérées des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière normalement exigibles à l'occasion d'une acquisition ou d'une prise à bail (bail de plus de 12 ans ou emphytéotique). Le bureau E2 de la direction de la législation fiscale (bureau.e2-dlf@dgfip.finances.gouv.fr) est compétent pour constater qu'une opération ouvre droit à cette mesure.