RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-20-30-20-20-20130121
Date de publication : 21/01/2013
Date de fin de publication : 13/02/2017

ENR - Mutations à titre gratuit - Donations - Assiette, liquidation, paiement des droits et obligations des redevables - Liquidation et paiement des droits - Abattements

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles
Titre 2 : Donations
Chapitre 3 : Assiette, liquidation, paiement des droits et obligations des redevables
Section 2 : Liquidation et paiement des droits
Sous-section 2 : Abattements

Sommaire :

I. Abattements communs aux donations et aux successions
II. Abattements applicables uniquement aux donations
A. Donations au conjoint du donateur
B. Donations au partenaire lié au donateur par un pacte civil de solidarité
C. Donations consenties par les grands-parents à leurs petits-enfants
D. Donations consenties par les arrière-grands-parents à leurs arrière-petits-enfants
E. Donations au personnel salarié d'une entreprise
1. Instauration d'un abattement de 300 000 €
2. Mutations et biens concernés
a. Donation d’un fonds ou d’une clientèle
b. Forme de la transmission
3. Conditions d’application de l’exonération
a. Activité de l’entreprise ou de la société
b. Durée de détention préalable du fonds ou de la clientèle acquis par le donateur à titre onéreux
c. Donataire titulaire d’un contrat de travail a durée indéterminée ou d’un contrat d’apprentissage
d. Poursuite de l’activité et exercice de la direction effective de la société pendant cinq ans
4. Conséquences du non-respect des conditions légales
5. Modalités de cumul de ce régime avec d’autres dispositifs

I. Abattements communs aux donations et aux successions

1

Les donations bénéficient au même titre que les successions des abattements visés à l'article 779 du code général des impôts (CGI) (BOI-ENR-DMTG-10-50-20).

Remarques :

Les abattements stipulés aux I et II de l'article 779 du CGI, constituant un élément du tarif, s'appliquent quelle que soit la nationalité du donateur et celle du donataire.

Lorsqu'elle est faite en vue de l'« établissement » des enfants au sens de l'article 1438 du code civil, la donation conjointe par le père et la mère d'un bien propre à l'un d'eux est censée faite pour moitié par chacun des parents et bénéficie du double abattement du I de l'article 779 du CGI.

10

Lorsqu'une personne désire procéder à une transmission de son patrimoine au moyen de donations successives, il n'est pas possible de renoncer au bénéfice de l'abattement lors d'une première donation pour le reporter sur une donation ultérieure consentie avant l'expiration du délai de rapport des donations. En effet, l'abattement prévu par l'article 779 du CGI constitue un élément du tarif des mutations à titre gratuit dont l'application s'impose quand les conditions édictées par la loi sont réunies (RM Valleix n° 39457, JO débats AN du 5 juin 2000, p. 3418)

II. Abattements applicables uniquement aux donations

A. Donations au conjoint du donateur

20

L'article 790 E du CGI prévoit un abattement appliqué sur la part du conjoint du donateur.

Cet abattement est cumulable, le cas échéant, avec celui prévu au II de l'article 779 du CGI en faveur des handicapés (BOI-ENR-DMTG-10-50-20 au IV-A).

B. Donations au partenaire lié au donateur par un pacte civil de solidarité

30

L'article 790 F du CGI prévoit un abattement appliqué sur la part du partenaire lié au donateur par un pacte civil de solidarité.

Les partenariats civils conclus régulièrement à l'étranger bénéficient également de cet abattement.

Cet abattement est cumulable, le cas échéant et comme pour les conjoints, avec celui prévu au II de l'article 779 du CGI en faveur des handicapés (BOI-ENR-DMTG-10-50-20 au IV-A).

Remarques :

Les partenaires ayant conclu un partenariat civil à l'étranger doivent prouver que celui-ci est juridiquement assimilable à un PACS en établissant qu'ils ont conclu entre eux un contrat visant à organiser leur communauté de vie (article 515-1 du code civil) et que celui-ci a fait l'objet d'un enregistrement devant une autorité compétente.

Ils pourront en ce sens se prévaloir des prises de position formelles de l'administration.

Afin d'éviter aux contribuables d'avoir à déterminer, au cas par cas, le régime juridique du partenariat étranger et son assimilation, ou non, au PACS, les décisions rendues par l'administration centrale des finances publiques font l'objet d'une publication, laquelle constitue une prise de position formelle de l'administration.

Ainsi, en matière fiscale, les règles applicables aux partenaires liés par un PACS sont notamment étendues aux partenariats suivants, à condition que ceux-ci ne soient pas contraires à l'ordre public international (BOI-IR-CHAMP-20-10)

L'existence et la date d'enregistrement du partenariat civil conclu à l'étranger doivent être justifiées auprès du service des impôts compétent, lors du dépôt de la déclaration de succession, de l'acte de donation ou à l'occasion d'une déclaration de don manuel, par tout moyen de preuve compatible avec la procédure écrite.

A cet égard, il est précisé que ces partenaires étrangers pourront s'adresser au greffe de la juridiction de leur domicile afin que celui-ci atteste des effets de leur partenariat civil.

La preuve peut être également apportée par un certificat de coutume, c'est à dire par une attestation, délivrée par un jurisconsulte étranger (avocat, notaire, consul), affirmant l'existence d'une règle de droit ou en exposant le contenu.

40

Il convient de préciser que le bénéfice de cet abattement est remis en cause lorsque le partenariat prend fin au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage entre les partenaires ou le décès de l'un d'entre eux.

C. Donations consenties par les grands-parents à leurs petits-enfants

50

L'article 790 B du CGI prévoit un abattement appliqué sur la part de chacun des petits-enfants du donateur.

60

L'abattement est personnel et global. Il s'applique pour chaque petit-enfant bénéficiaire à raison de la donation qui lui est consentie par chacun de ses grands-parents.

Dès lors, quel que soit le nombre de donations consenties par un même grand-parent à un même petit-enfant, l'avantage est limité au montant de l'abattement prévu par l'article 790 B du CGI.

En revanche, lorsque deux grands-parents consentent à un de leurs petits-enfants une donation de biens communs, ce dernier bénéficiera du double abattement prévu par l'article 790 B du CGI.

70

Ce dispositif s'applique sans condition liée à l'âge du donateur.

80

Par ailleurs, cet avantage fiscal est cumulable :

- avec l'abattement prévu au II de l'article 779 du CGI en faveur des personnes handicapées ;

- avec la réduction de droits pour charges de famille prévue à l'article 780 du CGI ;

- avec la réduction de droits de 50 % instituée en faveur de certaines donations consenties en pleine propriété avant 70 ans (CGI art. 790).

90

Les dispositions de l'article 784 du CGI relatives à la liquidation des droits de mutation à titre gratuit en cas de transmissions successives entre mêmes personnes sont applicables aux donations consenties entre grands-parents et petits-enfants.

Dès lors, conformément à cet article, l'abattement est déterminé en fonction de toutes les donations antérieures intervenues entre un même grand-parent et un même petit-enfant à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans au jour de la nouvelle donation. Bien entendu, l'abattement est applicable une seule fois au cours d'une période de quinze années .

100

Il n'est exigé aucune condition de forme pour le bénéfice de l'abattement.

Dès lors, cet avantage fiscal est susceptible de s'appliquer à l'ensemble des actes de donation, qu'ils soient passés sous la forme notariée ou sous-seing privé, et aux révélations de dons manuels mentionnées à l'article 757 du CGI.

110

Dans l'hypothèse d'une donation faite à un petit-enfant en cas de prédécès de son auteur, les petits-enfants bénéficiaires d'une donation d'un des parents de leur auteur prédécédé sont susceptibles de bénéficier de deux abattements :

- l'abattement prévu au I de l'article 779 du CGI en tant que représentants de leur auteur prédécédé ;

- l'abattement personnel prévu par l'article 790 B du CGI en leur qualité de petit-enfant.

Pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, il conviendra, à défaut de stipulation contraire clairement exprimée dans l'acte de donation, de respecter l'ordre chronologique des transmissions et ainsi de considérer que pour la fraction de biens donnés correspondant au montant de l'abattement prévu au I de l'article 779 du CGI , la donation est effectuée au premier degré (grand-parent / auteur prédécédé représenté) et au-delà de cette somme au second degré (grand-parent / petit-enfant).

De même, pour l'application de cet abattement, les petits-enfants décédés du donateur sont représentés par leurs descendants donataires dans les conditions prévues par le code civil en matière de représentation successorale.

D. Donations consenties par les arrière-grands-parents à leurs arrière-petits-enfants

120

L'article 790 D du CGI prévoit un abattement appliqué sur la part de chacun des arrière-petits-enfants du donateur.

Cet abattement se cumule, le cas échéant, avec le reliquat d'abattement utilisé par son auteur si l’arrière-petit-enfant vient en représentation d’un parent prédécédé, ainsi qu’avec l’abattement en faveur des personnes handicapées.

De même, il y a lieu d’opérer éventuellement, la réduction de droits de 50% prévue par l'article 790 D du CGI pour certaines donations ainsi que celle pour charges de famille du donataire prévue à l’article 780 du CGI.

E. Donations au personnel salarié d'une entreprise

1. Instauration d'un abattement de 300 000 €

130

Pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, en cas de donation en pleine propriété de fonds artisanaux, de fonds de commerce, de fonds agricoles ou de clientèles d'une entreprise individuelle ou de parts ou actions d'une société, il est appliqué, sur option du donataire, un abattement de 300 000 € sur la valeur du fonds ou de la clientèle ou sur la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle (article 790 A du CGI).

140

Cet abattement s'applique donc sur la valeur du bien transmis, quelle que soit la valeur du fonds ou de la clientèle transmise.

Cela étant, en présence de plusieurs donataires qui optent pour ce dispositif, il est admis que l'abattement de 300 000 € s'applique sur la part de chacun des bénéficiaires.

150

Cet abattement ne s'applique qu'une seule fois entre un même donateur et un même donataire. Il en résulte que ce dispositif ne peut être invoqué plusieurs fois quand bien même l'abattement n'aurait pas été utilisé dans son intégralité lors d'une précédente transmission.

160

De même, lorsque la valeur du fonds ou de la clientèle, ou lorsque la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle, est inférieure au montant de l'abattement de 300 000 €, le reliquat d'abattement ne peut pas être utilisé pour les autres biens faisant également l'objet de la donation.

170

Exemple :

M. X détient la moitié des parts d'une SARL exerçant une activité commerciale dont l'actif brut total est évalué à 100 000 €.

La valeur du fonds de commerce représente 20 % de la valeur de l'actif brut total de cette SARL, soit 20 000 €.

En 2009, M. X transmet ses titres à un salarié ; ceux-ci sont évalués à 75 000 €.

Le salarié bénéficiaire de la donation opte pour l'abattement prévu à l'article 790 A du CGI et bénéficie de l'abattement sur la valeur des titres représentative du fonds, soit à hauteur de :

15 000 € (75 000 x 20 %).

Le reliquat d'abattement ne peut pas être appliqué sur la valeur des titres transmis qui représente les autres biens.

2. Mutations et biens concernés

a. Donation d'un fonds ou d'une clientèle

180

L'abattement prévu à l'article 790 A du CGI s'applique aux donations de fonds artisanaux, de fonds de commerce, ou de clientèle d'une entreprise individuelle, de fonds agricoles ou, sous certaines conditions, de parts ou actions de sociétés.

190

S'agissant des titres de société, seule la part représentative du fonds ou de la clientèle qui peut être isolée dans le total des droits sociaux, et donc évaluée au sein de chaque part sociale, ouvre droit à l'exonération.

En conséquence, la part représentative du fonds ou de la clientèle s'apprécie au regard de la composition de l'actif de la personne morale au jour de la transmission à titre gratuit.

Il y a donc lieu de retenir :

- au numérateur, la valeur du fonds ou de clientèle figurant à l'actif de la personne morale,

- au dénominateur, la valeur brute réelle de la totalité des éléments d'actif.

> Par ailleurs, il est précisé que, s'agissant des donations de titres d'une société, l'article 790 A du CGI ne subordonne pas son application à la transmission de la totalité des droits sociaux émis par la société (RM Bobe, JO AN du 21 mars 2006, n° 84046, p. 3083).

200

De même, pour l'entreprise individuelle, les actifs transmis en même temps que le fonds ou la clientèle sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit dans les conditions de droit commun.

210

Enfin, il est précisé que le dispositif ne s'applique pas aux cessions isolées d'éléments du fonds.

b. Forme de la transmission

220

L'exonération prévue à l'article 790 A du CGI concerne les transmissions à titre gratuit entre vifs. Dès lors, cette exonération ne s'applique pas aux transmissions par décès (succession, legs).

Par ailleurs, seules les donations effectuées en pleine propriété peuvent bénéficier du régime précité.

Enfin, ce régime étant optionnel, le ou les donataires doivent opter pour celui-ci dans l'acte de donation.

En l'absence d'option, le bénéfice de ce dispositif ne peut être appliqué.

> **Remarque** : Le régime s'applique quelle que soit la nature de l'acte constatant la transmission à titre gratuit (acte authentique ou acte sous seing privé). Ainsi, l'exonération est applicable aux donations de parts ou actions de sociétés représentatives d'un fonds ou d'une clientèle effectuées sous forme de dons manuels. Dans cette hypothèse, la donation fait l'objet d'une déclaration auprès de l'administration fiscale par la souscription en double exemplaire de l'imprimé **n° 2735** (CERFA n° 11278) qui est disponible en ligne sur le site www.impôts.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

3. Conditions d'application de l'exonération

a. Activité de l'entreprise ou de la société

230

L'entreprise ou la société doit exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Pour l'appréciation de la nature de ces activités, il convient de se reporter aux indications données au BOI-PAT-ISF-30-30.

Le régime d'imposition de la société est sans incidence sur le champ d'application de cette exonération.

Enfin, il n'est pas exigé que ces sociétés exercent à titre exclusif les activités précitées. Dès lors, le bénéfice du régime prévu à l'article 790 A du CGI ne pourra pas être refusé aux parts ou actions d'une société qui exerce à la fois une activité civile et une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, dans la mesure où cette activité civile n'est pas prépondérante.

b. Durée de détention préalable du fonds ou de la clientèle acquis par le donateur à titre onéreux

240

Lorsque les biens objets de la donation ont été acquis à titre onéreux par le donateur, le bénéfice du régime prévu à l'article 790 A du CGI est subordonné à la condition que :

- le fonds ou la clientèle objet de la donation ait été détenu par le donateur ou la société depuis plus de deux ans à compter de son acquisition à titre onéreux ;

- lorsque la transmission porte sur des titres acquis à titre onéreux, ceux-ci soient détenus depuis plus de deux ans par le donateur.

Pour les transmissions de titres de sociétés, ces deux conditions sont cumulatives, dès lors que le fonds ou la clientèle objet de la donation et les titres ont été acquis à titre onéreux.

En revanche, aucun délai de détention n'est exigé lorsque le donateur ou la société a acquis le fonds ou la clientèle autrement qu'à titre onéreux (mutation à titre gratuit, création). Il en est de même pour les titres de sociétés transmis par donation lorsqu'ils n'ont pas été acquis à titre onéreux par le donateur.

Le donataire doit justifier de la date d'acquisition du fonds ou de la clientèle par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite.

Exemple :

M. G acquiert les titres de la société L en janvier 2009. Cette société acquiert en mars de la même année la clientèle de la société M.

1/ M. G envisage de transmettre ses titres à son plus proche collaborateur le jour de son départ à la retraite qui est programmé le 10 mai 2011.

Le collaborateur de M. G pourra, sous réserve du respect de l'ensemble des conditions prévues à l'article 790 A du CGI, bénéficier du régime prévu à l'article précité.

En effet, les titres de la société, objets de la donation, et la clientèle de la société concernée, sont détenus depuis plus de deux ans respectivement par le donateur et par ladite société.

2/ M. G, pour des raisons personnelles, décide finalement de transmettre ses titres en février 2011 à son collaborateur.

La clientèle étant détenue depuis moins de deux ans par la société, le donataire ne peut pas bénéficier du régime prévu à l'article 790 A du CGI.

c. Donataire titulaire d'un contrat de travail a durée indéterminée ou d'un contrat d'apprentissage

250

Pour être éligible à ce dispositif, la donation doit être réalisée en faveur d'une ou plusieurs personnes titulaires :

- d'un contrat de travail à durée indéterminée (CDI), le cas échéant en cumul avec un mandat social, depuis au moins deux ans et qui exercent leurs fonctions à temps plein ;

Remarque : En revanche, le seul exercice d'un mandat social (président du conseil d'administration…) ne permet pas de bénéficier du dispositif.

- ou d'un contrat d'apprentissage en cours au jour de la transmission.

Les contrats précités doivent être conclus avec l'entreprise dont le fonds de commerce ou la clientèle est transmis ou avec la société dont les parts ou actions sont transmises.

Enfin, la donation bénéficie du régime prévu à l'article 790 A du CGI, y compris lorsque les salariés ou apprentis bénéficiaires de la transmission ont des liens de parenté avec le donateur (RM Roques, JO AN du 2 mars 2004, n° 31029, p. 1652).

Remarque : Dans l'hypothèse où au jour de la transmission le donataire n'exerce pas de manière effective son activité salariée à temps plein en raison de son état de santé, il est admis que les dispositions de l'article 790 A du CGI puissent, toutes autres conditions réunies par ailleurs, s'appliquer. Il appartient bien entendu au donataire concerné de justifier que son état de santé l'empêche d'exercer à temps plein son activité dans l'entreprise concernée.

d. Poursuite de l'activité et exercice de la direction effective de la société pendant cinq ans

260

L'application des dispositions de l'article 790 A du CGI est notamment subordonnée à la satisfaction par le donataire de certaines conditions. Ainsi le donataire doit :

- poursuivre à titre d'activité professionnelle unique, de manière effective et continue pendant les cinq années qui suivent la date de la transmission, l'exploitation du fonds ou de la clientèle transmis ou l'activité de la société dont les parts ou actions sont transmises ;

- assurer, pendant la même période, la direction effective de l'entreprise.

Si la donation est consentie au profit de plusieurs bénéficiaires, chacun d'eux doit remplir la première condition (exercice de l'activité professionnelle unique) ; en revanche, la seconde condition (assurer la direction effective) peut être satisfaite par l'un d'entre eux seulement.

La condition d'exercice des fonctions pendant les cinq années qui suivent la transmission impose que le donataire n'exerce aucune autre activité professionnelle, salariée ou non.

Remarque : La suspension temporaire par le donataire de son activité professionnelle au cours des cinq années qui suivent la transmission n'est pas à elle seule de nature à remettre en cause le bénéfice du dispositif prévu à l'article 790 A du CGI durant cette période, si elle est dûment justifiée par son état de santé.

Par ailleurs, la condition de direction effective de l'entreprise suppose que le titulaire consacre à ses fonctions une activité et des diligences constatées et réelles (par exemple, animation effective de l'activité des directeurs fonctionnels salariés, signature des pièces essentielles, contacts suivis avec les représentants du personnel, les principaux clients ou fournisseurs, etc.).

En cas de pluralité de donataires, il n'est pas exigé que la direction de la société soit effectivement exercée par la même personne pendant les cinq années suivant la transmission.

4. Conséquences du non-respect des conditions légales

270

La cession du fonds ou de la clientèle ou des titres transmis durant la période de cinq ans entraîne la remise en cause de l'abattement, même si la cession n'est que partielle. Il est admis, en présence de plusieurs donataires, que l'abattement ne soit remis en cause que pour le cédant et non pour l'ensemble des donataires.

280

Sous réserve de la précision figurant au § 260, le non-respect de la condition d'exercice effectif et continu de l'unique activité professionnelle dans l'entreprise concernée pendant cinq ans entraîne la déchéance du régime prévu à l'article 790 A du CGI.

290

S'agissant de la condition d'exercice de la direction effective de la société, en présence de plusieurs donataires, il est précisé que le non-respect de cette condition entraîne la déchéance du régime prévu à l'article 790 A du CGI pour l'ensemble des donataires et pas uniquement pour le donataire qui remplissait la fonction.

Toutefois, en cas de pluralité de donataires, il est admis qu'en cas de changement de direction provoquant une vacance qui n'excède pas trois mois, l'application de l'exonération ne soit pas remise en cause.

300

Par ailleurs, il est admis que la transformation de l'entreprise individuelle en société peut être réalisée sans remise en cause du régime de l'article 790 A du CGI. Néanmoins, dans cette hypothèse, la mise en société reste subordonnée à certaines conditions :

- les biens transmis doivent être apportés à une société créée à cette occasion et détenue en totalité par les bénéficiaires du régime de l'article 790 A du CGI ;

- les parts ou actions reçues en contrepartie de cet apport doivent être conservées jusqu'au terme de la période de cinq ans initialement prévue.

310

Enfin, dans l'hypothèse où l'entreprise fait l'objet d'une procédure de liquidation judiciaire, telle que prévue au titre IV du livre VI du code de commerce, dans les cinq années qui suivent la date de la transmission, il n'est pas procédé à la déchéance du régime de l'article 790 A du CGI.

5. Modalités de cumul de ce régime avec d'autres dispositifs

320

Le régime général d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit applicable aux transmissions d'entreprises prévu aux articles 787 B du CGI et 787 C du CGI et celui prévu par l' article 790 A du CGI ne sont pas exclusifs l'un de l'autre, en ce qui concerne la valeur du fonds ou de la clientèle ou la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle.

330

En revanche, le donataire qui opte pour le régime prévu à l'article 790 A du CGI ne peut pas bénéficier de l'exonération partielle prévue aux articles 787 B du CGI et 787 C du CGI sur les biens autres que le fonds ou la clientèle ou sur la fraction de la valeur des parts représentative des biens autres que le fonds ou la clientèle.

340

Cela étant, sur les biens autres que le fonds ou la clientèle, les droits sont liquidés dans les conditions de droit commun. Dès lors, les donataires peuvent bénéficier de leur abattement personnel.

350

Exemple :

M. X possède 20 % des titres de la société Y pour lesquels un engagement collectif de conservation a été conclu.

En septembre 2011, M. X donne ses titres à son plus proche salarié afin d'assurer la pérennité de son entreprise.

La donation est évaluée à un million d'euros, étant précisé que la fraction de la valeur des titres représentative du fonds de commerce dans cette transmission s'élève à 80 %, soit 800 000 €.

Le donataire souhaite bénéficier des dispositions prévues à l'article 787 B du CGI et opter pour l'abattement prévu à l'article 790 A du CGI.

Valeur des parts représentative du fonds de commerce : 1 000 000 € x 80 % = 800 000 €.

Application de l' exonération partielle prévue à l'article 787 B du CGI : 800 000 € x 75 % = 600 000 €.

Valeur représentative du fonds de commerce non exonérée : 200 000 € (800 000 € - 600 000 €).

L'abattement de 300 000 € de l'article 790 A du CGI s'applique sur la valeur représentative du fonds de commerce non exonérée (200 000 €) : après application de l'abattement, aucun droit n'est dû sur la fraction de la valeur des titres représentative du fonds de commerce.

Les seuls droits dus seront donc ceux calculés sur les 200 000 € qui représentent la valeur des autres biens transmis (1 000 000 € - 800 000 €).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 02/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3351-PGP.html/identifiant=BOI-ENR-DMTG-20-30-20-20-20130121