RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-20-20-20-20150513
Date de publication : 13/05/2015
Date de fin de publication : 30/05/2016

ENR - Mutations à titre gratuit - Donations - Exonérations

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles
Titre 2 : Donations
Chapitre 2 : Régimes spéciaux et exonérations
Section 2 : Exonérations

Sommaire :

I. Exonérations permanentes
A. Exonérations communes avec les successions
1. Cas particulier des biens ruraux loués à long terme et parts de GFA : donation au preneur ou à un membre de sa famille
2. Exonération motivée par la qualité du donateur ou donataire
B. Exonération des dons de sommes d'argent
1. Nature des biens pouvant être transmis
2. Personnes physiques susceptibles de bénéficier de l’exonération
a. Lien de parenté devant exister entre le donateur et le donataire
b. Age du bénéficiaire
3. Conditions devant être réunies par le donateur
4. Montant de l’exonération
5. Cumul de l’exonération avec les abattements de droit commun
6. Donations successives
7. Forme de la libéralité et formalité d’enregistrement
8. Délai et lieu d’enregistrement de la libéralité
C. Exonération en faveur des dons à certains organismes d'intérêt général
II. Exonérations temporaires
A. Exonération de la première transmission d'immeubles ou droits immobiliers dont les titres de propriété sont reconstitués entre le 1er octobre 2014 et le 31 décembre 2017
B. Exonération temporaire en faveur des donations de terrains à bâtir
1. Champ d'application
2. Conditions d'application
3. Montant de l'exonération
4. Remise en cause de l'exonération
5. Précisions diverses
C. Exonération temporaire en faveur des donations d'immeubles neufs à usage d'habitation
1. Champ d'application

2. Conditions d'application
3. Montant de l'exonération
4. Remise en cause de l'exonération
5. Précisions diverses

I. Exonérations permanentes

A. Exonérations communes avec les successions

1

La plupart des exonérations prévues en faveur des successions sont également applicables aux donations sous les mêmes conditions (BOI-ENR-DMTG-10-20).

Concernant la transmission des parts ou actions de sociétés ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ainsi que la transmission de biens meubles et immeubles affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, il peut être utile de se reporter au BOI-ENR-DMTG-10-20-40.

Remarque : Néanmoins, les exonérations motivées par la qualité du défunt ou successeur sont elles strictement applicables aux successions (BOI-ENR-DMTG-10-20-10).

10

Une exception concerne l'exonération visée au 6° du 1 de l'article 793 du code général des impôts (CGI) [BOI-ENR-DMTG-10-20-10 au VI § 170 à 190] qui ne s'applique qu'aux transmissions par décès du bénéfice du contrat de travail à salaire différé dont la dévolution est régie par l'article L. 321-14 du code rural et de la pêche maritime.

20

Par ailleurs, les régimes d'exonération définis au 4° du 1 de l'article 793 du CGI (parts de groupements fonciers agricoles [GFA] ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30) et au 3° du 2 de l'article 793 du CGI (biens ruraux loués à long terme ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20), d'une part et aux 4°, 5° et 6° du 2 de l'article 793 du CGI (première transmission de constructions nouvelles ou de logements anciens ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-90, BOI-ENR-DMTG-10-20-30-100 et BOI-ENR-DMTG-10-20-30-110), d'autre part, incluent certaines dispositions particulières aux donations.

1. Cas particulier des biens ruraux loués à long terme et parts de GFA : donation au preneur ou à un membre de sa famille

30

L'article 793 bis du CGI dispose que l'exonération partielle des mutations à titre gratuit de biens ruraux loués par bail à long terme, de parts de GFA et de parts de groupements fonciers ruraux ne s'applique pas lorsque le bail a été consenti depuis moins de deux ans :

- au donataire de la transmission, à son conjoint, à un de leurs descendants ;

- ou à une société contrôlée par une ou plusieurs de ces personnes.

Il en résulte :

- que la condition d'antériorité de deux ans imposée au bail pour que le régime de faveur puisse bénéficier à la transmission des biens ruraux n'est pas exigée en cas de transmission par décès ;

- que les baux consentis depuis moins de deux ans au donataire, à son conjoint, à ses descendants ou à une société contrôlée par une de ces personnes privent la donation de la possibilité de bénéficier du régime de faveur.

40

La computation du délai de deux ans s'effectue à compter de la date à laquelle le bail a acquis date certaine (date de l'acte s'il s'agit d'un acte authentique, date de l'enregistrement en cas d'acte sous seing privé présenté à la formalité). C'est cette date qu'il convient de prendre en compte, au jour de la donation, pour apprécier si la condition de durée minimum est remplie.

(50 à 100)

2. Exonération motivée par la qualité du donateur ou donataire

110

Les dispositions appliquées en matière de succession au profit des collectivités publiques et personnes morales françaises ou étrangères (BOI-ENR-DMTG-10-20-20) sont communes aux donations.

En outre, les dispositions de l'article 1039 du CGI concernant certaines transmissions au profit d'établissements reconnus d'utilité publique ou d'établissements publics s'appliquent aux donations.

B. Exonération des dons de sommes d'argent

120

Pour les donations consenties depuis le 22 août 2007, l'article 790 G du CGI instaure un dispositif pérenne d'exonération de droits de mutation à titre gratuit, des dons de sommes d'argent consentis, sous certaines conditions.

1. Nature des biens pouvant être transmis

130

L’exonération de droits de mutation à titre gratuit s’applique aux seuls dons de sommes d’argent réalisés en pleine propriété.

140

Sont admis au bénéfice de l’exonération les dons effectués par chèque, par virement, par mandat ou par remise d’espèces.

2. Personnes physiques susceptibles de bénéficier de l’exonération

a. Lien de parenté devant exister entre le donateur et le donataire

150

Ce dispositif est réservé aux dons de sommes d'argent effectués au profit d'un enfant, d'un petit-enfant, d'un arrière-petit-enfant ou pour le donateur n'ayant pas d'enfant, de petit-enfant ou d'arrière-petit-enfant, au profit d'un neveu ou d'une nièce ou, par représentation, d'un petit-neveu ou d'une petite-nièce.

160

Il est précisé que, par neveu ou nièce, il convient d'entendre les seuls enfants des frères et sœurs du donateur, à l'exclusion, le cas échéant, de ceux du conjoint de ces derniers. Ainsi, sous réserve de cette condition, chaque oncle et tante peut donner à chacun de ses neveux et nièces le montant maximum en franchise de droits.

b. Age du bénéficiaire

170

Par ailleurs, le bénéficiaire du don doit être majeur c'est-à-dire âgé de 18 ans révolus ou avoir fait l'objet d'une mesure d'émancipation au jour de la transmission. A cet égard, il est précisé qu'un mineur est émancipé de plein droit par le mariage (code civil [C. civ.], art. 413-1) ou par décision du juge des tutelles (C. civ., art. 413-2, C. civ., art. 413-3 et C. civ., art. 413-4).

3. Conditions devant être réunies par le donateur

180

Il est rappelé que le donateur doit être soit :

- le père ou la mère du donataire ;

- le grand-père (branche maternelle ou paternelle) ou la grand-mère (branche maternelle ou paternelle) ;

- l'arrière-grand-père (branche maternelle ou paternelle) ou l'arrière-grand-mère (branche maternelle ou paternelle) ;

- un oncle ou une tante ou un grand-oncle ou une grande-tante. A cet égard, il est précisé que lorsque la somme d'argent donnée est prélevée sur la communauté des époux, cette libéralité sera considérée comme consentie pour sa totalité par l'oncle ou la tante pour son compte personnel, sous réserve que son conjoint n'intervienne pas comme co-donateur à la donation ou à la déclaration du don. Ainsi, sur le plan fiscal, cette libéralité bénéficiera, dans la limite prévue par la loi (cf. **I-B-4 § 200**) d'une exonération totale.

190

De plus, le donateur doit être âgé de moins de quatre-vingts ans, au jour de la transmission.

4. Montant de l'exonération

200

L'exonération de droits de mutation à titre gratuit est limitée à la transmission d'une somme d'argent d'un montant qui s'élève, pour les donations consenties à compter du 1er janvier 2012, à 31 865 €.

210

Ce montant s'apprécie pour chaque bénéficiaire à raison de la libéralité qui lui est consentie par chacun de ses parents, grands-parents, arrières-grands-parents, oncles, tantes, grands-oncles ou grandes-tantes.

Dès lors, quel que soit le nombre de donations consenties par un même donateur à un même bénéficiaire, l'avantage fiscal est limité à 31 865 € à compter du 1er janvier 2012.

En cas de pluralité de petits-neveux ou de petites-nièces venant en représentation de leur auteur, le montant se divise entre eux.

215

En présence d'une donation-partage conjonctive, c'est-à-dire lorsque les deux parents confondent leurs biens respectifs pour les partager entre leurs enfants, il y a lieu d'appliquer le bénéfice de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit (DMTG) à hauteur de 31 865 € aux seuls bénéficiaires de sommes d'argent et de la refuser aux enfants qui ne sont effectivement pas attributaires de telles sommes (RM Fromion n°107473, JO AN du 19/12/06 p.13256).

5. Cumul de l'exonération avec les abattements de droit commun

220

L'exonération des dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété se cumule avec les abattements prévus aux I, II et V de l'article 779 du CGI, à l'article 790 B du CGI et à l'article 790 D du CGI.

Ainsi, lorsqu'un don de somme d'argent est effectué en franchise de droits en application du présent dispositif, le bénéficiaire conserve le bénéfice de son abattement personnel pour des donations ultérieures consenties entre les mêmes parties.

Dans l'hypothèse où le don dépasse le montant de l'exonération, les droits de mutation à titre gratuit seront liquidés au-delà de ce montant précité dans les conditions de droit commun et en appliquant, le cas échéant, les abattements personnels.

6. Donations successives

230

L'exonération est désormais applicable tous les quinze ans entre un même donateur et un même donataire.

Exemple : Un oncle ayant consenti un don à son neveu le 19 septembre N pourra de nouveau lui consentir un don en franchise de droits à compter du 19 septembre N+15.

Pour l'application de ce dispositif, les règles fiscales relatives au rappel des donations passées depuis moins de quinze ans ne sont pas applicables.

Ainsi, un donataire ayant d'ores et déjà reçu d'un même donateur une première donation dans la limite de son abattement personnel peut bénéficier du dispositif d'exonération des dons familiaux, quelle que soit la date de la donation initiale.

Ces dons exonérés et enregistrés ou déclarés dans les conditions prévues ci-après ne seront pas pris en compte pour la liquidation des droits dus à raison des mutations à titre gratuit consenties postérieurement entre les mêmes personnes (CGI, art. 784).

7. Forme de la libéralité et formalité d'enregistrement

240

L'administration fiscale n'étant pas juge de la validité des actes, la forme de la donation n'a aucune influence sur l'exigibilité des droits de mutation à titre gratuit.

Ainsi, d'une manière générale, le régime fiscal applicable à une libéralité est le même quel que soit l'acte qui la constate (acte notarié ou acte sous seing privé, et même en l'absence d'un tel acte) les droits étant liquidés sur une déclaration de dons manuels enregistrée auprès de l'administration fiscale.

Ainsi, l'exonération est susceptible de s'appliquer quel que soit le support qui constate le don : acte notarié, acte sous seing privé c'est-à-dire réalisé entre les parties à la donation, ou déclaration de don manuel.

Dans l'hypothèse de la rédaction d'un acte de donation, notarié ou sous seing privé, c'est cet acte portant transmission qui devra faire l'objet d'un enregistrement.

250

En l'absence d'acte, le don de sommes d'argent devra faire l'objet d'une déclaration auprès de l'administration fiscale par la souscription en double exemplaire de l'imprimé n° **2731-SD** « Déclaration de dons de sommes d'argent » (CERFA n° 13427). Cet imprimé est mis à la disposition des usagers uniquement en version dématérialisée, sur le site internet www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Recherche de formulaires". Il est précisé qu'une fois rempli cet imprimé peut être adressé au service des impôts par voie postale.

Dans un souci de simplification, il est admis que, dans l'hypothèse où un don est effectué pour un montant supérieur à celui exonéré, le donataire souscrive une déclaration de don manuel sur l' imprimé n° **2735** (CERFA n° 11278), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Recherche de formulaires". Dans ce cas, une mention doit être portée dans la déclaration n° **2735** indiquant expressément que le donataire entend bénéficier du régime d'exonération prévu à l'article 790 G du CGI.

8. Délai et lieu d'enregistrement de la libéralité

260

Pour les actes notariés, le droit commun est applicable. Les notaires doivent faire enregistrer leurs actes au service des impôts dans le ressort duquel ils ont leur résidence dans un délai d'un mois à compter de leur date (CGI, art. 635, 1-1° et CGI, art. 650, 1).

270

Pour les actes sous seing privé, les actes constatant une transmission à titre gratuit de sommes d'argent ne sont pas soumis obligatoirement à la formalité de l'enregistrement. Pour le bénéfice de l'exonération en faveur des dons de sommes d'argent, ces actes devront faire l'objet d'un enregistrement au service des impôts du domicile du donataire dans un délai d'un mois à compter de la date du don.

280

Pour les déclarations de dons de sommes d'argent, la déclaration doit être déposée au service des impôts des entreprises du domicile du donataire. Cette déclaration doit être déposée dans le mois qui suit la date du don.

(290 à 310)

C. Exonération en faveur des dons à certains organismes d'intérêt général

320

Le III de l'article 16 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA) a institué une réduction d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) en faveur des redevables qui effectuent des dons à certains organismes d'intérêt général. Ce dispositif est codifié sous l'article 885-0 V bis A du CGI.

Le V de l'article 16 de la loi n° 2007-1223 précitée prévoit que les dons pris en compte pour la détermination de cette réduction d'ISF ne sont pas soumis aux droits de mutation à titre gratuit. Cette exonération est codifiée sous l'article 757 C du CGI.

L'ensemble de ces dispositions est commenté au BOI-PAT-ISF-40-40-10, auquel il convient donc de se reporter pour les commentaires relatifs à l'exonération prévue à l'article 757 C du CGI.

II. Exonérations temporaires

A. Exonération de la première transmission d'immeubles ou droits immobiliers dont les titres de propriété sont reconstitués entre le 1er octobre 2014 et le 31 décembre 2017

330

Le 8° du 2 de l'article 793 du CGI tel qu'il résulte de l'article 15 de la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015 exonère partiellement de droits de mutation à titre gratuit les immeubles et droits immobiliers, à concurrence de 30 % de leur valeur, à raison de la première mutation qui suit la reconstitution des titres de propriété y afférents, à la condition que ces titres de propriété soient constatés par un acte régulièrement transcrit ou publié entre le 1er octobre 2014 et le 31 décembre 2017.

Cette exonération partielle s'applique aux donations dans les mêmes conditions que pour les successions.

Pour plus de précisions sur les conditions d'application de cette exonération partielle, il convient de se reporter au BOI-ENR-DMTG-10-20-30-140.

B. Exonération temporaire en faveur des donations de terrains à bâtir

340

L'article 8 de la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015 prévoit, sous certaines conditions, une exonération temporaire de droits de mutation à titre gratuit (DMTG) pour les donations entre vifs, réalisées en pleine propriété et constatées par un acte authentique signé entre le 1er janvier et le 31 décembre 2015 de terrains à bâtir définis au 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI.

Ce dispositif est codifié sous l'article 790 H du CGI.

1. Champ d'application

350

Le dispositif concerne les donations entre vifs, c'est-à-dire les donations consenties entre personnes physiques vivantes, qu'elles aient ou non un lien de parenté entre elles. Les donations à cause de mort (legs testamentaires) sont donc exclues du bénéfice de cette mesure. Par ailleurs, le dispositif s'applique, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, quelle que soit la nature de la donation : donation, donation-partage, etc.

360

Seules les donations consenties en pleine propriété peuvent bénéficier du dispositif. Les donations peuvent être réalisées indivisément au profit de plusieurs donataires ou consenties indivisément par plusieurs donateurs, s'ils sont propriétaires indivis du bien ainsi donné.

Les transmissions de droits démembrés de propriété immobilière sont exclues du champ d'application de l'exonération. Le dispositif ne bénéficie donc ni aux donations en nue-propriété avec réserve d'usufruit, ni aux donations d'usufruit de terrains à bâtir.

Il est, en outre, précisé que les transmissions concomitantes ou successives, par un donateur de la nue-propriété d'un terrain à bâtir à un premier donataire et de l'usufruit de ce même bien immobilier à un second donataire ne peuvent être considérées comme une donation en pleine propriété du terrain à bâtir. Ces donations sont placées hors du champ d'application de l'exonération de DMTG prévue à l' article 790 H du CGI.

370

La donation doit porter sur un terrain à bâtir au sens du 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI.

Sont considérés comme terrains à bâtir, les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un plan local d'urbanisme, d'une carte communale opposable aux tiers, d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu, ou des dispositions de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme. Cette définition inclut les terrains pour lesquels les documents d'urbanisme prévoient qu'une construction est possible au moment de la donation, y compris ceux pour lesquels la constructibilité est limitée mais à l'exclusion de ceux pour lesquels la constructibilité est subordonnée à une modification préalable de ces documents.

Pour plus de précisions sur la définition des terrains à bâtir, il convient de se référer aux commentaires figurant au BOI-TVA-IMM-10-10-10-20 au I-A § 10 à 120.

Il est précisé que les donations en pleine propriété de parts ou d'actions de sociétés, notamment de sociétés civiles immobilières, détenant des terrains à bâtir au sens du 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI sont exclues du dispositif.

380

Les donations doivent être constatées par acte authentique signé entre le 1er janvier 2015 et le 31 décembre 2015.

2. Conditions d'application

390

L'exonération de DMTG prévue à l'article 790 H du CGI est subordonnée à la condition que l'acte de donation contienne l'engagement par le donataire, pris pour lui et ses ayants cause, de réaliser et d'achever des locaux neufs à usage d'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acte.

L'acte doit donc mentionner expressément cet engagement.

Dans l'hypothèse d'une indivision, il est précisé que l'engagement de réaliser et d'achever des locaux neufs à usage d'habitation doit être pris par chacun des coïndivisaires.

400

L'ayant cause mentionné au **II-B-2 § 390** désigne toute personne qui détient des droits de son auteur, le donataire, et qui agit en tant que son successeur à titre particulier ou universel.

L'ayant cause se trouve ainsi placé dans la même situation juridique que son auteur pour avoir repris ses droits.

410

Les locaux neufs à usage d'habitation mentionnés au **II-B-2 § 390** s'entendent des immeubles à usage d'habitation dont la construction a été achevée et qui n'ont jamais été habités, ni utilisés sous quelque forme que ce soit.

420

Par ailleurs, l'exonération de DMTG prévue à l'article 790 H du CGI est également subordonnée à la condition que le donataire ou, le cas échéant, ses ayants cause justifient, à l'expiration du délai de quatre ans, de la réalisation et de l'achèvement des locaux destinés à l'habitation.

Une absence de justification entraîne la remise en cause de l'exonération dont a bénéficié la transmission à titre gratuit du terrain à bâtir en pleine propriété et, par suite, l'exigibilité du complément de DMTG (cf. II-B-4 § 510 et suivants).

430

La date d'achèvement des locaux neufs à usage d'habitation s'entend de celle à laquelle l'état d'avancement des travaux de construction est tel qu'il permet une utilisation du local conforme à l'usage prévu, c'est-à-dire, s'agissant d'une construction affectée à l'habitation, lorsqu'elle est habitable et utilisée à des fins personnelles ou familiales.

La preuve de l'achèvement de la construction des locaux neufs à usage d'habitation peut être apportée par la déclaration d'achèvement et de la conformité des travaux prévue à l'article L.462-1 du code de l'urbanisme.

3. Montant de l'exonération

440

L'exonération s'applique, dans la limite de la valeur déclarée des terrains à bâtir, à concurrence de :

- 100 000 € en cas de donation consentie au profit d'un descendant ou ascendant en ligne directe, du conjoint ou du partenaire lié par un pacte civil de solidarité ;

- 45 000 € en cas de donation consentie au profit d'un frère ou d'une sœur ;

- 35 000 € en cas de donation consentie au profit d'une autre personne.

450

L'exonération s'applique dans la limite de la valeur déclarée des terrains à bâtir.

Ainsi, en cas de rehaussement par l'administration fiscale de la valeur déclarée du bien transmis, et dans l'hypothèse où le montant d'exonération n'aurait pas été intégralement utilisé par le donataire, la valeur ainsi rehaussée ne saurait ouvrir droit à un complément d'exonération. Il en est ainsi, en cas de rehaussement, lorsque la valeur déclarée du bien est inférieure au montant d'exonération auquel pouvait prétendre le donataire compte tenu, d'une part, de son lien de parenté avec le donateur, d'autre part, du montant de l'exonération que les parties à l'acte ont, le cas échéant, entendu librement consentir (donateur) et dûment accepter (donataire) lors de la donation (cf. II-B-5 § 540 et suivants).

460

Par ailleurs, en sus du plafond d'exonération mentionné au **II-B-3 § 440** variable en fonction du lien de parenté entre le donateur et le donataire, s'applique également un plafond global de 100 000 € pour l'ensemble des donations consenties par un même donateur en application des dispositions de l' article 790 H du CGI.

470

Le plafond global de 100 000 € s'apprécie donc au niveau du donateur, au regard de l'ensemble des donations que ce dernier a consenties sous les dispositions prévues à l'article 790 H du CGI.

480

Ce plafond global de 100 000 € par donateur est distinct de celui, également fixé à 100 000 € prévu à l'article 790 I du CGI (pour plus de détails sur le dispositif prévu à l'article prévu à l'article 790 I du CGI, se reporter au II-C § 560 et suivants). Les deux dispositifs et les deux plafonds globaux d'exonération prévus par les articles 790 H et 790 I du CGI peuvent donc se cumuler pour un même donateur.

En pratique, les parties devront mentionner dans l'acte de donation le montant d'exonération appliqué, conformément aux dispositions de l'article 790 H du CGI et selon la volonté des parties à l'acte. Ce montant est fixé :

- dans la limite de la valeur déclarée des biens ;

- dans la limite des plafonds mentionnés au **II-B-3 § 440**, variables en fonction du lien de parenté entre le donateur et le donataire ;

- et dans la limite du plafond global de 100 000 € par donateur mentionné au **II-B-3 § 460**.

Par ailleurs, l'acte pourra, à titre informatif, également mentionner le solde du plafond global d'exonération restant « disponible » pour toute donation ultérieure éventuellement consentie par le même donateur en application du dispositif prévu à l'article 790 H du CGI.

490

Il est précisé, qu'en cas de donation-partage avec soulte, l'exonération de DMTG prévue à l'article 790 H du CGI bénéficie au donataire qui reçoit le terrain à bâtir et sur lequel il prend expressément dans ce même acte l'engagement pour lui et ses ayants cause de réaliser et d'achever des locaux neufs destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acte.

500

Dans chacun des exemples suivants, il est précisé qu'aucune donation antérieure n'a été consentie par un même donateur à un même donataire au cours des quinze années précédant chacune des donations.

Exemple 1: Cas de donations successives

Par actes authentiques du 01/01/2015, du 01/02/2015 et 01/03/2015, M. D consent respectivement à chacun de ses trois enfants A, B et C des donations en pleine propriété de terrains à bâtir d'une valeur vénale de 60 000 € pour A et B et de 200 000 € pour C.

1er cas : les parties conviennent d'appliquer successivement les montants d'exonération maximum à chaque donation jusqu'à « épuisement », dans la limite de l'abattement global de 100 000 € par donateur.

L'assiette des DMTG au titre de chacune des donations s'établit comme suit :

- Pour A : la donation du 01/01/2015 est exonérée en totalité, soit à hauteur de 60 000 € correspondant à la limite de la valeur déclarée du bien. Il n'y a pas de DMTG à payer. L'acte de donation doit mentionner le solde du plafond global d'exonération « disponible » au titre du dispositif prévu à l'article 790 H du CGI pour les donations éventuelles futures consenties par M. D, soit 40 000 € (100 000 € - 60 000 €).

- Pour B : la donation du 01/02/2015 est exonérée à hauteur de 40 000 € correspondant au solde du plafond global d'exonération « disponible » de 40 000 € au titre du dispositif prévu à l'article 790 H du CGI. Le reliquat de l'assiette taxable aux DMTG s'élève donc à 20 000 € (soit 60 000 € - 40 000 €), avant tout abattement personnel prévu à l'article 779 du CGI. La liquidation des DMTG sur ce reliquat d'assiette est réalisée dans les conditions de droit commun.

- Pour C : la donation du 01/03/2015 ne peut bénéficier de l'exonération partielle de DMTG prévue par l'article 790 H du CGI, le plafond global d'exonération de 100 000 € ayant été « épuisé » lors des deux précédentes donations consenties par M. D (soit 60 000 € + 40 000 €). L'assiette taxable aux DMTG s'élève à 200 000 € avant tout abattement personnel prévu à l'article 779 du CGI. La liquidation des DMTG sur cette assiette est réalisée dans les conditions de droit commun.

2ème cas : les parties aux actes conviennent que chaque enfant donataire bénéficie du même montant d'exonération, soit environ 33 333 € (100 000 €/ 3), dans la limite de l'abattement global de 100 000 € par donateur.

L'assiette des DMTG au titre de chacune des donations s'établit comme suit :

- Pour A : la donation du 01/01/2015 est exonérée à hauteur de 33 333 € (arrondis). Les DMTG sont liquidés, dans les conditions de droit commun, sur la base de 60 000 € - 33 333 €, soit 26 667 €, avant tout abattement personnel prévu à l'article 779 du CGI. L'acte de donation doit mentionner le solde du plafond global d'exonération « disponible » au titre du dispositif prévu à l' article 790 H du CGI, soit 66 667 € (100 000 € - 33 333 €) ;

- Pour B : la donation du 01/02/2015 est exonérée à hauteur de 33 333 € (arrondis). Les DMTG sont liquidés, dans les conditions de droit commun, sur la base de 60 000 € - 33 333 €, soit 26 667 €, avant tout abattement personnel prévu à l'article 779 du CGI. L'acte de donation doit mentionner le solde du plafond global d'exonération « disponible » au titre du dispositif prévu à l'article 790 H du CGI, soit 33 334 € (66 667 € - 33 333 €) ;

- Pour C : la donation du 01/03/2015 est exonérée à hauteur de 33 334 € (arrondis). Les DMTG sont liquidés, dans les conditions de droit commun, sur la base de (200 000 € - 33 334 €), soit 166 666 €, avant tout abattement personnel prévu à l'article 779 du CGI. L'acte de donation doit mentionner que le plafond global d'exonération de 100 000 € par donateur prévu à l'article 790 H du CGI, est épuisé (33 334 € - 33 334 € = 0 €).

Exemple 2 : Cas d'une donation au profit de deux bénéficiaires n'ayant pas le même lien de parenté avec le donateur.

Par acte authentique du 01/01/2015, M. V consent à son neveu W une donation d'un terrain à bâtir d'une valeur vénale de 100 000 € et, à sa fille X, une donation d'un terrain à bâtir d'une valeur vénale de 50 000 €, soit une masse de biens transmis d'un montant total de 150 000 €.

L'assiette des DMTG au titre de chacune des donations s'établit comme suit :

- Pour W, au regard de son lien de parenté avec M. V, peut bénéficier d'un montant d'exonération de 35 000 €. La masse taxable aux DMTG est de 65 000 € (soit 100 000 € - 35 000 €), avant tout abattement personnel prévu à l'article 779 du CGI. La liquidation des DMTG sur cette assiette (65 000 €) est réalisée dans les conditions de droit commun. L'acte de donation doit mentionner le solde du plafond global d'exonération « disponible » au titre du dispositif prévu à l'article 790 H du CGI, soit 65 000 € (100 000 € - 35 000 €).

- Pour X, au regard de son lien de parenté avec M. V, pourrait bénéficier d'un montant d'exonération de 100 000 € limitée à la valeur déclarée du bien transmis, soit 50 000 € au cas d'espèce. Dans cette situation, la donation est totalement exonérée. Sous le plafond de 100 000 € dont il dispose, M. V, et dans le cas où il choisit de faire bénéficier la donation consentie à W de 35 000 € d'exonération (exonération maximale en fonction du lien de parenté), peut encore disposer de 65 000 € pour d'autres donations. Ainsi, une donation de 50 000 € à sa fille, X, ne sature ni le plafond spécifique applicable en fonction du lien de parenté, ni le plafond global dont dispose M. V. L'acte de donation doit mentionner le solde du plafond global d'exonération « disponible » au titre du dispositif prévu à l'article 790 H du CGI pour les donations éventuelles futures consenties par M.V, soit 15 000 € [65 000 € (reliquat suite à la donation à W) - 50 000 € (montant exonéré de la donation à X)].

4. Remise en cause de l'exonération

510

Le bénéfice des dispositions de l'article 790 H du CGI est subordonné au respect des conditions mentionnées au II-B-2 § 390 et suivants.

En cas de non-respect des conditions prévues à l'article 790 H du CGI, conformément au I de l'article 1840 G ter du CGI, le donataire ou, le cas échéant, ses ayants cause, deviennent redevables du complément de DMTG, assortis de l'intérêt de retard au taux de 0,40 % prévu par l'article 1727 du CGI, décompté du 1er jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de l'enregistrement de l'acte.

520

Par ailleurs, en cas de non-respect des conditions prévues à l'article 790 H du CGI, le III de l'article 1840 G ter du CGI prévoit l'application d'un droit complémentaire de 15 % du montant des droits exigibles, hors intérêts de retard.

Le deuxième alinéa du III de l'article 1840 G ter du CGI prévoit toutefois que ce droit complémentaire n'est pas applicable en cas de licenciement, d'invalidité correspondant aux 2° et 3° de l'article L.341-4 du code de la sécurité sociale, de décès du donataire ou de l'une des personnes soumises à imposition commune avec lui ou lorsque le donataire ne respecte pas les conditions mentionnées à l'article 790 H du CGI en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté.

530

Les circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté du donateur et de ses ayants cause correspondent à des cas dits « de force majeure ».

Constitue un cas de force majeure d'après la jurisprudence de la Cour de cassation, tout événement imprévisible, insurmontable et totalement étranger au donataire ou, le cas échéant, à ses ayants cause, à la condition qu'il ait un lien de causalité directe avec le non-respect de l'engagement. A titre d'exemples, peuvent constituer un cas de force majeure après la transmission à titre gratuit du terrain à bâtir : la contestation par voie contentieuse de la légalité du permis de construire, la mise en liquidation de l'entreprise chargée de construire les locaux à usage d'habitation, le recensement de la commune, sur laquelle est cadastré le terrain à bâtir, en état de catastrophe naturelle par arrêté publié au Journal officiel.

La question de savoir si l'on se trouve en présence d'un cas de force majeure est une question de fait qui ne peut être résolue qu'après examen de l'ensemble des circonstances propres à chaque situation.

5. Précisions diverses

540

Le dispositif prévu à l'article 790 H du CGI est constitutif d'une exonération attachée à un bien donné dont le montant est déterminé en fonction du lien de parenté entre le donateur et le donataire et en tenant compte du plafond global d'exonération par donateur de 100 000 €.

Il ne fait donc pas obstacle à l'application, le cas échéant, des abattements prévus à l'article 779 du CGI, à l'article 790 B du CGI, à l'article 790 D du CGI, à l'article 790 E du CGI et à l'article 790 F du CGI.

Ainsi, lorsqu'une donation d'un terrain à bâtir est effectuée en franchise de DMTG en application du dispositif prévu à l'article 790 H du CGI (ex : cas d'une donation d'un terrain à bâtir à son enfant d'une valeur de 80 000 €), le bénéficiaire conserve le bénéfice de son abattement personnel pour des donations ultérieures consenties entre les mêmes parties.

Dans l'hypothèse où la valeur du bien donné excède le montant de l'exonération, les DMTG sont liquidés sur la base restant à taxer dans les conditions de droit commun et en appliquant, le cas échéant, les abattements personnels.

550

Il est précisé que l'application des dispositions de l'article 790 H du CGI ne fait pas obstacle à l'application de l a règle dite du « rappel fiscal » prévue à l'article 784 du CGI qui impose le rappel des donations antérieures consenties à titre gratuit.

Ainsi, il est rappelé que les parties sont tenues de faire connaître, dans l'acte de la donation bénéficiant des dispositions de l'article 790 H du CGI, l'existence et le montant des donations antérieurement consenties, sous quelque *forme* que ce *soit*, par le donateur au(x) donataire(s) ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation et la date d'enregistrement de ces actes.

Dans ce cas, et sans préjudice de l'application de l'exonération prévue à l'article 790 H du CGI, la perception des DMTG s'effectue en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans. Pour l'application du tarif progressif, il y a lieu de considérer ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie aux DMTG comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Par ailleurs, les donations de terrains à bâtir qui bénéficient d'une exonération prévue à l'article 790 H du CGI sont également soumises à la règle du rappel fiscal pour la fraction de leur valeur taxable.

C. Exonération temporaire en faveur des donations d'immeubles neufs à usage d'habitation

560

L'article 8 de la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015 prévoit, sous certaines conditions, une exonération temporaire de droits de mutation à titre gratuit (DMTG) pour les donations entre vifs, réalisées en pleine propriété d'immeubles neufs à usage d'habitation pour lesquels un permis de construire a été obtenu entre le 1er septembre 2014 et le 31 décembre 2016 constatées par un acte authentique signé au plus tard dans les trois ans suivant l'obtention de ce permis.

Ce dispositif est codifié sous l'article 790 I du CGI.

1. Champ d'application

570

Le dispositif concerne des donations entre vifs, c'est-à-dire des donations consenties entre personnes physiques vivantes, qu'elles aient ou non un lien de parenté entre elles. Les donations à cause de mort (legs testamentaires) sont donc exclues du bénéfice de cette disposition (cf. II-B-1-§ 350).

580

Seules les donations consenties en pleine propriété peuvent bénéficier du dispositif. Pour plus de précisions sur la notion de donations consenties en pleine propriété, il convient de se reporter au II-B-1-§ 360).

590

Il est précisé que les donations en pleine propriété de parts ou d'actions de sociétés, notamment de sociétés civiles immobilières détenant des immeubles neufs à usage d'habitation sont exclues du dispositif.

600

La donation doit porter sur un immeuble neuf à usage d'habitation qui s'entend de celui dont la construction a été achevée et qui n'a jamais été habité ni utilisé sous quelque forme que ce soit.

610

La donation doit être constatée par acte authentique signé à compter du 1er janvier 2015 et au plus tard dans les trois ans de l'obtention du permis de construire, laquelle devant être intervenue entre le 1er septembre 2014 et le 31 décembre 2016.

2. Conditions d'application

620

L'exonération de DMTG prévue à l'article 790 I du CGI concerne les donations en pleine propriété d'immeubles neufs à usage d'habitation pour lesquels un permis de construire a été obtenu entre le 1 er septembre 2014 et le 31 décembre 2016.

A cet égard, les parties devront indiquer dans l'acte de donation la date d'obtention du permis de construire afférent à l'immeuble.

630

L'exonération de DMTG est subordonnée à la condition, d'une part, que l'acte constatant la donation soit appuyé de la déclaration attestant l'achèvement et la conformité des travaux prévue à l'article L.462-1 du code de l'urbanisme, d'autre part, que l'immeuble neuf à usage d'habitation n'ait jamais été occupé ou utilisé sous quelque forme que ce soit au moment de la donation.

Le non-respect de ces conditions prévues par l'article 790 I du CGI entraîne la remise en cause de l'exonération dont a bénéficié la transmission à titre gratuit de l'immeuble neuf à usage d'habitation en pleine propriété et par suite, l'exigibilité du complément de DMTG (cf. **II-C-4 § 700 et suivants**).

3. Montant de l'exonération

640

Le montant de l'exonération s'applique, dans la limite de la valeur déclarée des immeubles à usage d'habitation, à concurrence de :

- 100 000 € en cas de donation consentie au profit d'un descendant ou ascendant en ligne directe du conjoint ou du partenaire lié par un pacte civil de solidarité ;

- 45 000 € en cas de donation consentie au profit d'un frère ou d'une sœur ;

- 35 000 € en cas de donation consentie au profit d'une autre personne.

650

L'exonération s'applique dans la limite de la valeur déclarée des immeubles à usage d'habitation. Le montant de l'exonération qui bénéficie au donataire ne peut donc excéder la valeur déclarée dans l'acte du bien transmis.

A cet égard, il est également précisé, qu'en cas de rehaussement de l'administration fiscale de la valeur du bien transmis, et dans l'hypothèse où le montant d'exonération n'avait pas été intégralement utilisé par le donataire, la valeur ainsi rehaussée ne saurait ouvrir droit à un complément d'exonération (cf. II-B-3-§ 450).

660

Par ailleurs, en sus du plafond d'exonération mentionné au **II-C-3 § 640** variable en fonction du lien de parenté entre le donateur et le donataire, s'applique également un plafond global de 100 000 € pour l'ensemble des donations consenties par un même donateur en application des dispositions de l' article 790 I du CGI.

670

Le plafond global de 100 000 € s'apprécie donc au niveau du donateur, au regard de l'ensemble des donations que ce dernier a consenties sous les dispositions prévues à l'article 790 I du CGI.

680

Ce plafond global de 100 000 € par donateur est distinct du plafond global de 100 000 € prévu à l' article 790 H du CGI (pour plus de détails sur le dispositif prévu à l'article 790 H du CGI, se reporter au II-B § 350 et suivants). Les deux dispositifs et les deux plafonds globaux d'exonération prévus aux articles 790 H et 790 I du CGI peuvent donc se cumuler pour un même donateur.

En pratique, les parties devront mentionner dans l'acte de donation le montant d'exonération qui a été appliqué conformément aux dispositions de l'article 790 I du CGI et selon la volonté des parties à l'acte. Ce montant est fixé :

- dans la limite de la valeur déclarée des biens ;

- dans la limite des plafonds mentionnés au **II-C-3 § 640**, variables en fonction du lien de parenté entre le donateur et le donataire ;

- et dans la limite du plafond global de 100 000 € par donateur mentionné au **II-C-3 § 660**.

Par ailleurs, l'acte devra également mentionner le solde du plafond global d'exonération restant « disponible » pour toute donation ultérieure éventuellement consenties par le même donateur en application du dispositif prévu à l'article 790 I du CGI.

690

Pour l'établissement de l'assiette des DMTG, il convient de se reporter aux exemples du II-B-3 § 500.

4. Remise en cause de l'exonération

700

Le bénéfice des dispositions de l'article 790 I du CGI est subordonné au respect des conditions mentionnées au II-C-2 § 620 et suivants.

710

En cas de non-respect des conditions prévues à l'article 790 I du CGI conformément au I de l'article 1840 G ter du CGI, le donataire devient redevable du complément de DMTG, assortis de l'intérêt de retard au taux de 0,40% prévu par l'article 1727 du CGI , décompté du 1er jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de l'enregistrement de l'acte.

Par ailleurs, le III de l'article 1840 G ter du CGI prévoit également l'application d'un droit complémentaire de 15 % du montant des droits exigibles, hors intérêts de retard.

Le deuxième alinéa du III de l'article 1840 G ter du CGI stipule toutefois que ce droit complémentaire n'est pas applicable en cas de licenciement, d'invalidité correspondant aux 2° et 3° de l'article L.341-4 du code de la sécurité sociale, de décès du donataire ou de l'une des personnes soumises à imposition commune avec lui ou lorsque le donataire ne respecte pas les conditions mentionnées à l' article 790 I du CGI en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté.

Sur cette notion de circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté, il convient de se reporter au II-B-4 § 530.

5. Précisions diverses

720

Le dispositif prévu à l'article 790 I du CGI est constitutif d'une exonération attachée à un bien donné dont le montant est déterminé en fonction du lien de parenté entre le donateur et le donataire et en tenant compte du plafond global d'exonération par donateur de 100 000 €.

L'ensemble des précisions apportées au II-B-5 § 540 et suivants sont applicables *mutadis mutandis* au dispositif prévu à l'article 790 I du CGI.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 02/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3362-PGP.html/identifiant=BOI-ENR-DMTG-20-20-20-20150513