RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-20-30-100-20190502
Date de publication : 02/05/2019

ENR - Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles - Successions - Champ d'application des droits de mutation par décès - Exonération en raison de la nature des biens transmis - Première transmission à titre gratuit d'un immeuble acquis neuf entre le 1er août et le 31 décembre 1995

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles
Titre 1 : Successions
Chapitre 2 : Champ d'application des droits de mutation par décès : exonérations et régimes spéciaux
Section 3 : Exonérations en raison de la nature des biens transmis
Sous-section 10 : Première transmission à titre gratuit d'un immeuble acquis neuf entre le 1er août et le 31 décembre 1995

Sommaire :

I. Champ d'application du régime de faveur
A. Biens concernés par le dispositif
1. Immeubles acquis neufs
2. Date d'acquisition des biens
3. Date d'achèvement de l'immeuble
4. Affectation de l'immeuble
5. Non-cumul des dispositions du 5° du 2 de l'article 793 du CGI avec les réductions prévues en matière d'impôt sur le revenu
B. Transmissions à titre gratuit concernées par la mesure
II. Modalités d'application de l'exonération
A. Engagement d'affectation à l'habitation par le bénéficiaire de la transmission
B. Conséquence du non-respect de l'engagement d'affectation à l'habitation
III. Portée de l'exonération
A. La règle du non-rappel des donations passées depuis plus de quinze ans est applicable
B. Sort des dettes contractées pour l'achat de biens exonérés
C. Forfait mobilier
IV. Obligations des parties
A. Obligations déclaratives des parties dans l'acte
B. Pièces justificatives
V. Entrée en vigueur

1

L'article 21 de la loi n° 95-885 du 4 août 1995 de finances rectificative pour 1995 et le II de l'article 23 de la loi n° 95-885 du 4 août 1995 de finances rectificative pour 1995 instituent, sous certaines conditions, une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en faveur de la première transmission d'immeubles achevés avant le 31 décembre 1994 et acquis neufs par acte authentique signé entre le 1er août 1995 et le 31 décembre 1995.

Ces dispositions sont codifiées au 5° du 2 de l'article 793 du code général des impôts (CGI) et à l' article 793 ter du CGI.

Le décret n° 96-280 du 27 mars 1996 pris pour l'application du 5° du 2 de l'article 793 du code général des impôts et complétant l'annexe II à ce code précise les modalités d'application de ce dispositif et notamment les obligations déclaratives incombant aux redevables et les pièces justificatives à fournir lors de l'enregistrement de ces transmissions (CGI, ann. II, art. 294 A).

I. Champ d'application du régime de faveur

A. Biens concernés par le dispositif

10

Les biens susceptibles de bénéficier du régime de faveur sont les immeubles achevés avant le 31 décembre 1994 et acquis neufs entre le 1er août et le 31 décembre 1995 qui ont été exclusivement affectés de manière continue à l'habitation principale depuis l'acquisition jusqu'au décès, en cas de succession, ou pendant une durée minimale de deux ans, en cas de donation, et pour lesquels l'acquéreur n'a pas bénéficié des réductions d'impôts prévues en matière d'impôt sur le revenu pour l'investissement locatif neuf (dispositif « Quilès-Méhaignerie ») ou pour l'investissement immobilier neuf dans les départements et collectivités d'outre mer (DOM-COM).

1. Immeubles acquis neufs

20

Un immeuble acquis neuf est un immeuble dont l'acquisition est postérieure à la date d'achèvement des travaux et qui n'a fait l'objet d'aucune utilisation depuis sa construction.

Par suite, lorsque des immeubles ont été donnés à bail par des promoteurs-constructeurs entre la date d'achèvement et celle de leur première cession, cette occupation s'oppose à l'application du régime de faveur.

Cela étant, il est admis que le régime en cause s'applique aux immeubles utilisés temporairement comme « appartements-témoins » dès lors que leur utilisation s'est limitée à cet usage et qu'ils n'ont, par ailleurs, fait l'objet d'aucune convention de location.

En outre, le présent dispositif ne s'applique ni aux immeubles acquis en l'état futur d'achèvement, ni aux terrain à bâtir, ni aux parts de sociétés de gestion ou d'investissement immobilier (SCI, SCPI, SII).

En revanche, il s'applique aux parts des sociétés mentionnées à l'article 1655 ter du CGI dont les associés sont réputés être directement propriétaires des logements correspondant à leurs droits dans la société.

Enfin, il est admis que le régime de faveur s'applique aux opérations portant sur des immeubles ayant fait l'objet d'une rénovation lourde ou d'une réhabilitation exceptionnelle, achevés avant le 31 décembre 1994 et acquis entre le 1er août 1995 et le 31 décembre 1995 sous le régime de la TVA immobilière. Ces opérations qui impliquent la reprise totale ou importante des structures intérieures, parfois assorties d'additions de constructions ou de modifications des aspects extérieurs de l'immeuble peuvent être, sur le plan fiscal, assimilées à de véritables opérations de construction.

2. Date d'acquisition des biens

30

Les immeubles acquis neufs visés par la loi sont ceux qui font l'objet d'une acquisition par acte authentique signé entre le 1er août 1995 et le 31 décembre 1995 inclus.

Le régime de faveur n'est donc pas applicable aux immeubles construits ou rénovés par leur propriétaire ou par un tiers pour le compte de celui-ci et qui ne font pas l'objet d'une acquisition en tant qu'immeuble bâti.

Par ailleurs, dans l'hypothèse d'une acquisition d'immeuble réalisée par la souscription de parts représentatives d'immeubles émises par des sociétés mentionnées à l'article 1655 ter du CGI, sous la forme d'un acte sous seing privé, la preuve de la date d'acquisition résulte de la production de l'acte de souscription des droits sociaux ayant acquis date certaine.

3. Date d'achèvement de l'immeuble

40

Les immeubles acquis neufs susceptibles de bénéficier du régime de faveur sont ceux pour lesquels la déclaration d'achèvement des travaux a été déposée avant le 31 décembre 1994 à la mairie de la commune sur le territoire de laquelle l'immeuble concerné a été édifié.

4. Affectation de l'immeuble

50

Le 5° du 2 de l'article 793 du CGI réserve le bénéfice du régime de faveur aux seuls immeubles qui auront été exclusivement affectés de manière continue à l'habitation principale pendant une durée minimale de deux ans à compter de leur acquisition.

Cette condition n'est toutefois pas opposable en cas de décès de l'acquéreur dans ce délai.

Le délai de deux ans se décompte de quantième à quantième selon les règles de calcul des délais applicables en matière de droits d'enregistrement.

La notion d'habitation principale doit s'entendre comme en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôts directs locaux.

Il s'agit donc, d'une manière générale, du logement dans lequel une personne réside habituellement et effectivement avec sa famille.

Pour l'application du dispositif, sont considérées également comme étant affectées à l'habitation principale les dépendances immédiates du logement (caves, greniers, terrasses, buanderies etc.).

L'exemption prévue par le 5° du 2 de l'article 793 du CGI s'étend aux terrains sur lesquels sont édifiées les nouvelles constructions à concurrence d'une superficie de 2 500 m² s'il s'agit d'une

maison individuelle et à concurrence de la superficie couverte par les constructions, leurs cours et jardins, s'il s'agit d'un immeuble collectif.

La condition d'affectation à l'habitation principale peut être remplie par l'acquéreur lui-même ou par toute autre personne qui bénéficie d'une autorisation d'occuper le logement, à la condition que cette dernière en fasse son habitation principale (location, mise à la disposition gratuite d'un membre de la famille de l'acquéreur, etc.).

60

Dès lors, ne peuvent être regardés comme affectés exclusivement à l'habitation principale :

- les locaux à usage industriel, commercial ou professionnel ;

- les locaux à usage mixte ;

- les logements servant de résidences secondaires ;

- les garages et emplacements de stationnement (il est toutefois admis que ces biens bénéficient des allègements prévus par le 5° du 2 de l'article 793 du CGI s'ils ont été acquis et sont transmis dans le même acte que le logement lui-même et répondent, bien entendu, aux autres conditions du dispositif, notamment celles relatives au caractère neuf de l'immeuble ainsi qu'à ses dates d'acquisition et d'achèvement) ;

- les logements inoccupés. Dans ce dernier cas, la condition d'affectation de l'immeuble sera toutefois considérée comme remplie si la période d'inoccupation correspond aux délais d'usage locaux nécessaires à la mise en location des biens.

5. Non-cumul des dispositions du 5° du 2 de l'article 793 du CGI avec les réductions prévues en matière d'impôt sur le revenu

70

Il résulte du quatrième alinéa du 5° du 2 de l'article 793 du CGI que l'exonération de droits de mutation à titre gratuit ne s'applique pas aux immeubles pour lesquels l'acquéreur a bénéficié des réductions d'impôt pour investissement immobilier locatif prévu à l'article 199 undecies du CGI (périmé) ou pour investissement immobilier neuf dans les DOM-COM (CGI, art. 199 undecies A).

Cela étant, en cas d'acquisition en indivision d'un bien immobilier neuf, il est admis que chaque coïndivisaire puisse opter, au prorata de ses droits dans l'indivision, pour l'un des dispositifs précités. Dans cette hypothèse, la quote-part indivise du bien appartenant à chaque indivisaire, qui aura rempli l'ensemble des conditions posées par le 5° du 2 de l'article 793 du CGI, bénéficiera de l'exonération.

B. Transmissions à titre gratuit concernées par la mesure

80

Le dispositif s'applique à la première transmission à titre gratuit depuis l'acquisition originaire d'immeubles visés supra (I-A-1 à 4 § 20 et suivants).

L'exonération trouve à s'appliquer qu'il s'agisse de la première mutation entre vifs (donation, donation-partage) ou de la première mutation par décès.

Par ailleurs, l'exonération s'applique quel que soit le lien de parenté existant entre le donateur ou le défunt et le bénéficiaire de la transmission et même en l'absence d'un tel lien.

Si la première mutation à titre gratuit n'a pas bénéficié de l'exonération, le bénéfice de l'exemption n'est pas reportable sur les transmissions ultérieures des mêmes biens.

II. Modalités d'application de l'exonération

A. Engagement d'affectation à l'habitation par le bénéficiaire de la transmission

90

L'exonération est subordonnée à la condition que le donataire, l'héritier ou le légataire prenne l'engagement de ne pas affecter les immeubles à un autre usage que l'habitation pendant une durée minimale de trois ans à compter de la transmission à titre gratuit.

Si le bien fait l'objet d'une nouvelle mutation (à titre onéreux ou à titre gratuit) dans les trois ans qui suivent la première transmission à titre gratuit, l'engagement d'affectation à l'habitation devra être pris par le nouveau propriétaire pour la période d'affectation restant à couvrir.

La condition d'affectation à l'habitation (principale ou non) peut être remplie directement par le propriétaire de l'immeuble ou par toute autre personne autorisée à occuper le logement (locataire, membre de la famille ou tiers disposant gratuitement de l'immeuble etc.).

La durée de cet engagement est indépendante de celle de l'obligation d'affectation de l'immeuble à l'habitation principale de l'acquéreur ou de l'occupant prévue ci-dessus, I-A-4 § 50 et suivants.

B. Conséquence du non-respect de l'engagement d'affectation à l'habitation

100

En cas de nouvelle mutation à titre gratuit ou à tire onéreux dans les trois ans qui suivent la première transmission à titre gratuit, l'absence de prise d'engagement de maintien de l'affectation du bien à l'habitation par les nouveaux propriétaires entraîne la remise en cause de l'exonération dont a bénéficié la première transmission à titre gratuit.

De même, le non-respect de l'engagement d'affectation à l'habitation par le ou les bénéficiaires de la transmission ou leurs ayants cause, à un moment quelconque au cours du délai de trois ans, entraîne l'exigibilité du complément de droits de mutation à titre gratuit, dont la mutation initiale a été exonérée, majoré de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

Par ailleurs, l'affectation des immeubles à un usage mixte entraîne la déchéance du régime de faveur au prorata de la fraction de l'immeuble affectée à un usage autre que l'habitation.

Le complément de droits de mutation à titre gratuit et l'intérêt de retard doivent être supportés par le donataire, l'héritier ou le légataire qui a bénéficié de l'exonération lors de la liquidation des droits de la première transmission à titre gratuit du bien.

En cas de décès du bénéficiaire de l'exonération dans les trois années qui suivent la première transmission à titre gratuit, le rappel des droits et l'intérêt de retard sont dus par ses successibles.

III. Portée de l'exonération

110

Le 5° du 2 de l'article 793 du CGI exonère de droits la première mutation à titre gratuit des immeubles répondant aux conditions exposées ci-avant.

Cependant, en application des dispositions du II de l'article 23 de la loi n° 95-885 du 4 août 1995 de finances rectificative pour 1995, codifié à l'article 793 ter du CGI, cette exonération est plafonnée à 46 000 € par part reçue par chacun des donataires, héritiers ou légataires.

Ce plafond spécifique se cumule avec les abattements de droit commun. Toutefois, le montant de l'exonération est calculé sur la valeur de l'immeuble ou de la quote-part revenant au bénéficiaire de la mutation, avant application des abattements. Seule la fraction taxable desdits biens bénéficiera éventuellement des abattements de droit commun, si ceux-ci n'ont pas déjà été utilisés.

Pour l'application du plafonnement de 46 000 €, il est tenu compte de l'ensemble des transmissions à titre gratuit consenties par une même personne à un même bénéficiaire, en vertu des dispositions prévues aux 4°, 5° et 6° du 2 de l'article 793 du CGI.

Il s'agit donc d'un plafond commun à l'ensemble des dispositifs d'exonération de droits de mutation à titre gratuit applicable à la première transmission des acquisitions d'immeubles concernés.

Ainsi, lorsqu'une personne transmet plusieurs immeubles acquis dans les conditions ouvrant droit à l'une des exonérations prévues aux 4°, 5° et 6° du 2 de l'article 793 du CGI, l'abattement est limité globalement à 46 000 € pour chaque bénéficiaire, à raison des transmissions qui lui sont consenties par la même personne.

Dès lors, quels que soient le nombre de mutations consenties entre les mêmes personnes et la valeur des biens transmis, l'avantage est limité à 46 000 €.

En revanche, lorsque les biens sont transmis à des personnes différentes, chaque bénéficiaire dispose d'un abattement de 46 000 €. De même, une même personne peut bénéficier de plusieurs abattements au titre de biens qui lui sont transmis par des personnes différentes.

Enfin, lorsque la transmission porte sur une quote-part indivise ou sur un démembrement de propriété d'un immeuble, l'exonération de 46 000 € s'applique sur le montant de la quote-part indivise ou sur la valeur du droit démembré revenant à chaque bénéficiaire.

A. La règle du non-rappel des donations passées depuis plus de quinze ans est applicable

120

Conformément à l'article 784 du CGI, le seuil de 46 000 € est déterminé en fonction de toutes les donations antérieures de constructions ayant bénéficié d'une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue aux 4°, 5° et 6° du 2 de l'article 793 du CGI à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans au jour de la nouvelle mutation à titre gratuit. Bien entendu, «l'abattement» est applicable une seule fois par bénéficiaire au cours d'une période de quinze années.

B. Sort des dettes contractées pour l'achat de biens exonérés

130

Les dispositions du premier alinéa de l'article 769 du CGI sont applicables (BOI-ENR-DMTG-10-40-20-40). Les dettes à la charge du défunt, qui ont été contractées pour l'achat de biens compris dans la succession et exonérés de droits de mutation par décès ou dans l'intérêt de tels biens, sont imputées en priorité sur la valeur desdits biens. Dès lors, lorsqu'un bien n'est assujetti aux droits de mutation à titre gratuit que pour une fraction de sa valeur, le passif afférent à ce bien est déductible de l'actif héréditaire dans la même proportion.

C. Forfait mobilier

140

À défaut de vente publique ou d'inventaire répondant aux conditions prévues au I de l'article 764 du CGI, la valeur imposable des meubles meublants est déterminée par la déclaration détaillée et estimative des parties qui ne peut être inférieure à 5 % de la valeur des autres biens de la succession.

Le forfait se calcule sur l'ensemble des valeurs mobilières, autres que les meubles meublants, et immobilières composant l'actif héréditaire et avant déduction du passif.

Conformément au principe général, il n'est pas tenu compte, pour la détermination de ce forfait, des biens exonérés de droits soit totalement, soit, en cas d'exonération partielle, à concurrence de la partie exonérée (BOI-ENR-DMTG-10-40-10-20). Cette exclusion vaut donc pour l'exonération instituée par le présent dispositif.

IV. Obligations des parties

150

Le décret n° 96-280 du 27 mars 1996 pris pour l'application du 5° du 2 de l'article 793 du code général des impôts et complétant l'annexe II à ce code fixe les obligations des parties. Ce texte est codifié à l'article 294 A de l'annexe II au CGI.

A. Obligations déclaratives des parties dans l'acte

160

Les actes de donation et les déclarations de succession comprenant des biens mentionnés au 5° du 2 de l'article 793 du CGI doivent comporter les mentions suivantes :

- outre les références de la publication de l'acte d'acquisition du bien, telles qu'elles sont prévues au 2 de l'article 32 du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955 pour l'application du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière, la date d'acquisition des biens, l'identité des parties ainsi que les nom, qualités et résidence du rédacteur de l'acte ;

- la déclaration que l'immeuble a été exclusivement affecté de manière continue à l'habitation principale à compter de son acquisition pendant une période minimale de deux ans en cas de donation ou jusqu'au jour du décès lorsque celui-ci intervient dans les deux années de l'acquisition ;

- l'affirmation que le donateur ou le défunt n'a pas bénéficié pour cet immeuble des réductions d'impôt prévues à l'article 199 undecies du CGI (périmé) et à l'article 199 undecies A du CGI ;

- l'engagement mentionné au deuxième alinéa du 5° du 2 de l'article 793 du CGI.

B. Pièces justificatives

170

Lors de leur dépôt à la formalité, l'acte de donation ou la déclaration de succession doit être appuyé d'une copie de la déclaration d'achèvement des travaux mentionnée au 5° du 2 de l'article 793 du CGI .

V. Entrée en vigueur

180

Le bénéfice du régime de faveur s’applique :

- aux successions ouvertes à compter du 1er août 1995 ;

- aux actes de donation passés à compter du 1er août 1997.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 24/11/2026
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3376-PGP.html/identifiant=BOI-ENR-DMTG-10-20-30-100-20190502