RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-20-30-90-02/05/2019
Date de publication : 02/05/2019

ENR - Mutations à titre gratuit des biens meubles et immeubles - Successions - Champ d'application des droits de mutation par décès - Exonérations en raison de la nature des biens transmis - Première transmission à titre gratuit d'une construction nouvelle acquise entre le 1er juin 1993 et le 31 décembre 1994

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 9 : Première transmission à titre gratuit d'une construction nouvelle acquise entre le 1er juin 1993 et le 31 décembre 1994

Sommaire :

I. Généralités
II. Champ d'application du régime de faveur
A. Biens concernés
1. Immeubles acquis neufs ou en état futur d'achèvement
2. Date d'acquisition des biens
3. Affectation de l'immeuble
a. La notion d'habitation principale
b. La durée de l'affectation à l'habitation principale
1° Décès de l'acquéreur
2° Donation intervenant dans le délai de cinq ans.
4. Non-cumul des dispositions du 4° du 2 de l'article 793 avec les réductions prévues en matière d'impôt sur le revenu
B. Transmissions concernées
III. Modalités d'application de l'exonération
A. Le principe du plafonnement de l'exonération
B. Application en cas de pluralité de transmissions
1. Caractère global du plafonnement
2. Règle du non-rappel des donations passées depuis plus de quinze ans

C. Sort des dettes contractées pour l'achat de biens exonérés
D. Forfait mobilier
IV. Obligations des parties
A. Obligations déclaratives des parties dans l'acte
B. Pièces justificatives
V. Entrée en vigueur

I. Généralités

1

Afin de réduire rapidement le stock des logements neufs invendus, l'article 21 de la loi n° 93-859 du 22 juin 1993 de finances rectificative pour 1993 a institué, sous certaines conditions, une exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit ou à titre onéreux normalement dus lors de la première transmission d'immeubles neufs ou en état futur d'achèvement acquis par acte authentique signé entre le 1er juin 1993 et le 31 décembre 1994.

L'application du régime de faveur est subordonnée, notamment, à la condition que les immeubles aient été exclusivement affectés de manière continue à l'habitation principale pendant une durée minimale de cinq ans à compter de l'acquisition ou de l'achèvement s'il est postérieur.

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

De plus, pour permettre aux acquéreurs d'immeubles neufs d'en faire donation en exonération partielle de droits sans attendre l'expiration du délai de cinq ans pendant lequel l'immeuble doit être affecté à l'habitation principale, l'article 12 de la loi n° 93-1352 du 30 décembre 1993 de finances pour 1994 prévoit qu'en cas de donation, ce délai s'impose au donataire.

10

Ces dispositions sont codifiées au 4° du 2 de l'article 793 du code général des impôts (CGI) et à l'article 793 ter du CGI pour ce qui concerne les droits de mutation à titre gratuit, et à l'article 1055 bis du CGI pour l'application aux droits de mutation à titre onéreux.

L'article 294 E de l'annexe II au CGI précise les modalités d'application de ces textes, notamment les obligations déclaratives incombant aux redevables et les pièces justificatives à fournir lors de l'enregistrement des transmissions.

Seul le dispositif visant les droits de mutation à titre gratuit est examiné ici, le dispositif visant les droits de mutation à titre onéreux étant exposé BOI-ENR-DMTOI.

20

L'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit est susceptible de bénéficier aux successions ouvertes et aux donations consenties depuis le 1er juin 1993 (V § 250).

II. Champ d'application du régime de faveur

30

Selon le 4° du 2 de l'article 793 du CGI, l'exonération des droits de mutation à titre gratuit est susceptible de s'appliquer aux immeubles acquis neufs ou en état futur d'achèvement, par acte authentique signé entre le 1er juin 1993 et le 31 décembre 1994, qui ont été exclusivement affectés à l'habitation principale pendant une durée minimale de cinq ans, et pour lesquels l'acquéreur n'a pas bénéficié des réductions d'impôt prévues en matière d'impôt sur le revenu pour l'investissement locatif neuf (dispositif « Quilés-Méhaignerie ») ou pour l'investissement immobilier neuf dans les Départements et Territoires d'Outre-Mer.

La condition de cinq ans, concernant l'affectation de l'immeuble définie ci-dessus, n'est pas opposable en cas de décès de l'acquéreur dans ce délai, et elle peut être remplie par le donataire en cas de donation.

Outre la définition des biens concernés, le 4° du 2 de l'article 793 du CGI limite l'application du régime de faveur à la première transmission à titre gratuit de tels immeubles acquis par le donateur ou le défunt.

A. Biens concernés

1. Immeubles acquis neufs ou en état futur d'achèvement

40

Un immeuble neuf est un immeuble achevé mais qui n'a fait l'objet d'aucune utilisation depuis sa construction.

Un immeuble acquis en l'état futur d'achèvement est celui pour lequel la déclaration d'achèvement des travaux prévue par la réglementation de l'urbanisme est déposée à la mairie postérieurement à l'acte d'acquisition.

Le présent dispositif ne s'applique ni aux terrains à bâtir, ni aux parts de sociétés de gestion ou d'investissement (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 de réhabilitation exceptionnelle, achevés avant le 1er juillet 1994, et acquis entre le 1er juin 1993 et le 31 décembre 1994 sous le régime de la TVA immobilière. Ces opérations qui impliquent la reprise totale ou importante des structures intérieures, parfois assorties d'addition de construction 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

50

Les immeubles acquis neufs visés par la loi sont ceux qui ont fait l'objet d'une acquisition par acte authentique signé entre le 1er juin 1993 et le 31 décembre 1994 inclus.

Les immeubles acquis en état futur d'achèvement visés par la loi sont ceux pour lesquels la déclaration d'achèvement des travaux est déposée avant le 1er juillet 1994 à la mairie de la commune sur le territoire de laquelle l'immeuble a été édifié.

60

L'exonération n'est pas applicable aux immeubles construits ou rénovés par leur propriétaire ou par un tiers pour le compte de ce dernier et qui ne font pas l'objet d'une acquisition en tant qu'immeuble bâti.

3. Affectation de l'immeuble

70

Le 4° du 2 de l'article 793 du CGI limite le bénéfice du régime de faveur aux seuls immeubles qui, lors de leur première transmission, auront été exclusivement affectés de manière continue à l'habitation principale pendant une durée de cinq ans à compter de leur acquisition ou de leur achèvement, s'il est postérieur. En cas de donation, le délai s'impose au donateur si la durée de cinq ans à compter de la date de l'acquisition ou de l'achèvement, s'il est postérieur, n'est pas expirée.

La condition de cinq ans n'est toutefois pas opposable en cas de décès de l'acquéreur durant ce délai.

a. La notion d'habitation principale

80

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 le contribuable 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'exonération 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, ...).

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

- les locaux à usage industriel, commercial ou professionnel ;

- 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 4° du 2 de l'article 793 du CGI s'ils ont été acquis et sont cédés dans le même acte que le logement lui-même) ;

- 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'usages locaux nécessaires à la mise en location des biens.

b. La durée de l'affectation à l'habitation principale

90

Le délai de cinq ans, à compter de l'acquisition ou de l'achèvement s'il est postérieur, se décompte de quantième à quantième selon les règles de calcul des délais applicables en matière de droits d'enregistrement.

1° Décès de l'acquéreur

100

Aux termes du troisième alinéa du 4° du 2 de l'article 793 du CGI, la condition de cinq ans n'est pas opposable en cas de décès de l'acquéreur durant ce délai.

2° Donation intervenant dans le délai de cinq ans.

110

En cas de donation de l'immeuble par l'acquéreur avant l'expiration du délai de cinq ans, l'obligation d'affecter l'immeuble de manière continue à l'habitation principale incombe au donataire pour la période restant à courir entre la date de la donation et la date d'expiration du délai de cinq ans.

Cette disposition figure au deuxième alinéa du 4° du 2 de l'article 793 du CGI. Il est admis qu'elle bénéficie aux donations consenties à compter du 1er juin 1993.

Les conditions particulières d'application de l'exonération aux donations sont précisées au BOI-ENR-DMTG-20-20-20).

4. Non-cumul des dispositions du 4° du 2 de l'article 793 avec les réductions prévues en matière d'impôt sur le revenu

120

Il résulte du quatrième alinéa du 4° du 2 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) et aujourd'hui supprimé, ou pour investissement immobilier neuf dans les départements et collectivités

d'outre-mer (DOM-COM) (CGI, art. 199 undecies A).

B. Transmissions concernées

130

Le dispositif s'applique à la première transmission à titre gratuit (ou à la première cession à titre onéreux) depuis l'acquisition originaire d'immeubles visés ci-dessus au I § 1 et suivants.

Dans le cas où la première mutation à titre gratuit ou à titre onéreux n'aurait pas bénéficié des exonérations, le bénéfice de l'exemption n'est pas reportable sur les mutations ultérieures des mêmes biens.

III. Modalités d'application de l'exonération

A. Le principe du plafonnement de l'exonération

140

Le 4° du 2 de l'article 793 du CGI exonère de droits de mutation à titre gratuit les immeubles répondant aux conditions exposées ci-avant (II-A-1 § 40).

Cependant, en application de l'article 793 ter du CGI, cette exonération est plafonnée à 46 000 € par part reçue par chacun des donataires, héritiers ou légataires.

Par mutation à titre gratuit, il convient d'entendre toutes les mutations à titre gratuit entre vifs (donations, donations-partages) ou par décès portant sur des biens définis ci-dessus.

150

L'exonération s'applique quel que soit le lien de parenté qui existe entre le donateur ou le défunt et le bénéficiaire de la mutation, et même en l'absence d'un tel lien.

160

Le bénéfice de l'exonération 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 généraux. Seule la fraction taxable desdits biens bénéficie éventuellement des abattements de droit commun si ceux-ci n'ont pas déjà été utilisés.

B. Application en cas de pluralité de transmissions

1. Caractère global du plafonnement

170

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, bénéficiant des dispositions prévues au 4° du 2 de l'article 793 du CGI, au 5° du 2 de l'article 793 du CGI et au 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 applicables à la première transmission des acquisitions d'immeubles.

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

180

En revanche, lorsque les biens sont transmis à des personnes différentes, chaque bénéficiaire dispose d'un abattement de 46 000 €.

Lorsqu'un immeuble est transmis en indivision à plusieurs donataires, la limite de 46 000 € s'applique sur le montant de la part indivise revenant à chaque bénéficiaire.

Une même personne peut, par ailleurs, bénéficier de plusieurs abattements au titre de biens qui lui sont transmis par des donateurs différents.

2. Règle du non-rappel des donations passées depuis plus de quinze ans

190

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 des exonérations partielles de droits de mutation à titre gratuit, prévues au 4° du 2 de l'article 793 du CGI, au 5° du 2 de l'article 793 du CGI et au 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.

Exemple de transmissions à titre gratuit successives : BOI-ENR-DMTG-10-50-50.

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

200

Les dispositions du premier alinéa de l'article 769 du CGI sont applicables (BOI-ENR-DMTG-10-40-20-40). Dès lors, 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.

D. Forfait mobilier

210

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. Cette exclusion vaut donc pour l'exonération instituée par le présent dispositif.

IV. Obligations des parties

220

L'article 294 E de l'annexe II au CGI précise les obligations incombant aux redevables.

A. Obligations déclaratives des parties dans l'acte

230

Les actes de donation et les déclarations de succession comprenant des biens mentionnés au 4° 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, 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 ou de son achèvement s'il est postérieur et ce, pendant une période minimale de cinq ans en cas de donation (II-A-3 § 70) ;

- 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) aujourd'hui supprimé et à l'article 199 undecies A du CGI ;

- en cas de vente, l'engagement mentionné au 3° de l'article 1055 bis du CGI.

B. Pièces justificatives

240

Lors de leur dépôt à la formalité, les actes de donation ou la déclaration de succession doivent être appuyés d'une copie de la déclaration d'achèvement des travaux mentionnée au 4° du 2 de l'article 793 du CGI.

V. Entrée en vigueur

250

Le régime de faveur s'applique aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter du 1 er juin 1993.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 16/04/2024
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3391-PGP.html/identifiant=BOI-ENR-DMTG-10-20-30-90-20190502