

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-BASE-40-40-13/10/2014

Date de publication : 13/10/2014

BNC - Base d'imposition - Dépenses - Droits de mutation à titre gratuit

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Base d'imposition

Titre 4 : Dépenses

Chapitre 4 : Droits de mutation à titre gratuit

Sommaire :

- I. Champ d'application de la mesure
 - A. Exploitations concernées
 - 1. Nature de l'activité
 - 2. Forme juridique des exploitations transmises
 - B. Mutations concernées
 - 1. Nature des mutations
 - 2. Objet des mutations
 - C. Dépenses concernées
 - 1. Droits de mutation et intérêts
 - a. Principes
 - 1° Droits de mutation
 - 2° Intérêts
 - b. Détermination du montant des droits et intérêts déductibles
 - 2. Pénalités
 - a. Pénalités non déductibles
 - b. Pénalités déductibles
- II. Conditions d'application du régime
 - A. Engagement de poursuite de l'exploitation
 - 1. Forme de l'engagement
 - 2. Conditions tenant à la poursuite de l'exploitation
 - B. Conséquences du non-respect de l'engagement
- III. Modalités de déduction de la charge

1

Le 7° du 1 de l'article 93 du CGI permet au repreneur d'une exploitation non commerciale de déduire, pour la détermination du résultat de cette exploitation, les droits de mutation à titre gratuit et les intérêts

supportés lors de sa transmission.

I. Champ d'application de la mesure

A. Exploitations concernées

1. Nature de l'activité

10

L'exploitation transmise doit exercer une activité relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

2. Forme juridique des exploitations transmises

20

La mutation doit normalement porter sur une exploitation individuelle exercée par le défunt ou le donateur.

30

Bien que n'étant pas engagés pour l'acquisition d'une exploitation individuelle, les droits de mutation à titre gratuit et les intérêts afférents à la transmission des parts d'une société soumise au régime des sociétés de personnes sont néanmoins déductibles en application de l'article 151 nonies du CGI lorsque l'héritier, le légataire ou le donataire exerce, dans cette société, son activité professionnelle au sens de cet article.

B. Mutations concernées

1. Nature des mutations

40

Les droits de mutation à titre gratuit déductibles en application du 7° du 1 de l'article 93 du CGI s'entendent des droits dus à raison des transmissions d'exploitation par décès ou par donation, quelle que soit la forme de la libéralité (donation-partage, donation simple, donation par contrat de mariage).

50

Cette disposition concerne les droits dus par les héritiers, légataires ou donataires, quel que soit leur lien de parenté avec le défunt ou le donateur et même en l'absence d'un tel lien.

2. Objet des mutations

60

La mutation doit porter sur l'ensemble des biens meubles et immeubles - corporels ou incorporels - affectés par le défunt ou le donateur à l'exercice de son activité. Les droits afférents à la mutation de certains éléments seulement de l'exploitation sont donc exclus du champ du dispositif. En outre, la transmission ne doit pas se traduire par la scission de l'exploitation en plusieurs exploitations distinctes.

70

Pour les titulaires de BNC, les biens affectés à l'exploitation sont les biens nécessaires à l'exercice de la profession et qui sont inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements. Il s'agit par conséquent aussi bien des éléments affectés par nature à l'exercice de la profession et dont l'inscription

sur ledit registre est obligatoire ([BOI-BNC-BASE-10-20 au I-A-1 § 80 et suivants](#)) que des éléments non affectés par nature à l'exercice de la profession mais utilisés dans le cadre de celle-ci et que le contribuable a volontairement inscrit sur ce registre ([BOI-BNC-BASE-10-20 au I-A-2 § 110 et suivants](#)).

80

Sont toutefois exclues du bénéfice du régime de la déduction, en tant qu'éléments non nécessaires à l'exploitation, les valeurs mobilières acquises par les membres des professions libérales au moyen de fonds reçus en dépôt de leurs clients et inscrites sur le registre des immobilisations et des amortissements.

90

Les biens qui ne sont pas inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements sont exclus du bénéfice du régime de déduction même s'ils sont utilisés dans le cadre de l'exercice de l'activité.

C. Dépenses concernées

1. Droits de mutation et intérêts

a. Principes

1° Droits de mutation

100

Les droits dont la déduction est autorisée s'entendent des droits acquittés à raison d'une mutation à titre gratuit (cf. [I-B-2 § 60 et 70](#) et [I-C-1-a-1° § 120](#)), que ces droits soient payés immédiatement ou qu'ils fassent l'objet d'un paiement différé ou fractionné au sens de l'[article 1717 du CGI \(CGI, Annx III, art. 396, 1°, 397,1° et 397 A\)](#).

110

La taxe de publicité foncière n'est pas visée, elle n'est donc pas déductible. Il en est de même des honoraires versés au notaire.

120

En pratique, à l'exception de la taxe de publicité foncière, la totalité des droits de mutation à titre gratuit afférents à l'exploitation transmise est déductible selon les modalités mentionnées aux [I-C-1-b § 160 et 170](#). En effet, lorsque l'exploitation transmise est en indivision entre les différents héritiers, légataires ou donataires, les droits de mutation à titre gratuit sont alors déductibles des résultats de l'exploitation imposés au nom de chaque co-indivisaire, dès lors que l'un d'entre eux poursuit l'activité dans les conditions mentionnées au [II-A § 200 à 290](#). Lorsque l'entreprise est transmise à un seul héritier, légataire ou donataire, les droits de mutation à titre gratuit sont déductibles des résultats de l'exploitation imposés à son nom, dès lors que cette personne poursuit l'activité dans les conditions prévues au [II-A § 200 à 290](#).

130

Lorsque, dans le cadre d'une donation simple ou d'une donation-partage, les droits de mutation à titre gratuit sont pris en charge par le donateur, ils ne peuvent être admis en déduction pour la détermination des bénéfices imposables du donataire.

2° Intérêts

140

La déduction des intérêts dus en application des dispositions de l'[article 1717 du CGI](#) est expressément prévue au 7° du 1 de l'[article 93 du CGI](#).

150

Les intérêts payés par les bénéficiaires d'une mutation à titre gratuit sont uniquement les intérêts dus à raison du paiement différé ou fractionné des droits, à l'exclusion des intérêts d'emprunts souscrits auprès d'établissements bancaires en vue du paiement immédiat des droits de mutation à titre gratuit.

b. Détermination du montant des droits et intérêts déductibles

160

Pour l'application du régime prévu au 7° du 1 de l'[article 93 du CGI](#), les bénéficiaires de la mutation à titre gratuit doivent, dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, évaluer distinctement les biens affectés à l'activité et les autres biens transmis.

170

Si les héritiers, légataires ou donataires recueillent à la fois des biens ouvrant droit au régime prévu au 7° du 1 de l'[article 93 du CGI](#) et d'autres biens, la part des droits déductibles est déterminée en effectuant une double liquidation.

Le premier calcul est effectué sur la valeur totale de la part transmise.

La seconde liquidation ne tient compte que de la valeur des biens transmis autres que ceux constituant l'exploitation.

Le montant des droits déductibles est égal à la différence entre les deux résultats ainsi obtenus. En pratique, cette solution conduit à considérer que l'actif représenté par l'exploitation transmise à titre gratuit a été soumis aux taux supérieurs du barème progressif des droits de mutation à titre gratuit.

En cas de paiement différé ou fractionné, les intérêts déductibles sont ceux afférents aux seuls droits portant sur les biens constituant l'exploitation.

175

Exemple relatif aux modalités de calcul :

Par acte du 10 avril année N, M. X, âgé de 61 ans, qui n'a jamais au préalable disposé à titre gratuit, procède à la donation-partage entre ses deux enfants A et B des biens propres suivants, dont il se réserve l'usufruit :

- une entreprise individuelle qu'il exploite estimée globalement à 1 000 000 €, comprenant les éléments corporels et incorporels du fonds de commerce estimés à 500 000 € et d'autres biens figurant au bilan de l'entreprise :

- valeurs mobilières cotées : 100 000 € ;
- un immeuble à usage mixte (30 % habitation, 70 % professionnel) évalué à : 350

000 € ;

- des immeubles d'habitation estimés à : 400 000.€

La donation portant sur la nue-propiété de l'ensemble des éléments corporels et incorporels du fonds de commerce, le donateur, qui a pris les droits à sa charge, peut bénéficier du paiement différé et fractionné.

Certains des biens donnés n'étant pas affectés à l'exploitation, il convient de procéder à une double liquidation pour déterminer le montant des droits pouvant bénéficier de ces modalités de paiement.

1. Liquidation des droits exigibles sur chaque part :

Part Taxable	
Montant de chaque part :	675 000,00 €
Réserve d'usufruit : CGI, art. 762 bis :	-202 500,00 €
Abattement : CGI, art. 779, I :	- 159 325 €
.	
Part taxable de chaque donataire :	313 175,00 €

Liquidation des droits	
Droits à payer (CGI, art. 777) :	
- n'excédant pas 7 953 € x 5 % =	398,00 €
- comprise entre 7 953 € et 11 930 € (3 977 €) x 10 % =	398,00 €
- comprise entre 11 930 € et 15 697 € (3 767 €) x 15 % =	565,00 €
- comprise entre 15 697 € et 3131 175 € (297 478 €) x 20 % =	59 496,00 €
.	
Total :	60 857,00 €
Réduction de 35 % (CGI, art. 790) :	-21 300,00 €
.	
Net dû :	39 557,00 €

2. Liquidation des droits sur les biens autres que ceux affectés à l'exploitation :

Les biens affectés à l'exploitation ont une valeur de :

- entreprise individuelle : 1 000 000 € ;
- valeurs mobilière : - 100 000 € ;
- immeuble mixte : 350 000 x 30 % (part à usage d'habitation)= - 105 000 €.

Total : 795 000 €

795 000 € - 208 500 € (CGI, art. 762 bis) = 586 500 €

Les autres biens inclus dans la donation ont une valeur de :

- immeuble d'habitation : 400 000 € ;

- valeurs mobilières : + 100 000 € ;

- immeuble mixte : 350 000 € x 30 % = + 105 000 €.

Total : 605 000 €

605 000 € - 181 500 € (CGI, art. 762 bis) = 423 500 €

Valeur dans chaque part des biens non affectés à l'exploitation : 423 500 €/2 = 211 750 €

Base théorique taxable : 211 75 € - 156 974 € = 54 776 €

Liquidation des droits théoriques :

Liquidation des droits	
Droits à payer (CGI, art. 777) :	
- n'excédant pas 7 953 € x 5 % =	397,00 €
- comprise entre 7 953 € et 11 930 € (3 977 €) x 10 % =	398,00 €
- comprise entre 11 930 € et 15 697 € (3 767 €) x 15 % =	565,00 €
- comprise entre 15 697 € et 3131 175 € (297 478 €) x 20 % =	7 816,00 €
.	
Total :	9 176,00 €
Réduction de 35 % (CGI, art. 790) :	-3 217,00 €
.	
Net dû :	5 959,00 €

Le paiement différé et fractionné pourra porter sur un montant de droits égal pour chaque donataire à :
39 557 € - 5 959 € = 33 598 €

La donation-partage étant effectuée par acte en date du 16 juin année N , les droits sont exigibles le 16 juillet année N. Le paiement des droits sera donc différé du 16 juillet année N au 16 juillet année N + 5, puis fractionné du 16 juillet année N + 5 au 16 juillet année + 15.

Détermination du taux d'intérêt applicable :

C'est le taux applicable au jour de la demande de crédit, formulée en l'espèce le 16 juillet année N : 3,79 %.

Échéancier du paiement différé :

- 10 juillet année N : aucun paiement au titre de l'entreprise mais lors du dépôt de l'acte de donation, paiement des droits dus au titre des autres biens soit 5 959 € ;
- 16 juillet année N + 1 : premier versement d'intérêt : $33\,598 \times 3,79\% = 1\,273\text{ €}$;
- 16 juillet année N + 2: deuxième versement d'intérêt : $33\,598 \times 3,79\% = 1\,273\text{ €}$;
- 16 juillet année N + 3: troisième versement d'intérêt : $33\,598 \times 3,79\% = 1\,273\text{ €}$;
- 16 juillet année N + 4: quatrième versement d'intérêt : $33\,598 \times 3,79\% = 1\,273\text{ €}$;
- 16 juillet année N + 5: cinquième versement d'intérêt : $33\,598 \times 3,79\% = 1\,273\text{ €}$.

Échéancier du paiement fractionné :

Le paiement sera fractionné du 16 juillet année N + 5 au 16 juillet année N + 15, les versements étant exigibles par parts égales à intervalles de six mois le nombre de versements sera donc de vingt et un dont vingt avec paiements d'intérêts.

Soit : $33\,598\text{ €}/21 = 1\,599,90\text{ €}$

L'échéancier comprendra par mesure de simplification vingt échéances de 1 599 € et une échéance de 1 618 €.

L'échéancier sera établi dans les conditions habituelles :

Date des échéances	Capital restant dû en €	Montant de la fraction d'intérêts en €	Fraction de droits due à l'échéance en €	Total dû à l'échéance en €
16/07/ N+5	33 598	-	1 618	1 618
16/01/ N+6	31 980	600	1 599	2 199
16/07/ N+6	30 381	571	1 599	2 170
16/01/ N+7	28 782	541	1 599	2 140
16/07/ N+7	27 183	512	1 599	2 111
16/01/ N+8	25 584	482	1 599	2 081
16/07/ N+8	23 985	453	1 599	2 052
16/01/ N+9	22 386	423	1 599	2 022
16/07/ N+9	20 787	392	1 599	1 991
16/01/ N+10	19 188	362	1 599	1 961
16/07/ N+10	17 589	333	1 599	1 932
16/01/ N+11	15 990	303	1 599	1 902
16/07/ N+11	14 391	274	1 599	1 873
16/01/ N+12	12 792	244	1 599	1 843

16/07/ N+12	11 193	215	1 599	1 814
16/01/ N+13	9 594	185	1 599	1 784
16/07/ N+13	7 995	156	1 599	1 755
16/01/ N+14	6 396	126	1 599	1 725
16/07/ N+14	4 797	96	1 599	1 695
16/01/n+15	3 198	67	1 599	1 666
16/07/ N+15	1 599	30	1 599	1 629
	0	6 365	33 598	39 963

2. Pénalités

a. Pénalités non déductibles

180

Les pénalités mises à la charge de l'exploitation pour infraction aux règles d'assiette des différents impôts et taxes ne constituent pas des charges déductibles, au sens de l'article 93 du CGI, pour la détermination des bénéfices imposables de cette exploitation. Il en est ainsi par exemple :

- de l'intérêt de retard en cas d'inexactitudes, insuffisances ou omissions commises de bonne foi dans les déclarations ;
- des intérêts de retard et des majorations exigés dans le cas où l'insuffisance volontaire (manquement délibéré) du contribuable est établie ou s'il y a manœuvre frauduleuse ;
- des intérêts de retard et des majorations mises à la charge des redevables lorsque le retard dans le règlement des droits est consécutif au dépôt hors délai de la déclaration ou de l'acte qui doit normalement accompagner le paiement ;
- des amendes fixes pour défaut de production ou production tardive de documents ou pour omissions ou inexactitudes relevées dans les documents produits.

b. Pénalités déductibles

190

Sont déductibles l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI et la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du CGI lorsque intervient la déchéance du crédit prévue à l'article 403 de l'annexe III au CGI.

II. Conditions d'application du régime

A. Engagement de poursuite de l'exploitation

200

La déductibilité des droits de mutation à titre gratuit est subordonnée à la condition que l'un au moins des héritiers, donataires ou légataires qui reçoit en pleine propriété, en nue propriété ou en usufruit une fraction de l'exploitation ou des parts d'une société de personnes mentionnée au I-A-2 § 20 prenne

l'engagement de poursuivre personnellement l'exercice de l'activité de cette exploitation pendant au moins cinq ans.

1. Forme de l'engagement

210

Le bénéficiaire de la mutation à titre gratuit doit joindre son engagement de poursuivre l'activité à la déclaration de bénéfices produite au titre de l'année de la transmission. Cet engagement, rédigé sur papier libre, doit comporter les indications suivantes :

- date du début de l'exploitation par l'héritier, le donataire ou le légataire ;
- date à laquelle la mutation à titre gratuit est intervenue ;
- engagement de poursuivre l'exploitation ;
- le cas échéant, mention de l'option pour le paiement différé ou fractionné des droits.

2. Conditions tenant à la poursuite de l'exploitation

220

Le 7° du 1 de l'[article 93 du CGI](#) subordonne la déduction des droits de mutation à titre gratuit à la condition que l'exploitant prenne l'engagement de poursuivre l'activité en participant de façon personnelle, continue et directe à l'accomplissement des actes nécessaires à cette activité pendant les cinq années suivant la date de transmission de l'entreprise. Le délai de cinq ans pendant lequel l'entreprise est exploitée est calculé de date à date.

230

Le respect de cette condition suppose que le repreneur soit, lorsqu'il y a lieu, titulaire des qualifications ou des diplômes requis pour l'exercice de la profession et accomplisse effectivement des actes et diligences caractérisant l'exercice de cette profession.

240

Bien entendu, la présence de salariés dans l'exploitation ne fait pas obstacle à l'application du régime, dès lors que le repreneur exerce des actes nécessaires à cette activité.

250

Il n'est pas indispensable que le repreneur accomplisse tous les actes nécessaires à l'activité mais seulement certains d'entre eux à condition qu'il ne s'agisse pas d'actes isolés, mais d'un ensemble d'actes représentatifs d'une des fonctions inhérentes à l'exploitation.

260

En tout état de cause, la déduction visée au 7° du 1 de l'[article 93 du CGI](#) ne saurait être pratiquée lorsque la gestion de l'exploitation est confiée à un tiers aussi bien en droit - par le biais d'une convention - qu'en fait (toutefois cf. [I-C-1-a-1° § 120](#) en cas de reprise de l'exploitation par une indivision).

270

En particulier, la poursuite de l'activité sous forme de location-gérance ou en vertu d'un contrat comparable n'est pas susceptible d'ouvrir droit à la déduction des droits de mutation à titre gratuit, y compris lorsque l'activité reprise était déjà exercée sous cette forme par l'exploitant précédent.

Remarque : Par contrat comparable, il y a lieu d'entendre toute convention par laquelle le propriétaire d'une exploitation concède à un tiers, moyennant le paiement de redevance ou gratuitement, la jouissance des moyens nécessaires à son

exploitation. Tel est le cas du contrat de location de clientèle libérale ou du commodat portant sur une telle clientèle.

280

Il en va de même lorsque la gestion de l'exploitation a fait l'objet d'une convention aboutissant à en déléguer la responsabilité.

290

D'une manière générale, les définitions des notions de participation personnelle, continue et directe aux actes nécessaires à l'activité, retenues pour l'application du 1 bis du I de l'article 156 du CGI, sont transposables.

B. Conséquences du non-respect de l'engagement

300

En cas de non-respect de l'engagement mentionné au II-A § 200 à 290, la totalité des sommes déduites est rapportée au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel cet engagement a été rompu.

310

Les événements suivants entraînent la rupture de l'engagement :

- cessation d'activité, que cette cessation soit volontaire ou non et qu'elle soit définitive ou temporaire. Il est cependant admis qu'une interruption momentanée due, par exemple, à un congé de maladie, n'emporte pas rupture de cet engagement ;
- cession totale ou partielle de la clientèle ;
- mise en location-gérance ou poursuite en vertu d'un contrat comparable¹ de l'exploitation recueillie à titre gratuit.

320

Toutefois, il est admis que les événements suivants n'emportent pas rupture de l'engagement :

- cessation de l'indivision avec attribution de l'exploitation à l'un des héritiers, donataires ou légataires, sous réserve que les conditions pour en bénéficier continuent d'être respectées ;
- transmission de l'exploitation pour cause de décès ;
- poursuite de l'activité de l'exploitation préexistante sous forme sociale, lorsque les conditions suivantes sont cumulativement réunies :
 - l'exploitation individuelle est apportée à une société dont le ou les bénéficiaires de la transmission à titre gratuit détiennent les deux tiers du capital, s'il s'agit d'une société anonyme ou d'une société d'exercice libéral à forme anonyme (SELAFA), ou les trois quarts, s'il s'agit d'une société à responsabilité limitée (SARL), d'une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) ou encore d'une société de personnes ;
 - l'un au moins des bénéficiaires de la transmission assume la fonction de dirigeant de la société ainsi créée. Pour l'appréciation de ce dernier critère, les dirigeants s'entendent, dans les sociétés anonymes ou les SELAFA, du président du conseil d'administration ou du directoire ou du directeur général et, dans les SARL, les SELARL et les sociétés de personnes, du gérant.

330

Ces conditions doivent être réunies pendant la période restant à courir jusqu'au terme du délai de cinq

ans visé au [II-A § 200](#).

340

Remarque : L'apport de l'exploitation à une société n'entraîne pas de rupture de l'engagement de poursuite de l'exploitation si les conditions mentionnées au [II-A § 200 à 290](#) sont respectées. En revanche, cet apport fait obstacle à la déduction des résultats de la société des droits dont le paiement a été différé ou fractionné et qui n'ont pas encore été acquittés par l'exploitation à la date de l'apport ainsi que des intérêts y afférents. En effet, il n'est pas envisageable de faire supporter à tous les associés une charge personnelle incombant à l'un d'entre eux.

III. Modalités de déduction de la charge

350

La déduction est opérée au titre des exercices au cours desquels les droits sont acquittés ou de ceux au cours desquels les intérêts sont versés.

360

Il s'agit donc, en matière de bénéficiaires non commerciaux, soit de l'année au cours de laquelle les droits liquidés (déclaration de succession, acte de donation-partage) ont été payés s'il n'y a pas eu option pour le paiement fractionné de ces droits, soit, dans le cas contraire, de chacune des années au cours desquelles le paiement de la fraction de ces droits est intervenu.

370

Dès lors, bien qu'ils s'analysent en frais d'acquisition des immobilisations, les droits de mutation à titre gratuit ne peuvent être déduits que dans les conditions mentionnées au **III § 350 et 360** ; ils ne peuvent donc plus bénéficier d'une déduction échelonnée dans les conditions autorisées par le [BOI-BNC-BASE-40-30](#) au [II-B § 40](#) pour les frais d'établissement.