

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40-20140519

Date de publication : 19/05/2014

DGFIP

ENR - Mutations à titre gratuit - Successions - Champ d'application des droits de mutation par décès - Exonération partielle en raison de la nature du bien transmis : transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle

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 4 : Exonération partielle en raison de la nature du bien transmis : la transmission d'entreprise

Sous-section 4 : Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle

Sommaire :

I. Mutations et biens concernés

II. Conditions d'exonération

A. Délai de détention de l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise individuelle

B. Engagement individuel des héritiers, donataires ou légataires de conserver l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise

C. Poursuite de l'exploitation de l'entreprise après la transmission, par un l'un des héritiers, donataires ou légataires

III. Portée de l'exonération

IV. Conséquences du non-respect des conditions légales

V. Obligations déclaratives

1

L'article 787 C du code général des impôts (CGI) prévoit que sont exonérées, sous certaines conditions, de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, la totalité ou une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, affectés

à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmis par décès ou entre vifs.

I. Mutations et biens concernés

10

Les biens affectés à l'exploitation sont les biens nécessaires à l'exercice de la profession. Ce critère est donc indépendant de la présence du bien à l'actif du bilan de l'entreprise. Ainsi, les biens non affectés à l'exploitation, tels que des immeubles à usage d'habitation ou des valeurs mobilières (titres de placement), sont exclus du bénéfice de l'exonération partielle, même s'ils figurent à l'actif du bilan de l'exploitation individuelle.

Les entreprises à associé unique (EURL, EARL, SASU, etc.) sont assimilées aux entreprises individuelles lorsque les dispositions relatives à l'engagement réputé acquis ne leur sont pas applicables (notamment lorsque les parts ou actions sont détenues depuis moins de deux ans). Elles doivent en conséquence répondre aux mêmes conditions. Cependant pour ces entreprises à associé unique, il est admis que les biens affectés à l'exploitation, mais non apportés, bénéficient du régime de faveur (par exemple : les terres mises en valeur par une société agricole).

Les biens affectés à l'exploitation s'entendent des biens nécessaires à l'exercice de la profession, qui comprennent les stocks. Toutefois, il est admis que l'intégralité des stocks ne soit pas transmise, dès lors que l'impossibilité d'une telle transmission résulte d'une réglementation applicable en la matière. Ainsi, dans la situation évoquée des récoltants personnes physiques installés dans la Champagne viticole délimitée, la conservation de la « réserve individuelle » par le donateur ne fait pas obstacle à l'application de l'exonération partielle précitée, dès lors que l'[arrêté du 25 juillet 2007](#) relatif aux modalités de fonctionnement de la réserve de vins revendiqués en appellation d'origine contrôlée "Champagne" n'en permet la transmission qu'au seul cas où l'exploitation est reprise par le conjoint de l'exploitant. Par suite, dans l'exemple évoqué par l'auteur de la question, la transmission d'une exploitation individuelle agricole par un père à sa fille est donc susceptible de bénéficier du régime de faveur prévu à l'[article 787 C du CGI](#), toutes conditions d'application dudit régime étant par ailleurs remplies ([RM Patriat n° 9222, JO Sénat du 20 mai 2010, p. 1288](#)).

Le régime d'imposition (bénéfice réel, régime simplifié, etc.) est sans incidence sur le champ d'application de cette exonération partielle.

L'exonération partielle ne s'applique pas à un fonds de commerce donné en location-gérance à une société d'exploitation.

Lorsque les biens faisant l'objet d'une donation sont loués (location-gérance pour le fonds de commerce) à une société à responsabilité limitée qui en assure déjà l'exploitation, les biens en cause, qui ne sont déjà plus affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle, n'entrent pas dans le champ d'application de l'[article 787 C du CGI](#) et ne bénéficient donc pas de l'exonération partielle prévue par cet article ([RM Giro n° 85780, JO AN du 15 août 2006, p. 8563](#)).

II. Conditions d'exonération

20

La valeur de la totalité ou de la quote-part indivise de l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation d'une entreprise individuelle est susceptible de bénéficier de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit, sous réserve du respect des conditions suivantes.

A. Délai de détention de l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise individuelle

30

L'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue à l'[article 787 C du CGI](#) n'est accordée que lorsque l'entreprise individuelle est détenue par le défunt ou le donateur depuis plus de deux ans après son acquisition à titre onéreux.

En conséquence, les parties doivent justifier de la date d'acquisition de celle-ci par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite.

En revanche, aucun délai de détention n'est exigé lorsque le défunt ou le donateur a acquis l'entreprise individuelle autrement qu'à titre onéreux (mutation à titre gratuit, création).

Lorsque l'entreprise constitue un bien commun et que les époux ne sont pas co-exploitants, il est précisé que, pour l'application du dispositif de l'article 787 C du CGI, il est admis que le bénéfice de l'exonération partielle s'applique en cas de prédécès de l'époux non exploitant.

Par ailleurs, la Cour de cassation a jugé que la loi n'implique pas que le défunt exploite encore l'entreprise individuelle à son décès. La Cour de cassation admet ainsi que le régime de faveur est applicable alors qu'à son décès l'exploitant individuel avait pris sa retraite et que l'exploitation avait été reprise par son épouse ([Cass. Com., arrêt du 10 septembre 2013, n° 12-21140, ECLI:FR:CCASS:2013:CO00810](#)).

B. Engagement individuel des héritiers, donataires ou légataires de conserver l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise

40

Chacun des héritiers, donataires ou légataires doit prendre l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise pendant une durée de quatre ans à compter de la date de la transmission. Ainsi, l'[article 15 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008](#) a réduit la durée de l'engagement individuel de conservation de six à quatre ans.

Cette modification s'applique aux engagements pris à compter du 26 septembre 2007 et à ceux en cours à cette même date.

50

Les biens objets de la transmission doivent être conservés pendant quatre ans sauf remplacement ou cession isolée d'un élément d'actif de l'entreprise. En effet, ces cessions ou remplacements isolés ne suffisent pas à caractériser la rupture de l'engagement de conservation (ex : obsolescence d'un élément de l'actif, stocks, etc.).

Le dispositif d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévu par l'[article 787 C du CGI](#) en faveur des transmissions d'entreprises individuelles exige notamment que l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise soit conservé par le bénéficiaire de la transmission pendant une durée de six ans à compter de la date de la mutation à titre gratuit. La finalité de cette disposition est d'assurer la pérennité de l'exploitation lors de sa transmission. Or, un tel objectif implique notamment une stabilité des éléments de l'actif de l'entreprise. Cela étant, cette disposition s'est avérée délicate pour certains éléments d'actifs dont le renouvellement s'impose en raison de leur obsolescence. À cet égard, il a été précisé que la cession isolée d'un élément d'actif ne suffit pas à caractériser la

rupture de l'engagement de conservation. Cet aménagement s'applique aux stocks d'une exploitation ([RM Roques n° 52479, JO AN du 22 février 2005, p. 1912](#)).

60

Dans l'hypothèse d'une indivision successorale, il est admis que le partage avec soulte n'emporte pas la déchéance du régime prévu à l'[article 787 C du CGI](#) mais entraîne seulement un report de l'engagement individuel de conservation sur le bénéficiaire effectif, c'est-à-dire l'indivisaire attributaire de l'entreprise individuelle.

Toutefois, l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise doit être transmis à l'indivisaire attributaire de l'entreprise individuelle.

70

Par ailleurs, la transformation de l'entreprise individuelle en société peut être réalisée sans remise en cause du régime. Néanmoins, dans cette hypothèse, pour assurer la continuité du respect des conditions exigées par la loi, la mise en société reste subordonnée à certaines conditions.

Ainsi, les biens transmis doivent être apportés à une société créée à cette occasion et détenue en totalité par les bénéficiaires du régime de faveur.

Les parts ou actions reçues en contrepartie de cet apport doivent être conservées par les héritiers, donataires ou légataires jusqu'au terme de la période prévue pour la conservation des biens.

Enfin, l'un des héritiers, donataires ou légataires devra respecter la condition prévue au c de l'[article 787 C du CGI](#) pour la durée restant à courir.

80

En outre, l'[article 31 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007](#) a modifié l'[article 787 C du CGI](#) afin de permettre les donations au sein du cercle familial restreint. Cet assouplissement s'applique pour les donations effectuées à compter du 29 décembre 2007.

Dès lors, sous réserve que le ou les donataires soient le ou les descendants du donateur et qu'ils poursuivent l'engagement individuel jusqu'à son terme, la donation de biens soumis à engagement individuel n'entraîne pas la remise en cause de l'exonération accordée au titre de première mutation à titre gratuit.

En cas de décès du successible ou du bénéficiaire de la transmission, l'exonération partielle n'est pas remise en cause, sous réserve que le ou les ayants cause à titre gratuit poursuivent l'engagement individuel jusqu'à son terme.

C. Poursuite de l'exploitation de l'entreprise après la transmission, par un l'un des héritiers, donataires ou légataires

90

L'un des héritiers, donataires ou légataires doit effectivement exploiter l'entreprise pendant les trois années qui suivent la transmission à titre gratuit. L'[article 15 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008](#) a réduit de cinq à trois ans la condition d'exercice de la fonction de direction à compter de la transmission à titre gratuit. Cette modification s'applique aux engagements pris à compter du 26 septembre 2007 et à ceux en cours à cette date.

Cette condition implique que cette personne exerce à titre habituel et principal son activité au sein de l'entreprise.

Lorsqu'une personne exerce simultanément plusieurs professions, l'activité principale s'entend normalement de celle qui constitue pour le redevable l'essentiel de ses activités économiques, même si elle ne dégage pas la plus grande part de ses revenus. A titre de faisceaux d'indices, on s'attachera à des éléments comme le temps passé dans chaque activité, l'importance des responsabilités exercées et des difficultés rencontrées.

Dans l'hypothèse où un tel critère ne peut être retenu (par exemple, lorsque les diverses activités professionnelles sont d'égale importance), il convient de considérer que l'activité principale est celle qui procure à l'intéressé la plus grande part de ses revenus.

100

Il n'est pas exigé que la fonction de direction soit exercée par le même héritier, donataire ou légataire pendant les trois ans.

L'article 812 du code civil dispose que toute personne peut donner à une ou plusieurs autres personnes, physiques ou morales, mandat d'administrer ou de gérer, sous réserve des pouvoirs confiés à l'exécuteur testamentaire, tout ou partie de sa succession pour le compte et dans l'intérêt d'un ou de plusieurs héritiers identifiés. Ainsi, l'entreprise transmise peut être administrée pendant un certain temps par un mandataire.

Dans cette hypothèse, il est admis que, lorsqu'aucun des héritiers ou légataires n'est en mesure de poursuivre effectivement l'exploitation de l'entreprise (enfants mineurs, incapacité), les héritiers ou légataires puissent bénéficier de l'exonération partielle prévue à l'article 787 C du CGI dans la mesure où le mandataire administre et gère l'entreprise pour le compte et dans l'intérêt d'un ou plusieurs héritiers identifiés.

III. Portée de l'exonération

110

L'article 787 C du CGI exonère de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, la totalité ou la quote-part indivise de l'ensemble des biens nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle répondant aux conditions exposées au II § 20 à 100.

Il est précisé que l'exonération partielle s'applique aux transmissions de branches complètes d'activité. La branche complète d'activité se définit comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une entreprise capable de fonctionner par ses propres moyens.

Ainsi, l'exonération partielle est susceptible de s'appliquer dans l'hypothèse d'une transmission à titre gratuit d'une partie de l'exploitation, dès lors que les éléments cédés peuvent faire l'objet d'une exploitation autonome.

Par ailleurs, les commentaires relatifs au sort des dettes contractées pour l'achat ou dans l'intérêt de ces biens, ainsi que ceux relatifs aux modalités de calcul du forfait mobilier figurant dans le BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 au III-B § 450 à 460, sont transposables *mutatis mutandis* à l'article 787 C du CGI.

En outre, il est précisé que dans l'hypothèse d'une donation portant sur une quote-part indivise d'un bien ou sur des droits démembres avec présence d'un passif affecté à l'ensemble du bien, il convient de répartir le passif et de ne déduire que la fraction correspondant à la fraction transmise du bien.

De la même manière, dans l'hypothèse d'un passif affecté de manière indifférenciée, c'est-à-dire des dettes ne pouvant être affectées au financement d'un bien déterminé, à un ensemble de biens (cas de l'entreprise individuelle) mais dont seulement une partie des biens fait l'objet d'une donation (cas d'une donation d'une branche complète d'activité), il convient de procéder à la répartition de ce passif au prorata de la valeur totale des biens transmis.

120

Exemple : Donation d'une branche d'activité d'une entreprise, en présence d'un passif non affectable précisément (ex : découvert bancaire).

Dans ce cas, il y a lieu de retenir pour la donation un prorata de ce passif :

- si valeur de l'entreprise = X, valeur de la branche d'activité = Y et passif = Z ;
- la valeur du passif à retenir est : $Z \times (Y / X)$.

Dans le cas d'une donation d'une entreprise individuelle bénéficiant des dispositions de l'article 787 C du CGI, il y a lieu de valoriser l'entreprise en tenant compte des dispositions de l'article 776 bis du

CGI, puis d'appliquer sur la valeur nette ainsi déterminée l'exonération de droits de mutation à titre gratuit à concurrence des trois quarts.

130

Par ailleurs, le bénéfice de l'exonération partielle est cumulable sous certaines conditions avec la réduction de droits prévue à l'article 790 du CGI (BOI-ENR-DMTG-20-30-20-50).

IV. Conséquences du non-respect des conditions légales

140

En cas de rupture de l'engagement individuel de conservation des biens transmis, l'héritier, le donataire ou le légataire ou, le cas échéant, ses ayants cause à titre gratuit, devient redevable du complément de droits de mutation à titre gratuit, assorti de l'intérêt de retard au taux de 0,40 % prévu par l'article 1727 du CGI (CGI, art. 1840 G ter).

150

En cas de non-respect des autres conditions d'exonération posées par l'article 787 C du CGI, il convient de poursuivre le recouvrement du complément de droits de mutation à titre gratuit, assorti de l'intérêt de retard au taux de 0,40 % par mois, lorsque la bonne foi du redevable ne peut être mise en cause (CGI, art. 1727), auquel s'ajoute, lorsque le manquement délibéré du redevable est établi, la majoration prévue à l'article 1729 du CGI.

160

Dans ces deux situations, avant de procéder à la mise en recouvrement des sommes correspondantes, le service des impôts compétent informe les intéressés, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, des motifs pour lesquels l'exonération partielle est remise en cause en les invitant à présenter leurs éventuelles observations écrites dans un délai de trente jours.

Cette lettre devra préciser qu'en cas de désaccord sur la remise en cause du régime de faveur, une réclamation pourra être présentée, après la notification de l'avis de mise en recouvrement, dans les délais et formes prévus aux articles R*. 196-1 et suivants du livre des procédures fiscales.

V. Obligations déclaratives

170

Les héritiers, légataires ou donataires doivent, lors du dépôt de la déclaration de succession ou de don manuel ou de l'acte de donation auprès du service des impôts compétent, prendre l'engagement de conserver pendant quatre ans (cf. II-B § 40 à 80) à compter de la date de la transmission, pour eux et leurs ayants cause à titre gratuit, l'ensemble des biens nécessaires à l'activité de l'entreprise individuelle.

180

Par ailleurs, chacun des héritiers, légataires ou donataires visés à l'article 787 C du CGI, doit adresser une attestation individuelle au service des impôts du domicile du défunt ou celui du lieu de dépôt de l'acte de donation ou de la déclaration de don manuel, certifiant que :

- l'engagement individuel de conservation des biens est respecté tout au long de l'année ;
- l'une des personnes susmentionnées poursuit effectivement l'exploitation de l'entreprise pendant les trois années (cf. II-C § 90 à 100) qui suivent la date de la transmission.

Cette attestation doit être adressée dans les trois mois qui suivent le 31 décembre de chaque année :

- à compter du point de départ de l'engagement individuel de conservation des biens dont la transmission a été partiellement exonérée ;
- et jusqu'à l'expiration de celui-ci.

190

Enfin, dans le cas prévu au d de l'[article 787 C du CGI](#), le donataire ou le donateur doit fournir l'année de la donation, avec l'attestation individuelle citée au **V § 180**, une copie de l'acte enregistré constatant la donation.