

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : BOI-ENR-DG-20-10-11/04/2016

Date de publication : 11/04/2016

**ENR - Dispositions générales - Règles d'exigibilité de l'impôt - Principes généraux**

---

**Positionnement du document dans le plan :**

ENR - Enregistrement

Dispositions générales

Titre 2 : Règles d'exigibilité de l'impôt

Chapitre 1 : Principes généraux

**Sommaire :**

- I. Caractères généraux des lois relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière
  - A. Caractère d'ordre public des lois d'enregistrement
  - B. Application dans le temps
    - 1. Entrée en vigueur
    - 2. Non-rétroactivité
  - C. Application dans l'espace
    - 1. Principes
      - a. Actes passés à l'étranger
        - 1° Actes translatifs de biens français
        - 2° Autres actes
      - b. Biens situés à l'étranger
        - 1° Actes passés en France
        - 2° Actes passés à l'étranger
        - 3° Cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière
    - 2. Conventions internationales
- II. Classification des droits
  - A. Droits fixes
  - B. Droits proportionnels
  - C. Droits progressifs

# I. Caractères généraux des lois relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière

## A. Caractère d'ordre public des lois d'enregistrement

---

1

En application des dispositions de l'article 1702 du [code général des impôts \(CGI\)](#) et de l'article L. 247 du [livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), aucune autorité publique ne peut suspendre le recouvrement des droits d'enregistrement ou en accorder la remise totale ou partielle.

10

Il est cependant admis que les pénalités fiscales peuvent donner lieu à remise ou modération ou faire l'objet d'une transaction.

## B. Application dans le temps

---

### 1. Entrée en vigueur

---

20

Les lois et, lorsqu'ils sont publiés au Journal officiel de la République française, les actes administratifs entrent en vigueur à la date qu'ils fixent ou, à défaut, le lendemain de leur publication.

Toutefois, l'entrée en vigueur de celles de leurs dispositions dont l'exécution nécessite des mesures d'application est reportée à la date d'entrée en vigueur de ces mesures.

30

En cas d'urgence, entrent en vigueur dès leur publication les lois dont le décret de promulgation le prescrit et les actes administratifs pour lesquels le Gouvernement l'ordonne par une disposition spéciale.

**Remarque :** Ces dispositions ([code civil \[C. civ.\]](#), art. 1) ne sont pas applicables aux actes individuels.

### 2. Non-rétroactivité

---

40

Sauf disposition législative spéciale, les lois et règlements relatifs aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière ne peuvent, conformément à la règle générale définie par l'article 2 du [code civil](#), avoir d'effet rétroactif.

Une loi nouvelle qui modifie le tarif des droits est donc sans influence sur les droits dont le fait générateur se situe antérieurement à son entrée en vigueur (pour le fait générateur, il convient de se

reporter au I § 1 à 10 du BOI-ENR-DG-30).

50

*En vertu du 1° du 1 de l'article 635 du CGI, les actes des notaires doivent être enregistrés dans le délai d'un mois à compter de leur date, et, aux termes du 1° de l'article 1705 du CGI, les droits des actes à enregistrer sont acquittés par les notaires pour les actes passés devant eux.*

*Il a été jugé que les droits qui doivent être ainsi payés sont ceux résultant des dispositions fiscales applicables aux actes considérés en vigueur au jour de la présentation à la formalité, la circonstance que le régime fiscal en cause ait été rétroactivement modifié entre la date de l'acte et celle de la présentation étant inopérante en ce qui concerne l'obligation de paiement pesant sur les notaires (Cass. Com., arrêt du 15 mars 1988, n° 86-15912).*

*En l'espèce, un acte de donation d'immeubles, passé le 10 décembre 1981, avait été présenté par le notaire à l'enregistrement le 5 janvier 1982.*

*Or, aux termes du III de l'article 41 de la loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982, la réduction d'assiette résultant de certaines exonérations était diminuée de moitié. Cette mesure s'appliquait rétroactivement aux mutations à titre gratuit entre vifs consenties à compter du 23 novembre 1981.*

*C'est en fonction de ces nouvelles dispositions que le service, après avoir refusé l'enregistrement faute de provision suffisante (celle-ci avait été calculée selon le régime fiscal plus favorable en vigueur à la date de l'acte), avait établi au nom du notaire l'imposition contestée.*

## C. Application dans l'espace

---

### 1. Principes

---

60

Les lois fiscales sont territoriales : les droits d'enregistrement ne sont donc exigibles, en principe, que pour les actes passés en France et les biens qui y sont situés.

**Remarque :** En ce qui concerne plus particulièrement la territorialité de l'impôt en matière de mutations à titre gratuit, il convient de se reporter au [BOI-ENR-DMTG-10-10-30](#) pour les successions et au [BOI-ENR-DMTG-20-10-30](#) pour les donations.

La situation des biens est matérielle ou fictive.

70

Sont considérés comme ayant une assiette matérielle en France lorsqu'ils y sont situés ou exploités : les immeubles, les meubles meublants, les meubles corporels, les fonds de commerce, les offices et les clientèles ainsi que le numéraire et les billets de banque déposés en France, les droits de propriété littéraire et artistique, les brevets d'invention et marques de fabrique qui y sont protégés ou enregistrés, les navires ou bateaux de nationalité française.

## 80

Ont une situation fictive en France : les créances dont le débiteur est domicilié en France, notamment les fonds déposés dans une banque en France, les comptes de chèques postaux en France, les dépôts irréguliers, comptes courants, lettres de change, chèques et effets.

Toutefois, le lieu du paiement déterminera la situation de la créance lorsqu'il est stipulé que le juge de ce lieu est compétent, à l'exclusion de celui du domicile du débiteur.

## 90

Les valeurs mobilières, actions, parts d'intérêts, obligations, dont l'établissement émetteur ou débiteur a son siège en France, sont réputées situées en France.

Il en est de même des rentes et valeurs émises par l'État et autres collectivités publiques françaises.

## 100

L'application de ce principe conduit à exclure du champ d'application de l'impôt en France, d'une part, les actes passés en France et relatifs à des biens étrangers et, d'autre part, les actes passés à l'étranger et concernant des biens situés en France.

Cette règle souffre toutefois d'importantes exceptions.

### a. Actes passés à l'étranger

#### 1° Actes translatifs de biens français

## 110

En principe, les actes passés à l'étranger ne sont pas soumis à la formalité de l'enregistrement en France, étant précisé que les actes authentiques étrangers ont toutefois été assimilés, au point de vue de l'enregistrement, à des actes sous seing privé.

## 120

Cependant, lorsqu'il s'agit de biens français dont la mutation est obligatoirement soumise à l'impôt et notamment d'immeubles, de fonds de commerce, de clientèles, de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, peu importe le lieu où l'acte a été dressé et la nationalité des parties contractantes : le droit de mutation doit être acquitté, dans les délais légaux, dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'une mutation verbale.

*Ainsi, la cession par acte passé à l'étranger, d'une marque de fabrique exploitée donne lieu à imposition de la clientèle qui y est attachée si la marque est soumise au droit français, autrement dit si celle-ci est protégée du fait de son enregistrement auprès de l'institut national de la propriété industrielle [INPI] (Cass. com., arrêt du 24 mars 1992, n° 90-11870).*

### 2° Autres actes

## 130

Les autres actes passés à l'étranger ne sont pas assujettis à l'enregistrement, même en cas d'usage en France, et ils ne donnent pas lieu à déclaration.

## **b. Biens situés à l'étranger**

---

### ***1° Actes passés en France***

---

#### **140**

L'acte passé en France portant mutation d'immeubles situés à l'étranger ne doit obligatoirement être soumis à la formalité que s'il affecte la forme d'un acte notarié, judiciaire ou extrajudiciaire.

#### **150**

L'échange d'un immeuble français contre un immeuble étranger est soumis au droit de vente sur la valeur de l'immeuble français.

#### **160**

Les actes passés en France et portant mutation de meubles étrangers corporels ou incorporels sont soumis aux droits dans les mêmes conditions que si la mutation avait pour objet des biens français de même nature ([CGI, art. 718](#)).

Cette règle s'applique à toutes les mutations entre vifs, qu'elles soient à titre gratuit ou à titre onéreux. Ces mutations sont, en conséquence, taxées aux mêmes tarifs et sur les mêmes bases que s'il s'agissait de biens français.

#### **170**

En cas de vente moyennant un prix unique de biens mobiliers et immobiliers situés à l'étranger, la perception s'effectue d'après une ventilation à fournir par les parties, les prescriptions de [l'article 735 du CGI](#) n'étant pas applicables.

### ***2° Actes passés à l'étranger***

---

#### **180**

Les actes passés à l'étranger et ayant pour objet des immeubles ou des biens mobiliers situés à l'étranger, qu'ils soient rédigés en la forme authentique ou sous seing privé, ne sont pas assujettis à l'enregistrement en France.

#### **190**

Il peut être fait usage de tels actes, en France, sans que la formalité devienne obligatoire.

#### **200**

L'échange d'un immeuble français contre un immeuble étranger est assimilé à la vente de l'immeuble français.

La même règle est applicable que l'acte soit rédigé en France ou à l'étranger.

### ***3° Cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière***

---

Il résulte de la combinaison du 7° bis du 2 de l'[article 635 du CGI](#), de l'[article 639 du CGI](#) et de l'[article 726 du CGI](#) que les cessions de participations dans une personne morale à prépondérance immobilière au sens de ce dernier article doivent être enregistrées quelle que soit la nationalité de cette personne morale.

## **2. Conventions internationales**

---

### **210**

Les conditions d'exigibilité des droits d'enregistrement fixées par les conventions internationales sont exposées dans la série International ([BOI-INT](#)).

## **II. Classification des droits**

### **220**

Il est souvent fait allusion à la division des droits d'enregistrement en « droits d'actes » exigibles seulement en cas de rédaction d'un écrit et « droits de mutation » exigibles même en l'absence d'acte, par le seul fait de l'existence d'une convention taxable.

Mais la seule classification légale des droits résulte du CGI, d'après lequel les droits d'enregistrement sont fixes, proportionnels, progressifs suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis.

Les droits fixes sont ceux dont la quotité est invariable pour tous les actes classés dans une catégorie déterminée.

Les droits proportionnels sont ceux qui représentent un pourcentage constant des valeurs qui font l'objet des actes ou des mutations.

Les droits progressifs sont ceux dont le tarif s'élève au fur et à mesure que croissent les valeurs auxquelles ils s'appliquent.

Les droits dégressifs atteignent les cessions de fonds de commerce et opérations assimilées.

### **230**

La taxe de publicité foncière ne comporte que des tarifs fixes ou proportionnels.

## **A. Droits fixes**

---

### **240**

Un droit fixe atteint tous les actes qui ne sont pas expressément assujettis au droit proportionnel ou progressif.

Il s'applique, en outre, à tous actes, même exempts d'enregistrement, qui sont présentés volontairement à la formalité ([CGI, art. 679, 3°](#)).

Enfin, conformément aux dispositions de l'[article 680 du CGI](#), un droit fixe dit des actes innomés s'applique à tous les actes qui ne se trouvent ni exonérés, ni tarifés par aucun article du CGI et qui ne peuvent donner lieu à une imposition proportionnelle ou progressive ([BOI-ENR-DG-20-30-30-20](#)).

Le droit fixe est perçu au profit de l'État.

## B. Droits proportionnels

---

### 250

Les droits proportionnels s'appliquent aux mutations, à l'exclusion des obligations ou des libérations. Encore convient-il d'observer qu'un certain nombre de mutations mobilières à titre onéreux échappent au droit proportionnel lorsqu'elles ne revêtent pas la forme de ventes publiques (il en est ainsi, notamment, de la plupart des cessions de gré à gré de meubles corporels, de créances, d'obligations négociables).

Le droit proportionnel demeure toutefois applicable, bien qu'il ne s'agisse pas nécessairement d'actes translatifs au regard de la loi civile ou de la loi fiscale, aux actes constatant certains apports en société ou un partage de biens meubles ou immeubles ([CGI, art. 677, 3° et 4°](#)).

L'[article 678 du CGI](#) prévoit qu'il est dû un droit proportionnel au taux de 0,70 % pour les décisions judiciaires et les actes qui contiennent des dispositions sujettes à publicité foncière qui ne se trouvent ni exonérées ni tarifées par un autre article du CGI.

### 260

Les droits dus sur les mutations à titre onéreux d'immeubles sont perçus au profit du département du lieu de situation de l'immeuble ([CGI, art. 1594 A](#)).

En revanche, sont perçus au profit de l'État les droits dus sur :

- les échanges sauf en ce qui concerne les droits dus sur les soultes ;
- les actes de sociétés.

Sont également perçus au profit de l'État :

- les partages sauf en ce qui concerne les droits dus sur les soultes ;
- les licitations et cessions de droits successifs qui, en application des dispositions du II de l'[article 750 du CGI](#), ne sont assujetties qu'à un droit de 2,50 % ;
- les soultes de partage lorsqu'elles ne sont pas translatives de propriété en application des dispositions de l'[article 748 du CGI](#).

## C. Droits progressifs

---

## 270

Les droits progressifs, dont la progressivité est réalisée par tranches, atteignent les mutations à titre gratuit, par décès ou entre vifs, intervenant entre conjoints, entre parents en ligne directe ou entre frères et sœurs ([CGI, art. 777](#)).

**Remarque :** Le conjoint survivant et le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité sont exonérés de droits de mutation par décès ([CGI, art. 796-0 bis](#)).

Il en va de même de chaque frère et sœur, célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps, à la double condition qu'il soit, au moment de l'ouverture de la succession, âgé de plus de cinquante ans ou atteint d'une infirmité le mettant dans l'impossibilité de subvenir par son travail aux nécessités de l'existence, et qu'il ait été constamment domicilié avec le défunt pendant les cinq années ayant précédé le décès ([CGI, art. 796-0 ter](#)).

## 280

Sont également soumises à un barème progressif les cessions de fonds de commerce et opérations assimilées ([CGI, art. 719](#), [CGI, art. 724](#) et [CGI, art. 725](#)).

## 290

Les droits de mutations à titre gratuit sont perçus au profit de l'État.

En revanche, la taxe de publicité foncière exigible sur les donations entre vifs ([CGI, art. 791](#)) est perçue au profit du département du lieu de situation de l'immeuble.