

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

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-20-30-20-50-13/02/2017

Date de publication : 13/02/2017

ENR - Mutations à titre gratuit - Donations - Liquidation et paiement des droits - Réduction des droits

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles

Titre 2 : Donations

Chapitre 3 : Assiette, liquidation, paiement des droits et obligations des redevables

Section 2 : Liquidation et paiement des droits

Sous-section 5 : Réduction des droits

Sommaire :

I. Dispositions communes aux successions et aux donations

II. Dispositions spéciales aux donations

I. Dispositions communes aux successions et aux donations

1

Les réductions d'impôt édictées en matière de mutation par décès en faveur des mutilés de guerre frappés d'une invalidité de 50 % au minimum ([code général des impôts \[CGI\], art. 782](#)) et du département de la Guyane ([CGI, art. 1043 A](#)) visées au [BOI-ENR-DMTG-10-50-40](#) sont également applicables aux donataires, d'après leur situation au jour de la donation.

II. Dispositions spéciales aux donations

10

En application des dispositions de l'[article 790 du CGI](#), les donations bénéficient d'une réduction de droits, sous certaines conditions reposant sur la nature des biens donnés et sur l'âge du donateur.

Cette réduction de droits se cumule avec les réductions de droits, les exonérations partielles et les abattements accordés en cas de donation : elle s'applique en dernier lieu, sur le montant des droits dus par chaque donataire, après application, le cas échéant des abattements et autres réductions de droits.

20

Les donations en pleine propriété des parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunissent les conditions énumérées à l'[article 787 B du CGI](#) bénéficient sur les droits liquidés en application des [articles 777 et suivants du CGI](#) d'une réduction de 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans.

30

Les donations en pleine propriété de la totalité ou d'une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunissent les conditions énumérées à l'[article 787 C du CGI](#) bénéficient sur les droits liquidés en application des [articles 777 et suivants du CGI](#) d'une réduction de 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans.

35

Ainsi, est exclue du champ d'application de la réduction d'impôt prévue à l'[article 790 du CGI](#), toute transmission portant sur des démembrements de cette propriété. Le dispositif ne bénéficie donc ni aux donations en nue-propriété de biens visés au **II § 20 à 30**, ni aux donations d'usufruit de ces mêmes biens.

A cet égard, il est précisé que la donation, par un donateur âgé de moins de soixante-dix ans, de la nue-propriété des titres d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunit les conditions énumérées à l'[article 787 B du CGI](#) à un premier donataire et celle, simultanée de l'usufruit des mêmes titres à un second donataire, aboutissant pour le donateur au dessaisissement de la pleine propriété des titres, ne peuvent être considérés comme une donation des titres de la société "en pleine propriété" : ces donations n'ouvrent donc pas droit au bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 790 du CGI.

37

En cas de "donations mixtes" c'est à dire comportant à la fois des biens en pleine propriété et des biens démembrés, il est nécessaire d'effectuer une double liquidation des droits afin de déterminer le montant de l'impôt sur lequel la réduction doit s'appliquer.

A cette fin, il y a lieu de comprendre les biens donnés en pleine propriété dans les tranches du barème les plus élevées pour la liquidation des droits de mutation, et par voie de conséquence, pour l'application de la réduction des droits. En outre, il est précisé que les abattements prévus à l'[article 779 du CGI](#), à l'[article 790 A du CGI](#), à l'[article 790 B du CGI](#), à l'[article 790 D du CGI](#), à l'[article 790 E du CGI](#) et à l'[article 790 F du CGI](#) et la réduction mentionnée à l'[article 782 du CGI](#) sont effectués en priorité sur les biens démembrés.

Ces règles, favorables au redevable, s'appliquent à moins que les parties à l'acte de donation n'aient décidé de retenir une règle d'imputation différente.

40

Dès lors que les conditions posées par l'[article 787 B du CGI](#) ou l'[article 787 C du CGI](#) sont satisfaites et que le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans, la réduction de droits prévue à l'[article 790 du CGI](#) s'applique aux transmissions à titre gratuit entre vifs en pleine propriété, qu'elles soient directes ou indirectes.

La réduction de droits est applicable aux donations en pleine propriété de titres de holdings interposées éligibles au dispositif prévu à l'article 787 B du CGI, en cas de simple interposition ainsi qu'en cas de double interposition. Toutefois, le bénéfice de la réduction est alors limité aux droits correspondant à la seule fraction de la valeur des titres représentative de celle des titres de la société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale détenus, directement (simple interposition) ou indirectement (double interposition) par la société dont les titres font l'objet de la donation.

45

Exemple :

Le 15 avril N, M. X âgé de 69 ans, signataire d'un engagement collectif de conservation sur l'ensemble des titres qu'il détient dans la société Z qui réunit les conditions énumérées à l'[article 787 B du CGI](#), consent les donations suivantes :

- à son fils :

- la pleine propriété des titres de la société Y, holding interposée signataire de l'engagement collectif de conservation susmentionné, pour une valeur totale de 1 500 000 €, étant précisé que la proportion de la valeur réelle de l'actif brut de la société Y correspondant à sa participation dans la société Z est de 2/3,

- et la nue-propriété des titres de la société Z dont la valeur en pleine propriété est de 2 000 000 €, soit une valeur en nue-propriété de 1 200 000 € (soit 2 000 000 € x 60 %) en vertu des dispositions de l'[article 669 du CGI](#) ;

- à sa fille, l'usufruit des titres de la société Z pour une valeur de 800 000 € (soit 2 000 000 € x 40 %) en vertu des dispositions de l'article 669 du CGI.

Dès lors, la liquidation des droits s'effectue comme suit :

- s'agissant du fils de M. X :

- nue-propriété des titres de la société Z :

- valeur de la nue-propriété des titres de la société Z donnés : 1 200 000 €,

- exonération partielle de droits prévue à l'article 787 B du CGI : 75 %,

- montant de la donation après exonération partielle : 300 000 €,

- abattement personnel prévu à l'article 779 du CGI (imputation en priorité sur les biens démembrés) : 100 000 €,

- masse taxable : 200 000 €,

- montant des droits à payer : $(8\,072\text{ €} \times 5\%) + (4\,037\text{ €} \times 10\%) + (3\,823\text{ €} \times 15\%) + (184\,068\text{ €} \times 20\%) = 38\,195\text{ €}$,

- pleine propriété des titres de la société Y :

- s'agissant de la donation des titres de la société Y, seule la valeur des titres de la société interposée retenue à proportion de la valeur réelle de son actif brut correspondant à sa participation dans la société Z ayant fait l'objet de l'engagement collectif de conservation est éligible au bénéfice de l'exonération partielle prévue à l'article 787 B du CGI, soit $1\,500\,000\text{ €} \times 2/3 = 1\,000\,000\text{ €}$,

- exonération partielle de droits prévue à l'article 787 B du CGI : 75 %,

- montant de la donation après exonération partielle : 250 000 €,

- abattement personnel prévu à l'article 779 du CGI : 100 000 € (déjà utilisé lors de la donation des titres de la société Z),

- masse taxable : 250 000 €,

- montant des droits à payer avant réduction d'impôt : $250\,000\text{ €} \times 20\%$ = 50 000 € (les tranches à 5 %, 10 % et 15 % ont été utilisées lors de la donation des titres de la société Z),

- cette quotité de droits (droits correspondant à la valeur des titres de la société Y représentative de sa participation dans la société Z ayant fait l'objet de l'engagement collectif de conservation) bénéficie de la réduction d'impôt de 50 % prévue à l'article 790 du CGI : 25 000 €,

- ainsi, le montant total des droits à payer par le fils de M. X s'élève à : 38 195 € (donation des titres de la société Z) + 25 000 € (donation des titres de la société Y) = 63 195 €, auxquels s'ajoutent les droits de droit commun sur l'assiette non exonérée des titres de la société Y (assiette de 500 000 €) ;

- s'agissant de la fille de M. X :

- valeur de l'usufruit des titres de la société Z donnés : 800 000 €,

- exonération partielle de droits prévue à l'article 787 B du CGI : 75 %,

- montant de la donation après exonération partielle : 200 000 €,

- abattement personnel prévu à l'article 779 du CGI : 100 000 €,

- masse taxable : 100 000 €,

- montant des droits à payer : $(8\,072\text{ €} \times 5\%) + (4\,037\text{ €} \times 10\%) + (3\,823\text{ €} \times 15\%) + (84\,068\text{ €} \times 20\%) = 18\,195\text{ €}$.

S'agissant d'une donation en usufruit, elle n'ouvre pas droit à la réduction prévue à l'article 790 du CGI.

50

Pour plus de précisions concernant l'application des dispositions de l'[article 787 B du CGI](#) et de l'[article 787 C du CGI](#), il convient de se reporter au [BOI-ENR-DMTG-10-20-40](#).