

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

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

ENR - Mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles - Ventes conditionnelles

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles

Titre 1 : Mutations autres que les échanges

Chapitre 1 : Principes de taxation

Section 3 : Mutations à titre onéreux de nature particulière

Sous-section 1 : Ventes conditionnelles

Sommaire :

I. Vente sous condition suspensive

A. Définition de la vente sous condition suspensive

B. Régime fiscal de la vente sous condition suspensive

1. Régime fiscal de la vente sous condition suspensive lors de la conclusion du contrat

2. Régime fiscal de la vente sous condition suspensive lors de la réalisation de la condition

a. Preuve de la réalisation de la condition

b. Exigibilité de l'impôt de mutation

c. Obligations des parties

C. Exemples de conditions suspensives

1. Condition de passer un acte

2. Condition de payer le prix et de passer acte

3. Condition du paiement du prix

4. Condition d'entrée en vigueur d'une loi

II. Vente sous condition résolutoire

A. Définition de la vente sous conditions résolutoire

B. Régime fiscal de la vente sous condition résolutoire

C. Exemples de conditions résolutoires

III. Cas particulier - biens acquis en tontine

A. Généralités sur les clauses de tontine

B. Principe : présomption de transmission à titre gratuit des biens recueillis en vertu d'une clause de tontine

C. Exception : assujettissement aux droits de mutations à titre onéreux des biens recueillis en vertu d'une clause de tontine

1

Une vente peut être affectée d'une condition suspensive ou d'une condition résolutoire.

I. Vente sous condition suspensive

A. Définition de la vente sous condition suspensive

10

Voir [BOI-ENR-DG-20-20-70 § 30](#).

B. Régime fiscal de la vente sous condition suspensive

1. Régime fiscal de la vente sous condition suspensive lors de la conclusion du contrat

20

L'existence d'une condition suspensive a pour effet de rendre incertaine la formation du lien de droit entre les parties.

30

Une telle convention ne peut donc pas être soumise à l'impôt de mutation au tarif proportionnel. Elle n'est susceptible de donner ouverture qu'à la taxe de publicité foncière au droit fixe des actes innomés prévu à l'[article 680 du CGI](#) ; le droit d'enregistrement est dû au même tarif lorsque l'acte constatant la transmission conditionnelle est assujéti à la double formalité de l'enregistrement et de la publicité foncière.

Si l'acte entre dans le champ d'application de la formalité fusionnée, sa présentation par les parties à la conservation des hypothèques de la situation du bien doit être effectuée dans un délai d'un mois ([CGI, art. 647](#)).

Si la condition vient à ne pas se réaliser, l'acte ne donne lieu à aucune autre perception.

40

D'autre part, les ventes d'immeubles sous seing privé assorties d'une condition suspensive sont obligatoirement sujettes à publicité foncière pour être opposables aux tiers. Elles sont donc régies par les dispositions de l'[article 660 du CGI](#).

Ce texte fait défense aux comptables de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) d'accomplir la formalité de l'enregistrement à leur égard et prescrit de matérialiser le refus d'enregistrement qui en est la conséquence par une mention spéciale, datée et signée par le comptable, apposée sur chacun des originaux, l'un de ceux-ci étant conservé au Service des impôts.

Si le dépôt de l'exemplaire destiné au Service des impôts n'était pas effectué, il y aurait lieu de restituer au requérant le ou les exemplaires présentés à la formalité, sans constater ni mentionner le refus, afin de ne pas donner date certaine à l'écrit.

Les actes de l'espèce peuvent être présentés, pour l'apposition d'une mention de refus, à un Service des impôts quelconque, sans qu'il y ait lieu de s'attacher à la situation de l'immeuble concerné, ni au domicile des parties contractantes.

2. Régime fiscal de la vente sous condition suspensive lors de la réalisation de la condition

a. Preuve de la réalisation de la condition

50

La preuve de la réalisation de la condition peut être établie par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite et, notamment, par de simples présomptions pourvu qu'elles reposent sur des faits ou actes régulièrement parvenus à la connaissance de l'administration.

En particulier, tous les actes de propriétaire faits par l'acquéreur peuvent être invoqués comme preuves de la réalisation de la condition ([CGI, art. 1881](#)).

b. Exigibilité de l'impôt de mutation

60

Dès que la condition se réalise, l'impôt de mutation est exigible même si aucun acte n'est établi pour constater cette réalisation.

Ainsi, les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière sont acquis tels qu'ils résultent des stipulations d'un acte, sans pouvoir être subordonnés à des faits extérieurs ou à des dispositions étrangères au contrat ([Cass. com., 10 janvier 1989, n° de pourvoi : 87-15740](#)).

Le régime fiscal applicable et les valeurs imposables sont déterminés en se plaçant à la date de la réalisation de la condition ([CGI, art. 676](#)). La condition suspensive ne comporte donc pas d'effet rétroactif en droit fiscal. C'est pourquoi la taxe ou le droit fixe perçu sur l'acte conditionnel n'est pas imputé sur l'impôt proportionnel devenu exigible.

Ces règles de perception ne souffrent aucune dérogation. En particulier, il n'est pas possible de tenir compte du fait que le retard apporté à la réalisation de la condition n'est pas imputable aux parties.

Si le régime fiscal applicable et les valeurs imposables sont déterminés en se plaçant à la date de la réalisation de la condition suspensive, l'acte conditionnel et l'acte constatant cette réalisation forment ensemble l'instrument complet de la convention. En conséquence, en l'absence de toute valeur figurant dans le second acte, l'administration est fondée à percevoir les droits proportionnels sur le prix déclaré dans l'acte conditionnel, sans préjudice de son droit de remettre en cause ultérieurement l'estimation, si elle la juge insuffisante, par voie de proposition de

rectification (Cass. com., 20 juillet 1981, n° de pourvoi : 79-16018).

c. Obligations des parties

70

L'acte authentique dressé pour constater l'avènement de la condition est soumis au même régime que l'acte conditionnel ; le délai imparti aux cocontractants est de un mois ([CGI, art. 647](#)).

80

Si la réalisation de la condition suspensive fait l'objet d'un acte sous seing privé celui-ci doit être présenté au Service des impôts dans le délai d'un mois à compter de sa date, mais le comptable de la DGFIP doit refuser l'exécution de la formalité ; en effet, lorsqu'ils portent sur des droits immobiliers, les actes constatant la réalisation d'une condition suspensive doivent être obligatoirement publiés au fichier immobilier ([art. 28, 4° b du décret du 4 janvier 1955](#)) et donc dressés en la forme authentique. Après avoir conseillé aux parties de déposer le plus tôt possible l'acte sous seing privé en l'étude d'un notaire (avec reconnaissance de signatures), le service pourra leur accorder un délai -n'excédant pas deux mois- pour acquitter l'impôt qui, en principe, est immédiatement exigible.

Lors de la présentation de l'acte authentique, les sommes déjà versées sont imputées sur le montant de l'impôt exigible ; cet acte est soumis à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au tarif fixe prévu à l'[article 680 du CGI](#) si l'intégralité de l'impôt de mutation a été acquittée.

90

À défaut d'acte, les parties doivent faire la déclaration de la réalisation de la condition au Service des impôts de la situation du bien dans un délai d'un mois. Les droits d'enregistrement sont perçus au même tarif que celui de la taxe de publicité foncière qui aurait été exigée à la conservation des hypothèques en cas de formalité unique donnée à un acte authentique constatant l'accomplissement de la condition.

C. Exemples de conditions suspensives

100

En principe, pour qu'une disposition puisse être considérée comme une condition suspensive, il faut que les parties manifestent clairement leur intention de subordonner la naissance de leurs obligations réciproques à un événement futur et incertain. La condition suspensive ne se présume pas.

1. Condition de passer un acte

110

Il n'est pas rare que les parties subordonnent la réalisation de la vente à la rédaction d'un acte authentique.

Pour qu'une telle disposition s'analyse en une condition suspensive, il est indispensable que la volonté des cocontractants de faire dépendre la transmission de la propriété de la rédaction d'un acte

authentique apparaisse nettement.

2. Condition de payer le prix et de passer acte

120

D'une manière générale, la double clause de passer acte et de payer le prix dans un délai déterminé doit également être interprétée suivant la volonté des parties.

Elle sera considérée comme suspensive, si les parties ont entendu stipuler que l'acquéreur ne deviendra propriétaire qu'au moment de la réalisation de la double condition.

Si cette intention ne résulte pas des termes du contrat, celui-ci devra, au contraire, être soumis à l'impôt de mutation au tarif proportionnel.

3. Condition du paiement du prix

130

L'obligation de payer le prix n'est pas, en principe, une condition suspensive mettant obstacle à la transmission de la propriété de l'immeuble. L'impôt de mutation est donc immédiatement exigible quand il est énoncé que, si l'acquéreur ne se libère pas dans un certain délai, la vente sera résiliée et le vendeur aura simplement droit à une indemnité.

Toutefois, une vente est réellement en suspens lorsque les parties ont entendu subordonner son existence au paiement de tout ou partie du prix, mais leur intention doit être alors nettement exprimée, à défaut de quoi la taxe de publicité foncière ou le droit d'enregistrement au taux proportionnel est immédiatement exigible.

4. Condition d'entrée en vigueur d'une loi

140

Une loi fiscale peut renfermer une disposition stipulant que la date d'entrée en vigueur sera fixée ultérieurement par voie réglementaire.

La vente faite sous la condition suspensive de cette entrée en vigueur est, en réalité, une vente à terme incertain. L'impôt de mutation est donc immédiatement exigible.

II. Vente sous condition résolutoire

A. Définition de la vente sous conditions résolutoire

150

Voir [BOI-ENR-DG-20-20-70 § 180](#).

B. Régime fiscal de la vente sous condition résolutoire

160

La vente affectée d'une condition résolutoire est immédiatement soumise à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement, au tarif proportionnel.

L'impôt de mutation n'est pas restituable lors de la résiliation de la convention par l'effet de la condition ([CGI, art. 1961](#)).

C. Exemples de conditions résolutoires

170

Les stipulations ci-après sont considérées comme des conditions résolutoires :

- la vente sera résiliée si l'acquéreur ne paie pas les créanciers inscrits ;
- le vendeur devra dans un délai déterminé rapporter la mainlevée des inscriptions hypothécaires ;
- la partie qui, au jour de la livraison, refusera d'exécuter le contrat devra verser une indemnité dont le montant est fixé à une certaine somme.

III. Cas particulier - biens acquis en tontine

A. Généralités sur les clauses de tontine

180

Par la clause dite d'accroissement, de réversion, de condition de survie ou de tontine insérée dans un contrat, les parties prévoient qu'au décès du ou des prémourants, la part de ceux-ci reviendra, sans indemnité, aux survivants, de telle sorte que le dernier vivant sera réputé seul propriétaire de la totalité du bien.

Une jurisprudence constante de la Cour de cassation analyse ces clauses comme conférant au survivant des coacquéreurs la propriété du bien tout entier, sous condition suspensive de survie, et à chacun d'entre eux la propriété de sa part, sous la condition résolutoire de son prédécès. Au plan fiscal, il en résulte qu'au décès de chacun des prémourants la part transmise devrait être taxée au droit de mutation à titre onéreux.

Pour limiter l'évasion fiscale résultant du recours accru à ce genre de stipulation qui constituait un moyen d'éluder le paiement des droits de succession, l'[article 754 A du CGI](#) assujettit aux droits de succession les biens recueillis en vertu d'une clause de tontine insérée dans un contrat d'acquisition en commun.

B. Principe : présomption de transmission à titre gratuit des biens recueillis en vertu d'une clause de tontine

190

Selon les termes du [1er alinéa de l'article 754 A du CGI](#), les biens recueillis en vertu d'une clause de tontine insérée dans un contrat d'acquisition en commun sont, au point de vue fiscal, réputés transmis à titre gratuit, à chacun des bénéficiaires de l'accroissement (cf. [BOI-ENR-DMTG-10-10-10-10 § 260 et suivants](#)).

C. Exception : assujettissement aux droits de mutations à titre onéreux des biens recueillis en vertu d'une clause de tontine

200

Les dispositions de l'[article 754 A précité](#) ne sont pas applicables aux biens recueillis en vertu d'une clause de tontine qui ne serait pas insérée dans un contrat d'acquisition en commun.

210

De même, en application des dispositions du [2e alinéa de l'article 754 A du CGI](#), les biens recueillis en vertu d'une clause de tontine insérée dans un acte d'acquisition en commun peuvent, par exception, être assujettis aux droits de mutation à titre onéreux si les quatre conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le bien doit avoir été acquis en commun par deux personnes ;
- le bien acquis est un immeuble ;
- il constitue l'habitation principale commune des deux acquéreurs au jour du décès du prémourant ;
- la valeur globale de l'immeuble à cette même date est inférieure à un certain montant.

Remarque: En application du [2ème alinéa de l'article 754 A du CGI](#), les acquéreurs d'une habitation principale commune, dont la valeur est inférieure à un certain montant, ont la possibilité d'opter pour l'application des droits de mutation par décès.

220

Le droit de mutation à titre onéreux est exigible sur la part recueillie par le survivant. Conformément aux dispositions de l'[article 676 du CGI](#), le droit est liquidé au tarif en vigueur à la date du décès du prémourant et sur la valeur à cette même date de la part transmise. Les droits exigibles sont payés sur déclaration souscrite dans le mois du décès au Service des impôts de la situation du bien ou, si un acte constatant la réalisation de la condition a été établi, lors de la présentation de ce dernier dans le délai de deux mois à la conservation des hypothèques.

Remarque : Les droits acquittés lors de l'enregistrement de l'acte d'acquisition en commun ne sont pas susceptibles d'être restitués et ils ne peuvent être imputés sur ceux exigibles lors du décès du prémourant. D'une part, en effet, l'[article 1961](#)

du CGI prohibe la restitution des droits régulièrement perçus sur les actes ultérieurement résolus par application, notamment, de l'article 1183 du code civil. D'autre part, l'imputation consiste à précompter sur les droits auxquels un acte ou une mutation donne ouverture les droits déjà acquittés à l'occasion de la même opération juridique. Elle suppose une seule cause de perception. Or, sur le plan fiscal, les dispositions de l'article 676 du CGI conduisent à faire complètement abstraction de l'effet rétroactif de la condition. L'accroissement dont le survivant bénéficie lors du décès du prémourant constitue une mutation distincte de l'acquisition originaire. Il n'est donc pas possible d'imputer les droits perçus lors de cette dernière sur ceux qui deviennent exigibles lors du décès du prémourant.

230

Par ailleurs, lorsque l'acquisition réalisée par le prémourant et résiliée en application de la condition résolutoire a donné lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, il a été décidé de ne pas exiger à nouveau le paiement de cette taxe lors de la transmission du bien au survivant sous réserve bien entendu que l'intéressé ne demande pas la révision de la perception initiale en application des dispositions du 1 de l'article 272 du CGI. Les droits de mutation à titre onéreux sont perçus aux taux de droit commun sur la valeur transmise. L'acte constatant la réalisation de la condition suspensive portant transmission doit faire l'objet d'un acte notarié (Code civil, art. 710-1), lequel doit obligatoirement être enregistré (CGI, art. 635) et donner lieu à la formalité fusionnée (CGI, art 647).