

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

Identifiant juridique : BOI-ENR-JOMI-30-24/03/2021

Date de publication : 24/03/2021

ENR - Mutations de jouissance à titre onéreux - Baux de nature particulière

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Mutation de jouissance à titre onéreux de meubles ou d'immeubles

Titre 3 : Baux de nature particulière

Sommaire :

I. Bail emphytéotique

A. Définition et nature juridique

B. Régime fiscal

1. Acte constitutif de l'emphytéose

a. Formalité de l'enregistrement

b. Taxe de publicité foncière

c. Taxe sur la valeur ajoutée

2. Cession des droits du bailleur et du preneur

3. Résiliations et résolutions volontaires de baux emphytéotiques

4. Baux emphytéotiques d'immeubles ruraux consentis aux SAFER

II. Bail à construction

A. Définition et nature juridique

B. Régime fiscal

1. Acte constitutif du bail à construction

a. Régime applicable en cas d'option pour l'assujettissement à la TVA

b. Formalité de l'enregistrement

c. Taxe de publicité foncière

2. Cession des droits du bailleur et du preneur

a. Cession des droits du bailleur

b. Cession des droits du preneur

3. Cession du terrain au preneur

4. Résiliation anticipée

III. Bail à réhabilitation

A. Définition et nature juridique

1. Nature des baux concernés

2. Qualité et droits du bailleur

- 3. Qualité et droits du preneur
- B. Régime fiscal
 - 1. Formalité de l'enregistrement
 - 2. Taxe de publicité foncière
- IV. Concessions dans les cimetières
 - A. Concessions perpétuelles
 - B. Concessions temporaires
- V. Concessions de licences d'exploitation de brevets d'invention et de droits de possession industrielle
 - A. Concessions de licence d'exploitation de brevets d'invention
 - 1. Définition
 - 2. Régime fiscal
 - B. Concessions de licence d'exploitation de droits de possession industrielle
 - 1. Définition
 - 2. Régime fiscal
- VI. Concessions du droit d'exploitation des certificats d'obtention végétale
 - A. Définition
 - B. Régime fiscal
- VII. Baux de chasse et de pêche
- VIII. Bail à covenant ou à domaine congéable
 - A. Définition
 - B. Régime fiscal

Actualité liée : 24/03/2020 : ENR - Institution d'une dispense de formalité d'enregistrement pour les actes de concessions perpétuelles dans les cimetières (loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, art. 21, I-8°)

1

Certains baux sont, en raison de leur nature, soumis à un régime fiscal particulier.

Les règles qui leur sont applicables sont examinées ci-après pour les plus importantes d'entre elles.

I. Bail emphytéotique

A. Définition et nature juridique

10

L'emphytéose est un contrat par lequel le propriétaire d'un immeuble en confère la jouissance et la possession à longue durée à un preneur, l'emphytéote, moyennant une redevance en général modique et la charge de faire toutes les améliorations nécessaires sans pouvoir en réclamer le prix à l'expiration du contrat.

20

Le bail emphytéotique doit être conclu pour plus de dix-huit années, mais il ne peut pas dépasser quatre-vingt-dix-neuf ans. Il ne se prolonge pas par tacite reconduction.

Ce contrat opère un démembrement de la propriété : le droit du preneur est un droit réel immobilier susceptible d'être hypothéqué ou aliéné ([code rural et de la pêche maritime \(C. rur.\)](#), [art. L. 451-1](#)).

L'emphytéote supporte toutes les charges de la propriété et notamment les dépenses d'entretien, de réparation ou d'amélioration ainsi que l'impôt foncier sans aucun recours contre le propriétaire ([C. rur.](#), [art. L. 451-8](#)).

B. Régime fiscal

1. Acte constitutif de l'emphytéose

30

Bien que le contrat constitutif de l'emphytéose confère un droit réel immobilier, il est assujéti au régime fiscal des mutations de jouissance d'immeuble à durée limitée ([C. rur.](#), [art. L. 451-13](#)).

a. Formalité de l'enregistrement

40

Comme les autres baux d'immeubles à durée limitée portant mutation de jouissance, les baux emphytéotiques sont dispensés de la formalité obligatoire de l'enregistrement. Toutefois, si ces derniers sont rédigés par un notaire en la forme authentique, ils devront alors obligatoirement être soumis à la formalité de l'enregistrement ([code général des impôts \(CGI\)](#), [art. 635](#)) dans le cadre de la formalité fusionnée ([CGI](#), [art. 647](#)).

b. Taxe de publicité foncière

50

Les baux emphytéotiques, comme les baux d'immeubles d'une durée supérieure à douze ans, doivent être publiés au fichier immobilier ([décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière](#), [art. 28](#)).

Ils supportent, à l'exception de ceux mentionnés à l'[article 1048 ter du CGI](#), à cette occasion la taxe de publicité foncière au taux prévu par l'[article 742 du CGI](#) sur le montant cumulé des redevances prévues pour toute la durée de l'emphytéose ([CGI](#), [art. 689](#)).

c. Taxe sur la valeur ajoutée

60

Les baux emphytéotiques qui concourent à la production d'immeubles sont assujettis, sur option à la TVA, selon les règles prévues pour les baux à construction ([II-B-1-a § 170](#)). Ils bénéficient en outre de l'exonération de taxe de publicité foncière prévue pour ces baux au 1 de l'[article 743 du CGI](#).

2. Cession des droits du bailleur et du preneur

70

Ces cessions sont soumises au même régime fiscal que les mutations d'immeubles ([CGI, art. 1378 bis](#)) et entrent dans le champ d'application de la formalité fusionnée.

80

Conformément à l'[article 683 du CGI](#), la cession du droit du bailleur supporte la taxe de publicité foncière au taux prévu à l'[article 1594 D du CGI](#) ainsi que la taxe additionnelle ([CGI, art. 1584](#) et [CGI, art. 1595 bis](#)).

90

En revanche la cession du droit de l'emphytéote est imposée en tenant compte de la nature du bien sur lequel porte ce droit. Cette cession peut donc donner lieu à la perception de la taxe de publicité foncière à l'un des taux prévus pour les ventes d'immeubles ou à la TVA.

Si l'emphytéote ne cède que la jouissance et se réserve le domaine utile qui confère le droit de jouir des fruits, le droit fixe prévu au 1° à l'[article 738 du CGI](#) est seul exigible.

3. Résiliations et résolutions volontaires de baux emphytéotiques

100

Les résiliations et résolutions volontaires de baux emphytéotiques devraient donner ouverture au droit de vente d'immeubles ([II-B-4 § 260 du BOI-ENR-JOMI-10](#)). Mais il a été décidé de leur appliquer le régime des résiliations de baux ordinaires.

[RM Bergasse, n° 13559, JO AN du 5 novembre 1954 p. 4801](#) : Le droit fixe prévu au 1° de l'article 738 du CGI est seul dû, sauf application, le cas échéant, des dispositions de l'article 725 du CGI, qui fixent le régime fiscal des cessions de droit au bail.

4. Baux emphytéotiques d'immeubles ruraux consentis aux SAFER

110

Les baux emphytéotiques d'immeubles ruraux consentis aux sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER) bénéficient de l'exonération des droits d'enregistrement prévue à l'[article 1028 du CGI](#), à l'[article 1028 bis du CGI](#) et à l'[article 1028 ter du CGI](#), sous réserve des dispositions de l'[article 1020 du CGI](#) ([BOI-ENR-DMTO-10-70-40](#)).

II. Bail à construction

A. Définition et nature juridique

120

Constitue un bail à construction le bail par lequel le preneur s'engage, à titre principal, à édifier des constructions sur le terrain du bailleur et à les conserver en bon état d'entretien pendant toute la durée du bail.

Le bail à construction est consenti par ceux qui ont le droit d'aliéner et dans les mêmes conditions et formes.

Il est conclu pour une durée comprise entre dix-huit et quatre-vingt-dix-neuf ans. Il ne peut se prolonger par tacite reconduction ([code de la construction et de l'habitation \(CCH\), art. L. 251-1](#)).

130

Dans ce contrat qui s'apparente au bail emphytéotique, le propriétaire du sol conserve la propriété de son terrain, mais en cède l'usage à un locataire qui est tenu d'y édifier des constructions.

140

Les parties conviennent de leurs droits respectifs de propriété sur les constructions existantes et sur les constructions édifiées. À défaut d'une telle convention, le bailleur en devient propriétaire en fin de bail et profite des améliorations ([CCH, art. L. 251-2](#)).

150

Le bail à construction confère au preneur un droit réel immobilier sur le terrain et un droit de propriété temporaire sur les constructions, susceptible d'être hypothéqué, aliéné ou apporté en société ([CCH, art. L. 251-3](#)).

Le preneur est tenu de toutes les charges, taxes et impôts relatifs tant aux constructions qu'au terrain ainsi que du maintien des constructions en bon état d'entretien et des réparations de toute nature ([CCH, art. L. 251-4](#)).

160

Conformément à l'[article L. 251-5 du CCH](#), le prix du bail peut consister (en tout ou en partie) :

- soit dans la remise au bailleur d'immeubles en fractions d'immeubles ou de titres donnant vocation à la propriété ou à la jouissance de tels immeubles ;
- soit dans un loyer périodique payable en espèces.

B. Régime fiscal

1. Acte constitutif du bail à construction

a. Régime applicable en cas d'option pour l'assujettissement à la TVA

170

Les baux à construction sont soumis, sur option, à la TVA ([CGI, art. 260, 5°](#)). Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-TVA-CHAMP-50](#).

b. Formalité de l'enregistrement

180

Comme les baux d'immeubles à durée limitée, le bail à construction est dispensé de la formalité de l'enregistrement.

Toutefois, si ces derniers sont rédigés par un notaire en la forme authentique, ils devront alors obligatoirement être soumis à la formalité de l'enregistrement ([CGI, art. 635](#)) dans le cadre de la formalité fusionnée ([CGI, art. 647](#)).

c. Taxe de publicité foncière

190

Les baux à construction, comme les baux d'immeubles d'une durée supérieure à douze ans, doivent être publiés au fichier immobilier ([décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière, art. 28](#)) mais sont exonérés de la taxe de publicité foncière, en vertu du 1° de l'[article 743 du CGI](#).

2. Cession des droits du bailleur et du preneur

200

L'[article 1378 ter du CGI](#) dispose que les mutations qui ont pour objet, en matière de bail à construction, les droits du bailleur ou du preneur sont assujetties aux dispositions fiscales applicables aux mutations d'immeubles.

a. Cession des droits du bailleur

210

Il convient de considérer que la cession du droit du bailleur ne constitue pas, à proprement parler, une opération concourant à la production ou à la livraison de l'immeuble. Par suite, la cession en cause n'est pas assujettie à la TVA mais soumise à la taxe de publicité foncière ou aux droits d'enregistrement dans les conditions de droit commun, outre les autres taxes locales, quelle que soit d'ailleurs la date à laquelle elle intervient.

b. Cession des droits du preneur

220

La cession du droit du preneur constitue une opération concourant à la production ou à la livraison de l'immeuble.

En conséquence, elle est susceptible d'être soumise à la TVA. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-TVA-IMM](#).

3. Cession du terrain au preneur

230

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-TVA-IMM](#).

4. Résiliation anticipée

240

Le bailleur, propriétaire du sol, devient, sauf convention contraire, propriétaire des constructions en fin de bail ([CCH, art. L. 251-2](#)).

Il en résulte que, par l'effet de la résiliation, le preneur perd ce droit de propriété temporaire et permet au bailleur d'accéder à la propriété des immeubles construits avant l'expiration du bail.

La résiliation anticipée d'un bail à construction entraîne le transfert de propriété des immeubles et constitue une mutation soumise aux droits d'enregistrement sur les mutations d'immeubles ([Cass. Com., décision du 24 juin 1997, n° 95-13038](#)).

III. Bail à réhabilitation

A. Définition et nature juridique

1. Nature des baux concernés

250

Aux termes de l'[article L. 252-1 du CCH](#), le bail à réhabilitation est un contrat par lequel le preneur s'engage à réaliser dans un délai déterminé des travaux d'amélioration sur l'immeuble du bailleur et à le conserver en bon état d'entretien et de réparations de toute nature en vue de louer cet immeuble à usage d'habitation pendant la durée du bail. Ce contrat indique la nature des travaux, leurs caractéristiques techniques et le délai de leur exécution.

260

Le bail à réhabilitation est conclu pour une durée minimale de douze années et ne peut se prolonger par tacite reconduction. En fin de bail, les améliorations effectuées sur l'immeuble en cause bénéficient au bailleur sans indemnisation.

2. Qualité et droits du bailleur

270

Le bail à réhabilitation est consenti par celui ou ceux qui ont le droit d'aliéner le bien objet du bail et dans les mêmes conditions et formes que l'aliénation.

3. Qualité et droits du preneur

280

Il résulte de l'[article L. 252-1 du CCH](#) que le preneur ne peut être que :

- soit un organisme d'habitations à loyer modéré (HLM) ;
- soit une société d'économie mixte (SEM) dont l'objet est de construire ou de donner à bail des logements ;
- soit une collectivité territoriale ;
- soit un organisme bénéficiant de l'agrément relatif à la maîtrise d'ouvrage prévu à l'[article L. 365-2 du CCH](#).

290

Le preneur est titulaire d'un droit réel immobilier qui peut être hypothéqué, saisi dans les formes prévues pour la saisie immobilière et cessible, nonobstant toute convention contraire, avec l'accord du bailleur et sous certaines conditions ([CCH, art. L. 252-2](#)).

B. Régime fiscal

1. Formalité de l'enregistrement

(300)

302

Les baux à réhabilitation ne font pas partie de la liste des actes obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement. Toutefois, si ces derniers sont rédigés par un notaire en la forme authentique, ils devront alors obligatoirement être soumis à la formalité de l'enregistrement ([CGI, art. 635](#)), dans le cadre de la formalité fusionnée ([CGI, art. 647](#)).

2. Taxe de publicité foncière

305

Dès lors que le bail à réhabilitation confère au preneur un droit réel immobilier, il doit être publié au service chargé de la publicité foncière du lieu de situation de l'immeuble ([décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière, art. 28](#)) et donne ouverture à la taxe de publicité foncière.

(310)

315

Les baux à durée limitée d'immeubles conclus pour une durée minimale de douze années, à l'exception de ceux mentionnés à l'[article 1048 ter du CGI](#), sont soumis à la taxe de publicité foncière prévue à l'[article 742 du CGI](#).

Cette taxe est due sur le montant cumulé des loyers de toutes les années à courir.

(320)

325

Toutefois, conformément aux dispositions de l'[article 1594 J du CGI](#), les conseils départementaux peuvent exonérer de la taxe de publicité foncière les baux à réhabilitation passés dans les conditions prévues de l'[article L. 252-1 du CCH](#) à l'[article L. 252-4 du CCH](#).

330

La décision par les conseils départementaux d'exonérer les baux à réhabilitation de la taxe de publicité foncière normalement exigible ne dispense pas de l'obligation de publication de l'acte au fichier immobilier mais a pour effet d'exonérer cette publication du paiement de la taxe.

340

L'exonération est subordonnée à une décision du conseil départemental. Il s'agit, en effet, d'une simple faculté qui est ouverte aux conseils départementaux par l'article 1594 J du CGI.

350

L'acte doit préciser que le bail à réhabilitation bénéficie de l'exonération de la taxe de publicité foncière.

360

L'article 1594 J du CGI faisant expressément référence à l'[article 1594 E du CGI](#), les décisions des conseils départementaux prises en la matière doivent être notifiées aux directions départementales des finances publiques concernées avant le 31 mars de chaque année, pour prendre effet le 1^{er} juin suivant.

370

Remarque : La liste des départements pour lesquels le conseil départemental s'est prononcé en faveur d'une telle exonération, est consultable sur le site www.impots.gouv.fr

IV. Concessions dans les cimetières

A. Concessions perpétuelles

380

Les concessions perpétuelles dans les cimetières sont assimilées à des baux d'immeubles à durée illimitée. Elles donnent donc ouverture aux droits et taxes prévus pour les mutations à titre onéreux de

ces biens.

Ces droits sont liquidés sur le prix de la concession. Mais, contrairement aux baux d'immeubles à durée illimitée, les concessions perpétuelles ne sont pas publiées au fichier immobilier et sont dispensées de la formalité de l'enregistrement ([CGI, art. 637 bis](#)).

390

En cas de renonciation par le concessionnaire au bénéfice de la concession et de nouvelle concession par la commune, il paraît possible de considérer qu'il ne s'opère qu'une seule mutation au profit du nouveau bénéficiaire de la concession.

L'acte administratif conférant cette nouvelle concession est soumis au droit de mutation dans les conditions indiquées au **IV-A § 380**.

Mais s'il résulte des circonstances que l'opération s'analyse en une libéralité (donation ou legs) consentie par le concessionnaire à une personne déterminée qui l'accepte, l'administration est fondée à percevoir le droit de mutation à titre gratuit sur la valeur de la concession, selon le régime fiscal applicable compte tenu du lien de parenté existant entre les parties.

B. Concessions temporaires

400

Les concessions consenties à temps, y compris les concessions centenaires, sont fiscalement considérées comme des baux d'immeubles à durée limitée. Elles sont, comme les baux de cette nature, dispensées de la formalité de l'enregistrement.

410

En cas de présentation volontaire à l'enregistrement, les concessions temporaires sont assujetties, comme les baux d'immeubles à durée déterminée, au droit fixe prévu à l'[article 739 du CGI](#).

V. Concessions de licences d'exploitation de brevets d'invention et de droits de possession industrielle

A. Concessions de licence d'exploitation de brevets d'invention

1. Définition

420

Le brevet d'invention est le titre délivré par l'institut national de la propriété intellectuelle (INPI) à celui qui prétend avoir fait une invention industrielle ([code de la propriété intellectuelle \(CPI\), art. L. 611-1 à CPI, art. L. 615-22](#)).

Un brevet d'invention peut faire l'objet soit d'une cession, soit d'une concession de licence d'exploitation.

En cas de cession, le cédant transfère au cessionnaire la propriété du brevet.

Au contraire, lorsqu'il y a concession de licence d'exploitation, le titulaire du brevet, qui confère à un tiers - le licencié - le droit d'exploiter celui-ci, conserve non seulement la propriété du brevet, mais encore le droit de l'utiliser personnellement.

2. Régime fiscal

430

Le régime fiscal des concessions de licence d'exploitation de brevets d'invention varie selon que le brevet est ou non déjà exploité.

440

S'il n'est pas exploité, le brevet d'invention est un bien mobilier incorporel. La concession de la licence d'exploitation n'est pas taxable, dès lors qu'il s'agit d'un bail à durée limitée de meuble autre qu'un fonds de commerce.

Les actes constatant une concession de licence d'exploitation de brevets, qui ne sont pas rédigés en la forme authentique, ne sont donc pas obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement. Toutefois, en cas de présentation volontaire de ces actes à un service de l'enregistrement, un droit fixe de 125 euros est perçu ([CGI, art. 738, 2°](#)).

450

S'il est exploité, le brevet d'invention devient un élément d'un fonds de commerce ou le support d'une clientèle. En conséquence, la concession de licence d'exploitation est, comme la location d'un fonds de commerce, assujettie à la TVA. En cas de présentation volontaire de ces actes à un service de l'enregistrement, un droit fixe de 125 euros est perçu ([CGI, art. 738, 2°](#)).

Remarque : Les concessions de brevets destinés à être exploités à l'étranger, sont exonérées de la TVA par application des règles de la territorialité.

460

Le même régime fiscal est applicable aux concessions de licence d'exploitation de marques de fabrique.

470

En ce qui concerne la concession de l'usage d'un nom commercial pour une durée indéterminée, il convient de se reporter au [II-C § 100 du BOI-ENR-DMTOM-10-30-10](#).

B. Concessions de licence d'exploitation de droits de possession industrielle

1. Définition

480

La pratique a mis en œuvre, à côté des droits de propriété industrielle (brevets d'invention, marques de fabrique, etc) des droits de « possession industrielle » qui concernent des éléments brevetables ou non, maintenus secrets, tels que savoir-faire, secrets de fabrication, tours de main, etc.

Les droits en cause sont généralement représentés par des cahiers-journaux, rapports d'essai, plans d'appareillage, schémas de fabrication, dessins industriels, etc qui peuvent être insérés dans des plis cachetés (enveloppes Soleau) et déposés à l'INPI.

Les titulaires des droits sont ainsi en mesure d'établir leur priorité de connaissance ou d'utilisation des procédés, ce qui leur permet de continuer à les exercer personnellement malgré une prise de brevet.

490

Les droits de possession industrielle ne bénéficient pas de la protection juridique attachée aux brevets d'invention et ils confèrent à leurs détenteurs des droits moins étendus que ceux qui appartiennent aux brevetés, notamment quant aux possibilités de cession ou de concession. Ils constituent, néanmoins, des droits incorporels mobiliers s'apparentant étroitement, par leur nature, aux brevets d'invention proprement dits.

2. Régime fiscal

500

Les concessions de licence d'exploitation de droits de possession industrielle sont soumises au même régime fiscal que les actes de même nature portant sur les brevets d'invention ([V-A-2 § 430 à § 490](#)).

VI. Concessions du droit d'exploitation des certificats d'obtention végétale

A. Définition

510

L'obtention végétale s'entend de la variété végétale nouvelle créée répondant aux conditions prévues à l'[article L. 623-2 du CPI](#).

520

Toute obtention végétale peut faire l'objet d'un titre appelé « certificat d'obtention végétale » qui confère à son titulaire un droit exclusif dont l'objet est défini à l'[article L. 623-4 du CPI](#).

Un groupement d'intérêt public assurant les fonctions d'instance nationale des obtentions végétales est chargé de délivrer le certificat ([CPI, art. L. 412-1](#)).

B. Régime fiscal

530

Ces concessions sont soumises au régime de droit commun des ventes de meubles.

VII. Baux de chasse et de pêche

540

Les actes constatant mutation de jouissance à durée limitée de droits de chasse ou de droits de pêche, qu'elle qu'en soit la durée, sont dispensés de la formalité de l'enregistrement.

Cette dispense s'applique quel que soit le montant du loyer, et quelle que soit la forme de l'acte.

550

La présentation volontaire à la formalité de l'enregistrement des actes constatant des baux et des sous-baux de droits de chasse ou de droits de pêche donne lieu à la perception du droit fixe des actes innomés prévu à l'[article 680 du CGI](#).

Il en est de même de la présentation à la formalité des cessions, subrogations, rétrocessions et résiliations de baux à durée illimitée de droits de chasse ou de pêche.

La présentation à la formalité des cessions, subrogations, rétrocessions et résiliations de baux à durée limitée de biens de toute nature donne lieu à la perception du droit fixe prévu à l'[article 738 du CGI](#).

VIII. Bail à covenant ou à domaine congéable

A. Définition

560

Le bail à covenant ou à domaine congéable ([C. rur., art. L. 431-1](#) à [C. rur., art. L. 431-23](#)) est un contrat par lequel le propriétaire d'un fonds en cède la jouissance pour un temps déterminé moyennant une redevance annuelle et aliène au profit du preneur « les édifices et superficies », c'est-à-dire tout ce qui est élevé sur le sol par le travail de l'homme, en se réservant la faculté de congédier le preneur en lui payant la valeur de ces édifices et superficies.

On appelle le preneur le domanier. Lorsque la durée du bail n'est pas fixée, on s'en rapporte à l'usage des lieux.

B. Régime fiscal

570

Le bail à covenant contient deux dispositions indépendantes : le bail du fonds et la vente des « édifices et superficies ».

La vente donne ouverture au droit de vente d'immeuble sur la valeur « des édifices et superficies ».