

# GUIDE GUÉNIFEY 2024

16<sup>ème</sup> édition





# INDEX

<b>PARTIE 1 – ACTE DE NOTORIÉTÉ</b>	<b>p.4-7</b>
<b>PARTIE 2 – INVENTAIRE</b>	<b>p.8-10</b>
<b>PARTIE 3 – DÉCLARATION DE SUCCESSION</b>	<b>p.11-73</b>
CONDITIONS ET OBLIGATIONS DE SOUSCRIPTION	p.11-14
ACTIF A DÉCLARER ET PASSIF DÉDUCTIBLE	p.14-26
EXONÉRATIONS	p.26-46
CALCUL DES DROITS	p.47-58
PAIEMENT DES DROITS	p.59-73
<b>PARTIE 4 – DONATIONS DES DROITS DE MUTATION</b>	<b>p.74-77</b>
TARIFS DE DROIT COMMUN	p.74-75
DONS DE SOMMES D'ARGENT	p.75-76
DÉCLARATIONS DES DONATIONS ANTÉRIEURES	p.76
RAPPEL DES DONATIONS AYANT MOINS DE 15 ANS	p.76
PAIEMENT DES DROITS	p.77
<b>PARTIE 5 – PARTAGE ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES</b>	<b>p.77-79</b>
PARTAGES	p.77-78
LICITATIONS ET CESSIONS DE DROITS SUCCESSIFS	p.78-79
<b>PARTIE 6 – IMPÔT SUR LA FORTUNE IMMOBILIÈRE</b>	<b>p.80-82</b>
CHAMP D'APPLICATION DE L'IFI	p.80-81
ASSIETTE ET CALCUL DE L'IFI	p.81
BARÈME ET DÉCOTE APPLICABLES A L'IFI	p.82
DÉCLARATION ET PAIEMENT	p.82
<b>PARTIE 7 – TABLEAUX DES PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES</b>	
<b>PARTIE 8 – EXEMPLES DE TABLEAUX GÉNÉALOGIQUES</b>	



## PARTIE 1 - ACTE DE NOTORIÉTÉ

Les mutations à titre gratuit s'entendent d'un transfert de la propriété d'un bien meuble ou immeuble du patrimoine d'une personne à une autre sans versement d'une contrepartie financière par le bénéficiaire.

On entend principalement comme mutation à titre gratuit :

- Le décès,
- La donation.

Ces deux régimes se distinguent notamment par leur régime fiscal, objet de notre guide.

La succession s'ouvre par le décès du de cujus ou par la déclaration de son absence. Lorsque le défunt n'a établi ni testament, ni donation, les règles de la dévolution légale s'appliquent. La loi détermine alors les personnes qui héritent. La dévolution subit des règles distinctes en présence d'un conjoint survivant ou non.

Aux termes de l'[article 725 du code civil](#), l'héritier doit être capable de succéder : l'héritier doit exister au moment du décès ou ayant déjà été conçu, naître viable. Le « présumé absent » est autorisé à succéder. A contrario, le « déclaré absent » est réputé décédé.

La détermination des héritiers et ayants droit est indispensable pour parvenir au règlement de la succession d'une personne décédée, c'est-à-dire à la transmission des biens qu'elle possédait et des dettes dont elle était redevable.

L'importance de la question apparaît donc immédiatement, tant du point de vue de la protection des intérêts des héritiers que de la sécurité des tiers.

Les héritiers sont déterminés par la loi en fonction de la parenté existant entre eux et le défunt. Il s'agit de liens généralement constatés par des actes juridiques, déclarations à l'état civil, reconnaissances d'enfant, jugement d'adoption...

Le plus souvent, la succession est dévolue à des parents proches, qu'il n'est pas nécessaire de rechercher ou d'identifier. Pour établir la preuve de la parenté de ceux qui se présentent comme les héritiers du défunt, ainsi que leur vocation successorale, le notaire procède à des recoupements d'informations (livret de famille, actes d'état civil, déclarations des héritiers ou proches, etc.).

**Attention** : Dans certains cas, de plus en plus fréquents, il est important de faire vérifier la dévolution par le généalogiste, après avoir effectué les démarches qui incombent au notaire (vérification dans ses archives, demandes des jugements de divorce, ADSN, acte de décès des héritiers saisis...) :

- *Notamment lorsque le livret de famille n'est pas présenté au notaire ou que ce n'est pas lui qui assure la photocopie de l'original.*
- *Même en présence du livret de famille lorsque le défunt n'est ni marié ni pacsé (ou ne l'a été pendant une courte période) et laisse de longues périodes de sa vie qui ne sont pas couvertes par son livret de famille (par exemple un défunt qui n'aurait été marié que deux ans, laisse un livret de famille qui ne couvre que cette même période).*
- Lorsque des éléments qui sont portés à sa connaissance lui donnent des raisons de douter (enfants qui se présentent et ne sont pas mentionnés sur le livret de famille).
- Lorsqu'aucun élément du dossier ne donne d'indice sur les relations familiales du défunt (à ce titre, l'état hypothécaire indique très clairement les achats réalisés en commun par le couple du défunt et couvrent de grandes périodes et peuvent pallier l'absence de livret de famille, il ne sera pas inutile de les viser expressément dans l'acte de notoriété).

**Le notaire, chargé du règlement de la succession, doit alors faire appel à un généalogiste, qu'il s'agisse :**

- de rechercher l'adresse d'héritiers dont l'existence est connue (cas où l'état civil des héritiers, date et lieu de naissance inclus, lui sont fournis, directement ou indirectement par ses propres recherches) ;
- de rechercher les héritiers qui ne sont pas connus (incluant donc les héritiers dont il n'a pas l'état civil complet et qu'il n'est donc pas possible de juste « localiser ») ;
- de confirmer la dévolution et d'écarter le risque lié à l'existence d'autres héritiers qui auraient pu échapper à sa connaissance, notamment l'absence de descendance, lorsque le défunt est célibataire, qui par définition, ne laisse pas de livret de famille dans ce cas ;
- en présence d'éléments d'extranéités qui ne sont couverts par aucun élément objectif.

**La spécificité de son domaine d'intervention et la compétence professionnelle qui est exigée du généalogiste font de ce dernier un acteur essentiel pour dénouer les canevas familiaux les plus complexes.**

#### Intervention du généalogiste

L'[article 36 de la loi 2006-728 du 23 juin 2006](#), portant réforme des successions et des libéralités, a encadré le contrat de recherche d'héritier, en le subordonnant à l'obtention d'un mandat préalable donné à cette fin par toute personne ayant un intérêt direct et légitime à l'identification des héritiers ou au règlement de la succession (cohéritier, notaire, créancier de la succession, etc.) ; aucune rémunération ne pourra être perçue faute de mandat préalable.

En présence d'un défunt ayant fait l'objet d'une mesure de protection judiciaire, l'article [1215 du Code de Procédure Civile modifié par Décret n°2008-1276 du 5 décembre 2008 - art. 1](#) précise que :

« En cas de décès d'un majeur faisant l'objet d'une mesure de protection exercée par un mandataire judiciaire à la protection des majeurs, ce dernier peut, en l'absence d'héritiers connus, saisir le notaire du défunt en vue du règlement de la succession ou, à défaut, demander au président de la chambre départementale des notaires d'en désigner un.

Si le notaire chargé du règlement de la succession ne parvient pas à identifier les héritiers du majeur protégé, le mandataire judiciaire à la protection des majeurs, autorisé à cet effet par le juge des tutelles, ou le notaire, dans les conditions de [l'article 36 de la loi du 23 juin 2006](#) portant réforme des successions et des libéralités, peut délivrer un mandat de recherche des héritiers. »

Par exception, le généalogiste sera dispensé de mandat préalable pour entreprendre des recherches dans le cadre de successions vacantes ou en déshérence.

Lorsqu'il retrouve les héritiers, le généalogiste leur propose généralement la signature d'un contrat de révélation de succession, qui, en contrepartie de la révélation de la succession à laquelle l'héritier est appelé et qu'il n'aurait pas connue sans son intervention, fixe le montant de sa rémunération, consistant en un pourcentage sur l'actif net recueilli.

Le contrat prévoit que le généalogiste supportera les risques de la succession si celle-ci se révélait déficitaire ou gardera à sa charge les frais engagés en cas de découverte d'un testament ruinant la vocation successorale de l'héritier retrouvé.

Par ailleurs, afin de satisfaire à l'exigence de transparence et garantir de façon absolue les sommes revenant aux héritiers, il est également prévu chez Guénifey que les fonds seront versés par les notaires directement sur un compte fiduciaire qui sera détenu de façon distincte du patrimoine du généalogiste, mais également du patrimoine propre du Fiduciaire et à l'abri de toute aliénation, du fait du généalogiste ou de ses éventuels créanciers.

Ce mécanisme fiduciaire protège les héritiers en conservant les fonds versés dans un patrimoine totalement étanche et autonome, constituant ainsi la meilleure garantie de détention des fonds que peut apporter un généalogiste.

L'Etude Généalogique Guénifey a choisi le fiduciaire « Solutions Fiducie » devenue « Pristine » pour détenir ce patrimoine distinct.

### **Droit d'option des héritiers**

Pour les successions ouvertes avant le 1<sup>er</sup> janvier 2007 : le droit d'opter se prescrit par 30 ans. Les ayants-droit d'un héritier décédé saisi avant d'avoir opté devaient exercer ensemble l'option de son chef ([ancien art. 781 du Code Civil](#)), faute d'accord entre eux, l'acceptation était considérée comme faite sous-bénéfice d'inventaire.

Pour les successions ouvertes depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007 : Le droit d'opter est de 10 ans et l'héritier qui n'a pas pris parti dans ce délai est réputé renonçant ([article 780 alinéa 2 du Code Civil](#)). La prescription ne joue pas tant que le successible a des motifs légitimes d'ignorer ses droits successoraux, notamment le décès du défunt ([art. 780 du Code Civil](#)).

Les ayants-droit de l'héritier décédé saisi peuvent exercer l'option séparément ([art. 775 alinéa 2 du Code Civil](#)), chacun pour leur part.

En application de l'[article 768 du Code Civil](#), chaque héritier peut :

- accepter purement et simplement ;
- renoncer ;
- accepter à concurrence de l'actif net.

Modalités de déclaration de renonciation à la succession :

En vertu des dispositions du [Décret du 09 novembre 2009](#) portant modification des articles [1339](#) et [1355](#) du Code de Procédure Civile, la déclaration de renonciation à succession peut être adressée directement par l'héritier renonçant au greffe du Tribunal Judiciaire du lieu d'ouverture de la succession par courrier recommandé AR.

Désormais, la [loi n° 2016-1547 du 18 novembre 2016](#) de modernisation de la justice du XXI<sup>e</sup> siècle permet aux notaires de recevoir les actes de renonciation et d'acceptation à concurrence de l'actif net en vertu de l'[article 804 du Code civil](#).

L'[article 1339 du Code de Procédure Civile](#) dispose que la déclaration de renonciation à une succession adressée ou déposée par le notaire au greffe du tribunal de grande instance indique les nom, prénoms, profession et domicile du successible, ainsi que la qualité en vertu de laquelle il est appelé à la succession. Le greffe inscrit la déclaration dans un registre tenu à cet effet et en adresse récépissé au notaire.

Face à un héritier refusant d'opter :

Pour les successions ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007 : passé un délai de 4 mois à compter du décès, l'héritier négligent peut être sommé de prendre parti, par ses cohéritiers, l'Etat, les héritiers de rang subséquent ou un créancier de la succession. Il aura alors 2 mois pour le faire, ou pour demander au juge des référés un délai de réflexion supplémentaire ([article 771 du Code Civil](#)).

Au terme du délai de 2 mois, et faute d'avoir opté ou d'avoir obtenu un délai supplémentaire, l'héritier sera réputé acceptant pur et simple ([article 772 du Code Civil](#)).

Cette solution est généralement peu satisfaisante, dans la mesure où elle peut s'avérer bloquante lorsque les héritiers sont taisants. Selon les circonstances, il existe d'autres solutions qui peuvent amener à résolution des difficultés plus simplement.

Consultez-nous pour plus d'explications.

## PARTIE 2 - INVENTAIRE

Dans le langage juridique, l'inventaire est l'acte conservatoire qui consiste dans l'énumération accompagnée d'une description sommaire des différents éléments actifs et passifs composant un patrimoine, une communauté, une succession, les biens d'un absent, d'un mineur, d'un majeur protégé ou d'un débiteur dont l'entreprise est soumise à une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

Le cas type est l'inventaire de succession qui empêche civilement la confusion des patrimoines. De la même manière, il conditionne ou facilite, éventuellement, l'exercice des droits des créanciers de la communauté ou de la succession et de ceux de l'héritier.

### **Cas où il doit être fait inventaire :**

- lorsque l'un des héritiers est juridiquement protégé car il s'agit d'un enfant mineur ou d'un adulte sous tutelle ou curatelle ([art 503 C.civ](#) qui par extension, s'applique aux biens reçus après l'ouverture de la mesure de protection) ;
- dévolution de la succession à des successeurs irréguliers (État) (C. civ., [art. 809-2](#) et [811-1](#)) ;
- acceptation d'une succession à concurrence de l'actif net (C. civ., [art. 789](#) et [790](#)).
- succession déclarée vacante ([CPC, art. 1328](#)) ;
- constitution d'un droit d'usufruit ([C. civ., art. 600](#)) ;
- attribution d'un droit d'usage ou d'habitation ([C. civ., art. 626](#)) ;
- exercice du droit viager au logement à la demande du conjoint et / ou des autres héritiers ([C. civ., art.764](#)) ;
- ouverture de la procédure de redressement et de liquidation judiciaires, sauf dispense du juge-commissaire ([L. n° 94-475, 10 juin 1994, art. 27](#)) ;
- désignation d'un exécuteur testamentaire ([C. civ., art. 1029](#)) ou d'un tuteur ([C. civ., art. 503](#)).

### **Requérants :**

L'inventaire n'est jamais dressé d'office, il doit être requis et le notaire chargé du règlement d'une succession ne saurait prendre, de son propre chef, l'initiative de dresser un tel acte.

En vertu de la combinaison des articles [1305](#) et [1328](#) du Code de Procédure Civile, l'inventaire est valablement dressé à l'initiative :

- du conjoint, partenaire à un PACS ;
- de tous ceux qui prétendent avoir une vocation successorale ;
- de l'exécuteur testamentaire ou mandataire désigné pour l'administration de la succession ;
- du ministère public ;
- du propriétaire des lieux ;
- de tout créancier muni d'un titre exécutoire ou (depuis 2011) justifiant d'une créance fondée en son principe ;

- en cas d'absence du conjoint ou des héritiers ou, s'il y a parmi les héritiers des mineurs non pourvus d'un représentant légal, sont habilités à requérir l'inventaire les personnes qui demeuraient avec le défunt, le maire, le commissaire de police ou le commandant de la brigade de gendarmerie ;
- du curateur à la succession vacante.

Mais cette liste est incomplète et il convient d'y comprendre, d'une manière générale, toutes les personnes qui sont tenues de faire procéder à l'inventaire, soit en raison de leurs fonctions, soit en vue de conserver leurs droits ou d'en déterminer l'assiette.

Tel est le cas, par exemple, du tuteur d'un mineur ou d'un majeur protégé, de l'usufruitier, du bénéficiaire à l'encontre du grevé de substitution (1<sup>er</sup> donataire chargé de restituer), de l'époux survivant qui veut conserver la jouissance légale des biens de ses enfants, des personnes qui vivaient avec le défunt, etc.

Parmi les personnes qui ont le droit de requérir l'inventaire après décès, certaines doivent obligatoirement y assister ou y avoir été appelées au moins 20 jours avant la date de réalisation. Il s'agit ([CPC, art. 1329](#)) :

- du conjoint survivant ou partenaire au PACS ;
- des héritiers présomptifs (plus largement, ceux qui prétendent avoir une vocation) ;
- de l'exécuteur testamentaire, si le testament est connu ;
- le mandataire désigné pour l'administration de la succession.

On fera les remarques suivantes :

- les personnes ainsi désignées doivent être présentes ou appelées dans tout inventaire les concernant, qu'il y ait eu apposition de scellés ou non, la règle de [l'article 1329 du Code de Procédure Civile](#) ayant un caractère général ;
- lorsqu'un inventaire est dressé à l'initiative du tuteur ([C. civ., art. 503](#)), la présence du subrogé tuteur est nécessaire, s'il en a été nommé un ; s'il est dressé à l'initiative de l'usufruitier ([C. civ., art. 600](#)), la présence du nu-propriétaire s'impose.

### **Inventaire et débarras en l'absence de successible connu :**

Lorsque le contrat de location a pris fin, tout propriétaire peut se faire autoriser par le Président du Tribunal de Grande Instance à faire enlever les meubles et à les faire déposer dans un autre lieu ou cantonner dans une partie du local occupé par le défunt. Les frais d'enlèvement et conservation sont avancés par le propriétaire et l'huissier de justice assiste au déplacement des meubles et dresse le procès-verbal des opérations. ([CPC, art 1324 modifié par décret n°2012-783 du 30/05/2012](#)).

Si le défunt était hébergé dans un établissement de santé (privé ou public), les objets abandonnés à son décès doivent être déposés entre les mains d'un préposé commis à cet effet ou d'un comptable public par le personnel de l'établissement sous leur propre responsabilité. Un an après le décès, les objets sont remis à l'administration chargée des domaines, qui peut s'y opposer si leur valeur est inférieure aux frais de vente prévisible. Les biens deviennent alors la propriété de l'établissement détenteur. ([Articles L 1113-6 et suivants du Code de la santé publique](#)).

### **Cas où peut être dressé un inventaire :**

L'inventaire peut se révéler très utile pour les héritiers lorsque la consistance de l'actif successoral est importante mais que le défunt ne possédait aucun meuble ou objet de valeur. L'application du forfait mobilier de 5% peut en effet aboutir à une surévaluation des meubles à prendre en compte pour le calcul des droits de succession.

### **Difficultés liées à la prestation de serment :**

La clôture de l'inventaire, qui doit intervenir dans les 5 ans du décès, nécessite qu'y soient mentionnés « La mention du serment prêté, lors de la clôture de l'inventaire, par ceux qui ont été en possession des biens avant l'inventaire ou qui ont habité l'immeuble dans lequel sont lesdits biens, qu'ils n'en ont détourné, vu détourner, ni su qu'il en ait été détourné aucun » ([Code de Procédure Civile, art.1330 alinéa 5](#)).

Or, le serment étant « un acte essentiellement personnel » il « ne peut être prêté par mandataire » ([Juris-classeur notarial formulaire, Inventaire, fascicule 200, §22](#)).

Si la majorité des inventaires réalisés ne fait naître aucune difficulté, cette exigence peut s'avérer lourde pour certains héritiers, dans l'impossibilité de se déplacer, ou retenus à l'étranger, et pour les notaires qui établissent les actes dont la signature se voit retardée et les formalités alourdies.

En effet, à défaut de prestation de serment, la validité de l'inventaire lui-même peut être remise en cause par l'administration fiscale. Cette dernière serait alors fondée à procéder à un redressement en appliquant le forfait mobilier de 5% en remplacement de la valeur des meubles telle qu'issue de l'inventaire, ce qui exposerait les héritiers au paiement d'un surplus de droits et à l'application de pénalités de retard.

Toutefois, la prestation de serment ne devrait trouver à s'appliquer que lorsque les héritiers entretenaient des relations avec le défunt, l'[article 1330 du code de procédure civile](#) ne visant que ceux qui se sont trouvés dans la possibilité de détourner, voir détourner ou savoir détourner des objets de la succession.

Pour les héritiers n'ayant plus de relations avec le défunt, voire résidant à l'étranger, et n'ayant pas été en possession des biens, ou n'ayant jamais habité l'immeuble dans lequel

ils sont situés (ce qui a fortiori résulte de la révélation de la succession à l'héritier retrouvé par le généalogiste : I. Cap et Y. Puyo, *Nota-Bene Droit de la famille et du patrimoine*, septembre 2014, n°194, 783), l'exigence d'une prestation de serment ne paraît pas justifiée. Dans le cas contraire, la prudence commandera de requérir la prestation de serment.

Inventaire et forfait mobilier de 5% en matière internationale :

Le notaire Français n'étant pas compétent hors de son territoire, il ne peut établir l'inventaire à l'étranger. Il est préconisé de faire établir l'inventaire par le professionnel compétent selon le droit interne du territoire sur lequel les meubles sont situés, c'est-à-dire en respectant les formes applicables dans cet autre État. Pour exemple, en Allemagne le notaire est compétent pour établir un inventaire ([article 2002 du BGB Allemand](#)), il faudra alors solliciter son concours (et légalisation / apostille). Il semble que l'acte de clôture de l'inventaire qui comprend le serment doit toutefois être reçu en France par un notaire français, sauf absence de meubles meublant sur le territoire.

## PARTIE 3 - DÉCLARATION DE SUCCESSION

La liquidation et le paiement des droits de succession sont effectués au vu d'une déclaration souscrite par les redevables. Ces dernières années, les règles fiscales ont évolué vers un surcoût des transmissions à titre gratuit, ce qui représente un gain significatif pour l'administration fiscale.

### I. CONDITIONS ET OBLIGATIONS DE SOUSCRIPTION

La souscription de la déclaration est en principe obligatoire (art. 800 du CGI). Elle doit être souscrite en double exemplaire par les héritiers, légataires ou donataires même si aucun droit n'est dû (par exemple en raison de l'application des abattements). La [loi n°2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020](#) et le [décret n°2019-1565 du 30 décembre 2019](#) pris pour son application, suppriment l'obligation de souscrire la déclaration en deux exemplaires papier ainsi que l'obligation de produire en formulaire spécial dit « forain » lorsque la succession comprend des immeubles situés en dehors de la circonscription du service des impôts compétent.

Une [réponse ministérielle du 1<sup>er</sup> avril 2021](#) précise que le déploiement du téléservice « e-Enregistrement » interviendra progressivement à partir de 2021 : « les notaires déposeront les déclarations de succession par échange de fichiers dématérialisés sécurisés selon des modalités techniques en cours d'examen avec cette profession. »

La [loi de finances pour 2022](#) crée un nouvel [article 802 bis du CGI](#) : « Lorsque le notaire, mandaté par les héritiers, légataires ou donataires, leurs tuteurs ou leurs curateurs, transmet une copie de la déclaration prévue au I de l'[article 800](#) au moyen d'un service en ligne mis à disposition par l'administration depuis une plateforme spécifique, il appose sur cette copie les mentions de certification de l'identité des parties et de conformité à l'original ».

Toutefois, le dépôt de la déclaration de succession n'est pas exigé :

- Pour les transmissions en ligne directe et entre époux ou entre partenaires d'un Pacs lorsque l'actif brut successoral est inférieur à 50 000 € (dispense subordonnée à l'absence de donation ou de don manuel antérieur non enregistré ou non déclaré) ([CGI art. 800](#), I-1° complété par l'[article 8 de la loi 2007-1223 du 21-8-2007](#)) ; Pour les successions ouvertes avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 : le dépôt de la déclaration de succession n'est pas exigé si l'actif brut est inférieur à 10 000 €.
- Pour les autres transmissions, lorsque l'actif brut successoral est inférieur à 3 000 €.
- Si l'actif brut successoral est inférieur ou égal à 15 000 € : possibilité de déposer la déclaration en un seul exemplaire ([Instruction fiscale du 12 février 2002 BOI 7 G-3-02](#)).

Le défaut de production d'une déclaration de succession est punie d'une amende de 150 € ([article 1729 B CGI](#)), même si la déclaration aboutit in fine à une non taxation.

### **A. Délai de dépôt :**

La déclaration doit être déposée dans un délai de six mois (de principe de quantième à quantième) à compter du jour du décès lorsque celui-ci s'est produit en France, et d'une année dans le cas contraire ([CGI art. 641](#)).

Aucune autre disposition légale ne prévoit le report du point de départ du délai de dépôt de la déclaration de succession. Les seules tolérances relèvent de la doctrine administrative.

France métropolitaine :

- Décès en France : 6 mois.
- Décès à l'étranger : 12 mois.
- Pour les déclarations de succession comportant des immeubles pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié : 24 mois sous certaines conditions ([CGI art. 641bis](#)).

Pour les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique, de Mayotte et de la Réunion :

- Décès dans le département du domicile : 6 mois.
- Dans les autres cas : 12 mois.
- Pour les départements de la Réunion et de Mayotte le délai est porté à 24 mois si le décès s'est produit ailleurs qu'à Madagascar, à l'île Maurice (pour la Réunion), aux Comores (Pour Mayotte) en Europe ou en Afrique ([CGI art 642](#)).

### **Point de départ du délai :**

En principe, le délai part à compter du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire le jour du décès.

Pour autant, le report du point de départ de délai est admis dans certaines hypothèses :

- Héritiers inconnus : le report du point de départ du délai à la date de la révélation par le généalogiste s'impose à l'administration fiscale lorsque tous les héritiers étaient inconnus du notaire ([RM Vissac n° 17992, JO AN du 21 novembre 1994, p. 5766](#)), et qu'il est justifié de la date exacte de la révélation (attestation de l'Etude Généalogique GUENIFEY et copie du courrier ou de la procuration valant révélation).

- Absence : le délai court à compter de la transcription du jugement déclaratif d'absence sur les registres de l'état civil.

- Déclaration judiciaire du décès : le délai court à compter de la transcription de la décision sur les registres de l'état civil ou du jour de la prise de possession de l'hérédité.

- Successions vacantes et en déshérence (art.809 et suivants du Code Civil) : le délai court à compter du jour de la décision administrative ou judiciaire qui a ordonné la remise de la succession aux héritiers.

- Une succession est vacante selon l'article 809 du Code Civil :

- Lorsqu'il ne se présente personne pour réclamer la succession et qu'il n'y a pas d'héritier connu ;
- Lorsque tous les héritiers connus ont renoncé à la succession ;
- Lorsque, après un délai de 6 mois depuis l'ouverture de la succession, les héritiers connus n'ont pas opté, de manière tacite ou expresse.

Le tribunal nomme alors un curateur à la succession, en la personne de la Direction Nationale d'Interventions Domaniales (DNID), locale, traditionnellement appelée « Domaines ». Chaque DNID est un département spécifique à compétence territoriale limitée dépendant de l'administration fiscale.

La DNID est donc généralement nommée à la requête de tiers ou de coindivisaires d'une personne décédée.

[Article 810-10 du Code Civil](#) : le produit net de la réalisation de l'actif est consigné par la DNID. Les héritiers, s'il s'en présente dans le délai pour réclamer la succession, sont admis à exercer leur droit sur ce produit.

- Une succession est en déshérence selon l'article 811 du Code Civil :

[Article 811 du Code Civil](#) « Lorsque l'Etat prétend à la succession d'une personne qui décède sans héritier ou à une succession abandonnée, il doit en demander l'envoi en possession au Tribunal ». Dans ce cas précis, cela sera la situation inverse, où l'Etat entend appréhender une succession de sa propre initiative (via la DNID), c'est lui qui porte la demande devant le juge. [Article 811-2 du Code Civil](#) : « la déshérence de la succession prend fin en cas d'acceptation de la succession par un héritier ».

Le régime juridique qui s'applique dans les deux cas, une fois la DNID nommée est extrêmement similaire.

### **Testament ignoré :**

Le délai court à compter du jour de l'ouverture du testament ou de son dépôt en l'étude d'un notaire ou de son enregistrement ([BOI-ENR-DMTG-10-60-50 §140](#)).

**Rappel :** Les testaments authentiques doivent être enregistrés dans un délai de trois mois à compter de la date du décès du testateur ([article 636 du CGI](#)). Les testaments sous seing privé ne sont plus directement soumis à cette obligation à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020. Ces derniers sont indirectement soumis à un droit d'enregistrement contenant dépôt et procès-verbal d'ouverture du testament ([art. 1007 Cciv](#)) et non sur le testament olographe lui-même. Tous les testaments doivent être enregistrés en principe, même s'ils sont inapplicables (s'ils sont révoqués par un testament postérieur par exemple).

### **Legs aux établissements publics ou d'utilité publique et aux départements :**

Le délai court à compter du jour où l'autorité compétente a statué sur la demande en autorisation d'accepter le legs (si le légataire ne bénéficie pas d'une exonération - cf. infra.

- le délai de paiement ne peut être différé de plus de deux ans cf [BOI-ENR-DMTG-10-60-50 §130](#)).

### **B. Lieu de dépôt**

La déclaration est déposée au service des impôts du domicile du défunt (Art.3631 Dict. Enreg.).

Si le défunt n'était pas domicilié en France, la déclaration est déposée auprès du service des impôts des non-résidents (malgré l'abrogation de l'[article 656 du CGI](#), la doctrine et la pratique est restée inchangée [BOI-ENR-DMTG-10-60-40](#)), 10 rue du Centre, TSA 50014 - 93465 NOISY-LE-GRAND cedex - Tél. : 01 72 95 20 42.

S'il résidait habituellement dans la principauté de Monaco, au service des impôts de Menton ([CGI ann. IV art. 121 Z quinquies](#)). 7 rue Victor-Hugo CS 10001 - 06507 Menton Cedex – Tél 04 92 41 71 40.

## **II. ACTIF À DÉCLARER ET PASSIF DÉDUCTIBLE**

### **I. IMPACT DU DOMICILE DU DÉFUNT :**

Les règles ci-après sont applicables sous réserve des conventions fiscales bilatérales conclues entre la France et divers pays en vue d'éviter les doubles impositions.

#### **1°) Défunct ou donateur domicilié en France :**

- si le défunt ou donateur a son domicile fiscal en France au sens de l'[art. 4B du CGI](#), tous ses biens meubles et immeubles sont passibles de l'impôt en France.

#### **2°) Défunct ou donateur non domicilié en France :**

- les biens meubles ou immeubles situés en France, lorsque le donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France au sens de l'article précité ;

- les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, reçus par l'héritier, le donataire ou le légataire qui a son domicile fiscal en France au sens de l'[article 4 B du CGI](#). Toutefois, cette disposition ne s'applique que lorsque l'héritier, le donataire ou le légataire a eu son domicile fiscal en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens.

Le montant des droits de mutation à titre gratuit acquitté, le cas échéant, hors de France sur les biens meubles et immeubles situés hors de France est imputable sur l'impôt exigible en France ([784 A CGI](#)). Cette imputation est néanmoins limitée à l'impôt acquitté sur les seuls biens meubles et immeubles situés hors de France. L'impôt acquitté à l'étranger n'est donc pas imputable sur l'impôt français afférent aux biens situés en France (donc si dans le pays étranger, on taxe les biens en France, le redevable se fait bien taxer deux fois sur les biens en France).

Le montant de l'impôt étranger imputable sur les droits dus en France se calcule à l'aide de la formule énoncée dans l'imprimé Cerfa n°2740-SD, (qui ne retient pas l'intégralité des impôts étranger en fait) qui devra être adressé en double exemplaire, assorti des pièces justificatives (généralement une attestation fiscale étrangère), au comptable de la DGFIP qui a reçu la déclaration de succession.

Attention, les actifs sont évalués selon le droit interne de chaque pays. Un pays peut tout à fait dire que la valeur à intégrer des valeurs corrigées (après un abattement légal par exemple) ou cadastrale. Pour l'évaluation en France, ce sera dans tous les cas la valeur vénale. Il faudra donc obtenir des avis de valeur pour une vente, le plus tôt possible pour que ça soit proche de la date du décès.

## **II. IMPACT DES DONATIONS**

La déclaration de succession mentionne un certain nombre d'éléments indispensables au calcul des droits de succession et au contrôle de ces éléments. En effet, elle doit mentionner de manière exacte l'identité du défunt et des héritiers, des légataires ainsi que l'ensemble des dispositions que le défunt a consenti.

### Rappel fiscal :

Pour toute donation consentie ou succession ouverte à compter du 17 août 2012, le délai de rappel fiscal est porté de dix à quinze ans ([CGI art. 784](#)) - ([loi n°2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificatives](#), JO 17/08/2012). Si les donations antérieures de plus de 15 ans (et à condition d'avoir été déclarées en leur temps aux services fiscaux) ne sont pas rappelées à la succession pour la liquidation des droits, elles doivent cependant être déclarées ([article 784 al1 CGI](#)), bien qu'elles ne soient pas « retaxées ».

### Rapport civil et incidence fiscale :

Attention, les donations « rapportables », d'un point de vue civil, même si elles sont non « rappelables » fiscalement, doivent être réintégrées dans la masse d'actif et déduites de la part de l'héritier qui la reçoit. De la sorte, l'héritier qui en a bénéficié n'est pas plus taxé, cependant, ses cohéritiers éventuels, eux, pourront l'être, du fait de l'augmentation de la masse taxable. Voir [BOI-ENR-DMTG-10-50-10 §70](#) et suivants et exemples chiffrés au [BOI-ENR-DMTG-10-50-50 §310](#).

La déclaration doit contenir également la désignation et l'estimation de chacun des biens dépendant de la succession (y compris les biens exonérés) ainsi qu'une affirmation de sincérité.

A noter que l'affirmation de sincérité n'est pas nécessaire lorsque la déclaration de succession est signée par un mandataire ([BOI-ENR-DG-20-20-30 § 160](#)).

Les droits de succession sont assis sur la valeur des biens transmis. Ils sont calculés sur la part revenant à chaque héritier ou légataire imposable après déduction du passif.

## **III. ACTIF / PASSIF A PRENDRE EN COMPTE :**

### **A. Évaluation des biens**

Les droits de succession sont assis sur une déclaration estimative des redevables. En principe, les biens transmis sont évalués à leur valeur vénale réelle au jour du décès. Cependant, pour certains biens, il existe des bases légales d'évaluation auxquelles les déclarants doivent se conformer.

#### Notion de valeur vénale :

Il n'existe pas de définition légale de la valeur vénale. C'est une notion essentiellement économique. Elle correspond au prix que le jeu normal de l'offre et de la demande permettrait au propriétaire de retirer de la vente d'un bien déterminé, à un moment donné, compte tenu des données du marché, des particularités physiques, juridiques et économiques de ce bien, abstraction faite de toute valeur de convenance.

#### Immeubles :

Les immeubles sont estimés à leur valeur vénale à la date du décès. Pour les immeubles occupés par leur propriétaire, cette valeur est réputée correspondre à leur valeur libre de toute occupation ([art. 761 du CGI](#)).

#### *Par dérogation à ces principes :*

- Il est effectué un abattement de 20% sur la valeur vénale réelle de l'immeuble constituant au jour du décès la résidence principale du défunt, lorsque, à la même date, cet immeuble est également occupé à titre de résidence principale par le conjoint survivant, par le partenaire lié au défunt par un Pacs, ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt, de son conjoint ou de son partenaire.

Il en va de même pour les enfants majeurs du défunt, de son conjoint ou de son partenaire, qui sont incapables de travailler dans des conditions normales de rentabilité en raison d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise ([CGI art. 764 bis](#)) ;

A noter que la lettre de la loi ne laisse pas le choix de ne pas appliquer l'abattement. Aussi, il peut être opportun pour l'administration fiscale, d'appliquer l'abattement lors d'un redressement, ce qui ne manquerait pas d'augmenter la plus-value lors de la revente du bien pour les héritiers dont il n'est pas la résidence principale.

- Lorsque, dans les deux années qui ont précédé ou suivi le décès, les immeubles ont fait l'objet d'une adjudication publique soit par autorité de justice, soit volontaire, avec admission des étrangers, l'impôt ne peut être calculé sur une somme inférieure au prix d'adjudication augmenté des charges, à moins qu'il ne soit justifié que l'immeuble a subi, dans l'intervalle, des transformations susceptibles d'en modifier la valeur ([art.761 al.3 du CGI](#)).

### Meubles corporels :

L'évaluation des meubles corporels doit être faite selon les règles prévues à l'article [764 du CGI](#). Ces bases légales d'évaluation, qui supportent la preuve contraire dans les formes compatibles avec la procédure écrite, plus amplement détaillé dans le [BOI-ENR-DMTG-10-40-10-20](#), sont récapitulées dans le tableau ci-après :

Meubles meublants	Bijoux, pierreries, objets d'art et de collection	Autres meubles corporels
1. En cas de vente publique dans les deux ans du décès : prix net de la vente (frais déduits).	1. En cas de vente publique dans les deux ans du décès : prix net de la vente (frais déduits).	1. En cas de vente publique dans les deux ans du décès : prix net de la vente (frais déduits).
2. A défaut de vente publique : estimation contenue dans les inventaires notariés dressés dans les formes prévues à l' <a href="#">article 789 du Code Civil</a> dans les cinq ans suivant le décès.	2. A défaut de vente publique, la plus élevée des valeurs figurant : - soit dans un acte estimatif dressé dans les cinq ans du décès (inventaire quelconque, même non conforme aux dispositions de l' <a href="#">article 789 du Code Civil</a> , partage, délivrance de legs, ...) - soit dans un contrat d'assurance contre le vol ou l'incendie en cours au jour du décès, datant de moins de dix ans et conclu par le défunt, son conjoint ou ses auteurs (s'il existe plusieurs contrats, il convient de retenir la moyenne des évaluations).	2. A défaut de vente publique : valeur figurant dans un acte estimatif dressé dans les cinq ans du décès (inventaire quelconque, même non conforme aux dispositions de l' <a href="#">article 789 du Code Civil</a> , partage, délivrance de legs, ...).
3. A défaut d'inventaire : déclaration détaillée et estimative des héritiers sans que la valeur puisse être inférieure à 5% de la valeur brute des autres biens du défunt.	3. A défaut d'acte et de contrat d'assurance : déclaration détaillée et estimative des redevables (sans aucun minimum forfaitaire).	3. A défaut d'acte et de contrat d'assurance : déclaration détaillée et estimative des redevables (sans aucun minimum forfaitaire).

### Titres de sociétés et assimilés :

Il convient de distinguer selon qu'il s'agit de titres de sociétés cotées ou non cotées en bourse, ou encore de parts de fonds communs de placement (FCP) :

- Les valeurs mobilières cotées sont évaluées d'après le cours moyen de la bourse au jour du décès (moyenne du cours le plus haut et du cours le plus bas ou cours unique s'il n'y a eu qu'un cours) ou, au choix des héritiers ou légataires, d'après la moyenne des trente derniers cours qui précèdent le décès. A noter que si seule la nue-propriété est transmise, la valeur des titres doit subir l'abattement correspondant au barème d'évaluation des usufruits ([Cass. Com. 23-2-1999 n° 96-19.507](#)) - [BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40 n°10](#).
- Les valeurs mobilières non cotées doivent faire l'objet d'une déclaration détaillée et estimative. L'[article 764 A du CGI](#) prévoit qu'en cas de décès de certains dirigeants d'entreprises, la dépréciation éventuelle résultant dudit décès et affectant la valeur des titres non cotés ou des actifs incorporels (fonds de commerce et clientèles) ainsi transmis peut être prise en compte pour la liquidation des droits de succession. Les conditions sont détaillées au [BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40 §160 et suivants](#).
- Les parts de Fonds Communs de Placement (FCP) doivent faire l'objet d'une déclaration comportant la valeur du fonds, le nombre de parts, leur valeur unitaire de rachat à la date de la transmission ainsi que leur valeur globale. Il n'est pas nécessaire de donner l'énumération et le cours de la bourse de toutes les valeurs figurant dans le fonds.

### Fonds de commerce :

Il y a lieu de fournir une évaluation distincte des éléments incorporels du fonds (clientèle, droit au bail, ...), du matériel servant à l'exploitation du fonds et des marchandises en stock.

### Pacte tontinier ([art.754 A du CGI](#)) :

Les biens recueillis en vertu d'une clause insérée dans un contrat d'acquisition en commun selon laquelle la part du ou des premiers décédés reviendra aux survivants de telle sorte que le dernier vivant sera considéré comme seul propriétaire de la totalité des biens sont, du point de vue fiscal, réputés transmis à titre gratuit à chacun des bénéficiaires de l'accroissement. Cette disposition ne s'applique pas à l'habitation principale commune à deux acquéreurs lorsque celle-ci a une valeur globale inférieure à 76 000 euros, sauf si le bénéficiaire opte pour l'application des droits de mutation par décès (en cas de partenaire de pacs ou époux/épouse).

### Créances :

Les créances dues au défunt au jour de son décès sont prises en compte pour leur montant nominal en ajoutant tous les intérêts échus et non encore payés au décès ainsi que ceux courus à la même date.

Évaluation des biens en usufruit et en nue-propiété :

La valeur imposable de l'usufruit viager et de la nue-propiété correspondante est fixée forfaitairement à une fraction de la valeur de la propriété entière, d'après l'âge de l'usufruitier, conformément au barème ci-après ([CGI art 669. I](#)) :

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propiété
moins de 21 ans révolus	90%	10%
moins de 31 ans révolus	80%	20%
moins de 41 ans révolus	70%	30%
moins de 51 ans révolus	60%	40%
moins de 61 ans révolus	50%	50%
moins de 71 ans révolus	40%	60%
moins de 81 ans révolus	30%	70%
moins de 91 ans révolus	20%	80%
plus de 91 ans révolus	10%	90%

Biens grevés d'un droit d'habitation et d'usage :

Selon l'[article 762 bis du CGI](#), pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, la valeur des droits d'habitation et d'usage est de 60% de la valeur de l'usufruit viager déterminée à l'[article 669. I, du CGI](#). Pour les droits d'usage et d'habitation du conjoint de l'[article 764 du Code civil](#), on doit prendre en compte son âge un an après le décès [BOI-ENR-DMTG-10-40-10-50 §90](#).

Présomption fiscale de fictivité des donations démembreées :

L'[article 751 du CGI \(BOI-ENR-DMTG-10-10-40-10\)](#), créé une présomption fiscale de fictivité des transmissions des biens qui appartiennent pour l'usufruit au défunt et pour la nue-propiété à ses héritiers, légataires, donataires ou leurs descendants (même s'ils ne viennent pas à la succession peu en importe le motif) ou à des personnes interposées (les conjoints notamment).

Ces biens doivent être réincorporés à la succession du défunt, sauf :

- s'il y a eu donation régulière et que cette donation, si elle n'est pas constatée dans un contrat de mariage, ait été consentie plus de trois mois avant le décès.
- s'il y a eu démembrement de propriété effectué à titre gratuit, réalisé plus de trois mois avant le décès, constaté par acte authentique et pour lequel la valeur de la nue-propiété a été déterminée selon le barème prévu à l'[article 669 du CGI](#).
- s'il y a eu une donation en numéraire, plus de trois mois avant le décès, et une déclaration de remploi dans l'acte d'acquisition.
- si la preuve de la sincérité de l'opération de démembrement est apportée, par exemple si un crédit est souscrit par le nu-propiétaire pour financer la nue-propiété, crédit qui est assumé effectivement par le nu-propiétaire.

Il faut donc être particulièrement vigilant, notamment sur les ventes avec réserve d'usufruit entre frères et sœurs lorsque ces derniers n'ont pas d'enfants, l'[article 751](#) pouvant se déclencher plusieurs décennies après... Il faudra se ménager et conserver la preuve de la réalité du paiement, la charge de la preuve incombant au contribuable.

Quand la présomption est activée, les droits de mutation acquittés par le nu-propriétaire sont déductibles des DMTG dus par ce dernier.

L'attribution civile elle n'est pas remise en cause, le bien est donc taxé intégralement dans la part qui revient au nu-propriétaire.

#### Présomption civile de donation :

L'[article 918 du Code civil](#) prévoit que la valeur en pleine propriété des biens aliénés, soit à charge de rente viagère, soit à fonds perdus, ou avec réserve d'usufruit à l'un des successibles en ligne directe, est imputée sur la quotité disponible. L'éventuel excédent est sujet à réduction. Cette imputation et cette réduction ne peuvent être demandées que par ceux des autres successibles en ligne directe qui n'ont pas consenti à ces aliénations.

Cette présomption civile impactera la déclaration fiscale dès lors que la libéralité ainsi requalifiée sera réductible :

#### Indemnités de réduction (art 920 du Code civil) :

L'administration admet à demi-mot le sort de l'éventuelle indemnité de réduction (pour toutes les formes de libéralités) : elle précise, lorsque la réduction n'est pas demandée, qu'elle ne peut pas d'elle-même réintégrer le montant de la réduction à l'actif taxable de chaque héritier qui reçoit l'indemnité ([BOI-ENR-DMTG-10-50-10 §90](#) ou encore [BOI-ENR-DMTG-10-10-10-10 §220](#)).

Lorsque la réduction s'applique au plan civil, il faudrait en tirer toutes les conséquences au plan fiscal. L'indemnité de réduction accroît bien la part de celui qui la reçoit : elle doit être ajoutée à sa part taxable. Celui qui la doit perçoit donc moins dans la succession, selon que la réduction est réalisée en valeur ou en nature, soit en moins prenant, soit sur les fonds propres de l'héritier. Dans tous les cas, il ne doit être taxé que sur ce qu'il aura reçu en fin de compte.

Le [BOI-ENR-DG-70-20 § 70](#) qui vise les demandes en restitution des droits précise que « *sont sujets à restitution les droits d'enregistrement perçus sur : [...] la partie d'une libéralité réduite pour atteinte à la réserve (Code civil, art. 920)* ». Cette demande à l'administration pourra tout à fait être réalisée en même temps que le dépôt de la déclaration de succession.

On parle bien ici d'une demande en restitution : il ne sera pas possible de déduire des droits de succession la quote-part correspondant à la partie réductible des droits déjà payés lors de la réception de ce bien (comme on le ferait pour la présomption de l'[article 751 du CGI](#), voir supra) de la part de l'héritier. Il faudra réaliser une demande spécifique de restitution.

### **B. PASSIF : DETTES DÉDUCTIBLES**

Les dettes à la charge du défunt sont déduites de l'actif successoral, sur justifications fournies par les héritiers, lorsque leur existence au jour du décès est justifiée par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite.

#### Dettes existantes au jour du décès :

Cette condition s'oppose à la déduction des dettes prenant naissance postérieurement au décès. Il n'est pas nécessaire, en revanche, que la dette soit liquide : il suffit qu'elle soit certaine dans son principe. Si son montant n'est pas encore connu à la date du dépôt de la déclaration de succession, la dette ne peut, en principe, être déduite que postérieurement par voie de réclamation. Les dettes dont l'existence est incertaine à la date du décès ne sont pas déductibles. Tel est le cas des dettes soumises à une condition suspensive ou des dettes litigieuses ; en cas de réalisation de la condition ou de reconnaissance judiciaire postérieure, le trop versé de droits de succession sera restitué.

#### Preuve de la dette :

L'existence de la dette doit être prouvée par les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite, c'est-à-dire par des actes ou écrits ou encore par des présomptions suffisamment graves, précises et concordantes. Les dettes commerciales sont justifiées conformément aux règles du droit commercial (livres de commerce, correspondance commerciale notamment). Les dettes dont la déduction est demandée doivent être détaillées dans un inventaire à joindre à la déclaration de succession ([CGI art. 770](#)).

#### Frais funéraires : ([art. 775 du CGI](#))

Bien qu'il s'agisse d'une dette née postérieurement au décès, il est seulement admis la déduction d'un forfait fixe et non la totalité de la dette. A noter que s'il n'est pas nécessaire d'avoir un justificatif pour déduire ce forfait, il n'est pas pour autant possible, même avec un justificatif, de prendre en compte le montant réel des frais funéraires.

MONTANT	DATE D'APPLICATION
1 500 € sans justificatif	Depuis le 1 <sup>er</sup> janvier 2003 ( <a href="#">article 775 CGI</a> ).

## Créances sociales :

MODALITÉS DE RUCUPÉRATION DES AIDES SOCIALES	AIDES À DOMICILE	AIDE À L'HÉBERGEMENT POUR PERSONNES ÂGÉES	ALLOCATION SUPPLÉMENTAIRE (EXFANS) ET ALLOCATION DE SOLIDARITÉ AUX PERSONNES ÂGÉES	RSA	ALLOCATION ADULTES HANDICAPÉS (AAH)	ALLOCATION PERSONNALISÉE D'AUTONOMIE (APA)	PRESTATION DE COMPENSATION ET ALLOCATION COMPENSATRICE POUR TIERCE PERSONNE (ACTP)	AIDE POUR FRAIS D'HÉBERGEMENT ET D'ENTRETIEN DES PERSONNES HANDICAPÉES
ENTITÉ VERSEUSE	Conseil départemental	Conseil départemental	Cassés des retraites	NON	CAF OU MSA	Conseil départemental	Conseil départemental	Conseil départemental
BÉNÉFICIAIRES	Personnes (65 ans ou 60 ans au travail)	Personnes âgées dépendantes (65 ans ou 60 ans si inaptes au travail)	Personnes âgées invalides (65 ans ou 60 ans si inaptes au travail)	NON récupérable art L. 262-49 CASF	NON récupérable (IAAH est prévue aux art. L. 821-1 et du CSS, le CASF n'y fait qu'un renvoi que ce soit dans les dispositions législatives ou réglementaires. Par conséquent, aucun texte ne prévoit sa récupération.	NON récupérable art. L. 232-19 CASF	NON récupérable art. L. 245-7 CASF et dispositions transitoires de la loi du 11 février 2005 (art.951)	OUI
RECUPERABLE	OUI	OUI	OUI					
PERSONNES SUR LES PARTS DESQUELLES IL Y A RUCUPÉRATION	Héritiers, donataires légataires universels, à titre universel et bénéficiaires de contrat d'assurance-vie	Héritiers, donataires légataires universels, à titre universel et bénéficiaires de contrat d'assurance-vie	Héritiers, donataires légataires universels, à titre universel et bénéficiaires de contrat d'assurance-vie					Héritiers
PERSONNES EXONÉRÉES	AUCUNE	AUCUNE	Aucune mais report possible de la récupération sur les successions du conjoint et des héritiers qui sont cumulés avec le défunt (art. D. 815-7 CSS)					Descendants, conjoints, ascendants, ou personne ayant assumé la charge du défunt handicapé. Donataire, légataire ou bénéficiaire d'un contrat d'assurance-vie (art.L.344-5 et L. CASF)
ACTIF NET SUCCESSORAL < RUCUPÉRATION	46 000,00 €, après abattement de 760€ (art.D132-12-CASF)	0,00 €, (art.L132-8 CASF)	39 000,00 € av le 01/09/2023 (art.D. 815-4, CSS) 100 000,00 € a/c de cette même date (L815-13 CSS)					0,00 €, (art.L344-5 CASF)

### Modalité de récupération des aides sociales :

Le seuil est calculé par rapport à l'actif net, avant les legs. On parle ici de l'actif net civil, pas de l'actif net fiscal.

Aussi, ne doit pas être pris en compte le forfait de 5% pour les meubles meublants, pas plus que ne devrait être admise la déduction des frais funéraires (la dette est une dette des héritiers, elle n'est admise que fiscalement), mais en pratique, les départements l'acceptent.

A noter que le créancier d'aide sociale est hypochirographaire : dans la mesure où la récupération s'effectue sur l'actif « net », cela impose qu'il passe après tous les autres créanciers.

### Cas général lorsque l'aide dépend du Code de l'Action Sociale et des Familles (et qui est indiquée comme « récupérable » dans le tableau ci-contre) :

L'[article L132-8 du CASF](#) précise : Le recours peut être exercé contre :

- Le donataire, lorsque la donation est postérieure ou antérieure de 10 ans à la demande d'aide.
- Le légataire.
- Et subsidiairement (donc si la créance ne peut être intégralement récupérée sur les autres actifs), contre les bénéficiaires des contrats d'assurances-vie pour les primes versées après les 70 ans.

En matière D'ASPA :

L'[article D815-6 du CSS](#) précise que doivent être ajoutés à l'actif les libéralités et contrats d'assurance-vie consentis ou souscrits postérieurement à la demande qui ont eu pour effet de faire obstacle à la récupération. L'administration peut dans ces cas les considérer comme lui étant inopposables (sans pour autant les remettre en question).

La récupération de l'ASPA s'effectue par imputation de la somme qui dépasse le seuil fixé. Ainsi, en dessous du seuil, aucune aide sociale ne sera récupérée.

**Nouveauté 2023** : [La loi n° 2023-270 du 14 avril 2023](#) de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2023 a modifié les modalités de récupération de l'ASPA ([L815-13 CSS nouveau](#)).

Antérieurement le seuil était fixé à 39 000 €, par l'[article D.815-4 du CSS](#), désormais abrogé. Il est fixé à partir du 1<sup>er</sup> septembre 2023 à : 100 000 € et à 150 000 € pour les départements et régions d'outre-mer. Désormais, le seuil sera révisé annuellement au 1<sup>er</sup> janvier.

### Impact sur la déclaration de succession :

S'agissant de dettes dues non par le défunt lui-même, mais par ses héritiers, les dettes sociales ne devraient normalement pas être admises en déduction au passif. Toutefois l'administration fiscale admet leur déductibilité à hauteur de leur montant réel à la condition d'être justifiées par une attestation du comptable constatant le reversement ou de l'huissier en charge du recouvrement ([BOI-ENR-DMTG-10-40-20-20 §160 et s.](#)). Cela implique donc que la créance ait été remboursée préalablement au dépôt de la déclaration de succession. Dans le cas où le paiement serait postérieur, il est possible de déposer une déclaration de succession rectificative et une demande de restitution du trop-perçu.

### Prescription de la récupération d'aide sociale :

L'[article 2224 du Code Civil modifié par la loi n°2008-561 du 17 juin 2008 \(art.1\)](#) dispose :  
« *Les actions personnelles ou mobilières se prescrivent par cinq ans à compter du jour où le titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer.* »  
Antérieurement, la prescription trentenaire s'appliquait.

Le recouvrement est effectué par les organismes ou services qui versent l'allocation.

L'action en recouvrement se prescrit par 5 ans, non pas à compter du décès mais à compter du moment où la caisse a pu avoir connaissance du décès de l'allocataire à l'occasion de l'enregistrement d'un écrit ou d'une déclaration mentionnant la date et le lieu du décès du défunt ainsi que le nom et l'adresse, au moins de l'un des héritiers.

### Dettes non déductibles :

Outre les dettes qui ne sont pas à la charge personnelle du défunt au jour du décès, ne sont pas déductibles les dettes énumérées ci-après ([article 773 CGI](#)) :

- a. Dettes échues depuis plus de trois mois lors de l'ouverture de la succession : elles sont présumées remboursées, mais la preuve contraire peut être rapportée au moyen d'une attestation en ce sens du créancier.
- b. Dettes d'origine contractuelle consenties au profit d'héritiers ou de personnes réputées interposées (cf [article 911 du Code civil](#)) : pour ces dettes présumées fictives, la preuve contraire n'est admise que si elles résultent d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant acquis date certaine avant le décès. Si l'[article 773 du CGI](#) précise que « *les héritiers ont le droit de prouver la véracité de la dette* », dans les faits, l'administration n'admet pas d'autres modes que ceux précités ([Cass. com. 10 juin 1997, n° 95-14543](#)) [BOI-ENR-DMTG-10-40-20-20 §80](#).
- c. Dettes reconnues par testament.
- d. Dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois à la date du décès. Dans la mesure où elles sont échues, ces dettes sont présumées remboursées et les débiteurs ne sont pas admis à apporter la preuve contraire. Si elles ne sont pas échues, elles sont déductibles sur production de l'attestation du créancier.

e. Dettes prescrites au sens de la loi civile (capital et intérêts) : elles ne sont pas déductibles, sauf si les héritiers établissent que, la prescription ayant été interrompue, elle n'est pas acquise. Les motifs d'interruption sont : une assignation en justice, un commandement, une saisie ([art. 2244 cciv](#)) ou la reconnaissance du droit par le débiteur ([art. 2248 cciv](#)).

#### Dettes soumises à imputation spéciale :

Les dettes contractées pour l'achat (ou dans l'intérêt) de biens exonérés sont imputées par priorité sur la valeur de ces biens.

#### Déductions autres que les dettes :

Il s'agit de sommes, qui ne sont, ni des dettes, ni des charges, mais qui peuvent être déduites de l'actif successoral ([BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10 §170 et s](#)) :

- Les impôts dus par le défunt, même mis en recouvrement postérieurement au décès, sont déductibles dans les conditions ordinaires.
- Toutefois, certains impôts, bien que dus en partie pour une période postérieure au décès, sont déductibles en totalité (taxe d'habitation de l'année du décès, de la taxe foncière et des taxes assimilées sauf pour ces dernières à porter à l'actif celles qui sont récupérables sur les occupants de l'immeuble), de la taxe d'apprentissage, de la contribution économique territoriale et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises sous certaines conditions.
- L'impôt sur le revenu du par les héritiers du chef du défunt : ne peut être déduit de l'actif successoral avant publication du rôle. Mais ce passif peut être déduit par voie de réclamation lorsque son montant est connu, c'est-à-dire après publication du rôle qui constitue le titre même de la dette d'impôt et les droits de succession payés en trop sont restituables dans le délai de réclamation.
- Les prélèvements sociaux effectués à la clôture du PEA dus au décès de son titulaire sont déductibles de l'actif successoral ([BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10 §180](#)).
- Frais de testament : déduction admise, que ce soit les frais antérieurs, mais aussi les frais d'ouverture et de dépôt ([BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10 §250](#)).
- Remboursement des sommes dues pour des cotisations sociales par la MSA : La somme réclamée par la MSA au titre de prestation versée après le décès à un employé, de cotisations dont le défunt était redevable en sa qualité d'employeur ([Cass. com., arrêt du 14 février 1972, n° 69-12736](#)). La solution semble extensible à toute cotisation due pour des prestations exécutées du vivant mais réglées postérieurement au décès (cotisations URSSAF par exemple).

- Contrat de travail à salaire différé en matière agricole ([art L. 321-13 et s du Code rural et de la pêche maritime](#)) : la déductibilité est admise, malgré le fait qu'il s'agisse d'une dette entre le défunt et les héritiers, qui ne respecte généralement pas les conditions de forme requise. Les conditions de déductibilité sont fixées par l'[article 774 du CGI](#).
- Rentes et indemnités versées ou dues au défunt en réparation de dommages corporels liés à un accident ou une maladie - [art. 775 bis du CGI](#)).
- Indemnités et loyers dus en vertu du droit temporaire au logement : - [art. 775 quater du CGI](#) : « *Le montant des loyers ou indemnités d'occupation effectivement remboursés par la succession au conjoint survivant ou au partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité en application des [art. 515-6](#) et [763](#) du Code Civil est déduit de l'actif de succession* ».
- La rémunération du mandataire à titre posthume : elle est admise en déduction, dans la limite de 0,5% de l'actif successoral et ne pouvant excéder 10 000 € ([art. 775 quinquies CGI](#)).
- Les frais de reconstitution des titres de propriété d'immeubles ou de droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié (donc les actes passés antérieurement au 7 janvier 1955), sous certaines conditions, notamment qu'elles soit publiées (et non simplement établies) dans un délai de 24 mois du décès ([CGI art. 775 sexies](#)).

### III. EXONÉRATIONS

#### **I. EXONÉRATIONS EN RAISON DE LA QUALITÉ DU DÉFUNT OU DU SUCESSEUR :**

##### **A. Exonération de droits de succession au profit des frères et sœurs vivant ensemble :**

Depuis le 22 août 2007, instaurant l'[article 796-0 ter du CGI](#), la part recueillie par les frères et sœurs du défunt, célibataires, veufs, divorcés ou séparés de corps est exonérée de droits de mutation, à la double condition :

- être âgé de plus de 50 ans ou atteint d'une infirmité qui le met dans l'impossibilité de subvenir par son travail aux nécessités de l'existence.
- avoir été constamment domicilié avec le défunt pendant les cinq années ayant précédé le décès (domicile au sens de l'[art. 102 du Code Civil](#)).

## **B. Exonération des successions des victimes de guerre ou d'actes de terrorisme, des militaires, des sapeurs-pompiers, des policiers, des gendarmes et des agents des douanes :**

Sont exonérées de droits de mutation par décès les successions des victimes de guerre ou d'actes de terrorisme, des militaires décédés en opération extérieure (OPEX) ou au cours d'une opération mobilisant des capacités militaires, des militaires décédés suite à des blessures reçues durant de telles opérations, des militaires attributaires des mentions « Mort pour la France » ou, « Mort pour le service de la Nation » ou « Mort pour le service de la République », des sapeurs-pompiers décédés en opération de secours ou décédés suite à des blessures reçues durant une telle opération, et des policiers, gendarmes et agents des douanes décédés dans l'accomplissement de leur mission ou décédés suite à des blessures reçues dans l'accomplissement de leur mission.

Cette exonération bénéficie aux héritiers ou légataires quel que soit leur lien de parenté avec le défunt. L'exonération prévue par l'[article 796 du CGI](#) s'applique, dans tous les cas, sans limite de montant.

## **C. Exonération de droits de succession pour les dons et legs faits à certains organismes :**

La liste étant particulièrement exhaustive, il est fait de simples renvois aux textes de loi. Il est précisé que la doctrine fiscale est publiée au [BOI-ENR-DMTG-10-20-20](#) et qu'elle reprend plus lisiblement les textes du CGI. Globalement, sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit les dons et legs consentis :

- A l'État et aux établissements publics de recherche, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance et aux établissements publics fonciers ([article 1040 du CGI](#)).
- Aux organismes (publics ou d'utilité publique) exerçant des activités énumérées au [b et au f de l'article 200 du CGI \(art. 795, 2° du CGI\)](#).
- Au profit de certains établissements publics charitables (autres que ceux visés au [I de l'article 794](#)), aux mutuelles et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance, à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux ([art. 795, 4° du CGI](#)).
- Aux organismes d'habitations à loyer modéré ou à leurs unions ([art. 795, 7° du CGI](#)).
- A certains organismes universitaires ou d'enseignements ([art. 795, 5° du CGI](#)).
- Aux fonds de dotation (civilement différents des fondations) exerçant des activités énumérées au [g de l'article 200 du CGI \(art. 795, 14° du CGI\)](#).

Les deux exonérations qui suivent, initialement prévues pour s'appliquer jusqu'au 31 décembre 2023, sont pérennisées par la loi de finances pour 2022 ([art. 794 CGI](#), attention, le BOI n'est pas à jour sur ce point) :

- Aux régions, départements, communes, et établissements publics hospitaliers.
  - Aux organismes d'administration et de gestion de la sécurité sociale et la caisse générale de prévoyance des marins et de leurs familles
- Aux établissements pourvus de la personnalité civile visés au [I de l'article 794 du CGI](#) (œuvres d'arts destinées à figurer dans une collection publique) et aussi ceux qui ne le sont pas, mais qui consacrent ces libéralités aux mêmes finalités ([art. 795, 6° CGI](#)) :
- A des bénéficiaires / opérations directement énumérés :
- A l'Office national des anciens combattants et victimes de guerre ([art. 795, 9° CGI](#)).
  - A des associations culturelles, unions d'associations culturelles et congrégations autorisées ([art. 795, 10° CGI](#)).
  - Les dons et legs consentis aux fins d'ériger des monuments aux morts de la guerre ou à la gloire des armées françaises et des armées alliées ([art. 795, 11° CGI](#)).
  - Au conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres ([art. 795, 12° CGI](#)).
  - Aux établissements publics de parcs nationaux ([art. 795, 13° CGI](#)).
  - A la Croix-Rouge française (art. 1071 du CGI).
- Aux personnes morales et organismes situés hors de France mais dans l'UE ou partie à l'EEE ([article 795-0 A CGI](#)), pour peu qu'elles soient :
- de même natures que celles mentionnés aux articles [794](#) et [795](#) du CGI (et donc uniquement les exonérations qui y sont visées)
  - dans un pays signataire d'une convention d'assistance pour la lutte contre la fraude fiscale.
  - être agréées dans les conditions de l'[article 1649 nonies du CGI](#) (modalités codifiées aux [articles 281 K et s. de l'annexe III du CGI](#)) ou produire des pièces justificatives spécifiques en l'absence d'agrément.
- Aux personnes morales et organismes situés hors de France et hors UE / EEE : ([BOI-ENR-DMTG-10-20-20 §680](#)), pour peu qu'elles soient :
- de même natures que celles mentionnées aux articles [794](#) et [795](#) du CGI (et donc uniquement les exonérations qui y sont visées).-
  - dans un pays signataire d'une convention d'assistance pour la lutte contre la fraude fiscale.
  - Il doit être produit des pièces justificatives spécifiques (visée au [II de l'article 795-0 A CGI](#)).

## **II. EXONÉRATIONS EN RAISON DE LA NATURE DES BIENS TRANSMIS :**

### **A. Contrats d'assurance-vie / d'assurance-décès :**

Les sommes stipulées payables lors du décès de l'assuré à un bénéficiaire déterminé ou à ses héritiers ne font pas partie de la succession de l'assuré, quel que soit le degré de parenté existant entre ce dernier et le bénéficiaire ([Code des assurances art. L.132-12](#)). Ces sommes sont donc en principe exonérées.

Cependant, la portée de cette exonération est doublement limitée par les textes fiscaux :

- d'une part, l'[article 757 B du CGI](#) soumet aux droits de succession les primes versées au-delà de soixante-dix ans, pour la fraction qui excède 30 500 € ;
- d'autre part, l'article 990 I du même code soumet à un prélèvement spécifique de 20% les sommes dues par les organismes d'assurance et assimilés sur la fraction revenant à chaque bénéficiaire après un abattement de 152 500 € (voir infra).

### **Droits de succession ([art 757 B CGI](#)) :**

Les sommes versées par un assureur à un bénéficiaire déterminé à raison du décès de l'assuré sont soumises aux droits de succession à concurrence de la fraction des primes versées après l'âge de soixante-dix ans qui excède 30 500 €. En cas de pluralité de contrats conclus sur la tête d'un même assuré, il est tenu compte de l'ensemble des primes versées après soixante-dix ans de l'assuré pour l'appréciation de cette limite.

En cas de pluralité de bénéficiaires, l'abattement est réparti entre les bénéficiaires en fonction de leur part dans les primes taxables. Ce dispositif s'applique aux seuls contrats souscrits (ou ayant subi des modifications substantielles) depuis le 20 novembre 1991. Les contrats souscrits avant le 20 novembre 1991 ne donnent lieu à aucun droit de mutation par décès, sauf à avoir subi des modifications substantielles de l'économie du contrat, mais qui ne résultent pas du seul versement de nouvelles primes non prévues dans le contrat originel ou le versement de primes disproportionnées par rapport aux versements initiaux ([BOI-ENR-DMTG-10-10-20-20 § 110](#)).

### **Prélèvement de 20%, puis de 31,25% ([art 990 I CGI](#)) :**

Les sommes dues par les organismes d'assurance et assimilés (notamment les mutuelles et les institutions de prévoyance) à raison du décès de l'assuré sont assujetties après un abattement de 152 500 € à un prélèvement au taux de 20% pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire inférieure ou égale à 700 000 €, et à 31,25% pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire excédant cette limite. Ces prélèvements sont effectués par l'assureur. Certains bénéficiaires en sont exonérés (partenaires de pacs, époux/épouses notamment).

Ce prélèvement ne s'applique **qu'aux contrats souscrits depuis le 13 octobre 1998 ainsi qu'aux primes versées depuis cette date** sur les contrats en cours. Sont exclus du champ d'application de ce prélèvement :

- les contrats rente-survie ;
- les contrats d'assurance de groupe souscrits dans le cadre d'une activité professionnelle ;
- les sommes correspondantes aux primes versées au-delà de soixante-dix ans dans le cadre de contrats souscrits depuis le 20 novembre 1991, qui relèvent de droits de mutation à titre gratuit en vertu de l'[article 795 du CGI](#) ;
- pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, les sommes versées au conjoint ou partenaire de l'assuré ou à ses frères et sœurs remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de droits de succession ([Loi 2007-1223 du 21-8-2007 art.8](#)).

### Tableau récapitulatif :

A compter du 1<sup>er</sup> juillet 2014 (se reporter à notre ancienne plaquette fiscale 2013 pour les contrats dénoués par décès à une date antérieure).

	CONTRAT SOUSCRIT AVANT LE 20 NOVEMBRE 1991 (et n'ayant pas subi de modification substantielle depuis cette date)		CONTRAT SOUSCRIT APRÈS LE 20 NOVEMBRE 1991 (ou substantiellement modifié)
		PRIMES VERSÉES AVANT LE SOIXANTE DIZIÈME ANNIVERSAIRE DE L'ASSURÉ	PRIMES VERSÉES APRÈS LE SOIXANTE DIZIÈME ANNIVERSAIRE DE L'ASSURÉ
PRIMES VERSÉES AVANT LE 13 OCT 1998	Exonération totale	Exonération totale	Droits de succession sur la fraction des primes qui excède 30 500 €
PRIMES VERSÉES À PARTIR DU 13 OCT 1998	Après application de l'abattement de 152 500 € et quel que soit l'âge de l'assuré lors du versement des primes, prélèvement à hauteur de : 20% pour la fraction de part taxable inférieure ou égale à 700 000 € 31,25% pour la fraction de part taxable excédant 700 000 €		Droits de succession sur la fraction des primes qui excède 30 500 €

## **B. La transmission d'entreprise (dispositif Dutreil) :**

La transmission des parts ou actions de sociétés et des entreprises individuelles ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale est exonérée, sous conditions, à hauteur des trois quarts de la valeur des titres ou de l'entreprise, qu'il s'agisse d'une transmission entre vifs ou par succession et que cette transmission s'opère en pleine propriété ou dans le cadre d'un démembrement.

### **1°) Transmission à titre gratuit de parts ou actions de société :**

Les biens susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle de DMTG prévue à l'[article 787 B du CGI](#) sont les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités de nature civile ([BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 n°15](#)). Il n'est pas exigé que la société exerce à titre exclusif les activités précitées ; il suffit qu'elle les exerce de façon prépondérante (« principale » depuis la loi de finances 2024).

**Loi de finances 2024** : l'[article 23 de la loi de finances pour 2024](#) a apporté quelques modifications et surtout des précisions qui sont applicables aux transmissions à compter du 17 octobre 2023, date du dépôt de l'amendement gouvernemental :

- les activités de nature commerciale doivent s'entendre au sens des articles [34](#) et [35](#) du CGI ; confirmant ainsi la jurisprudence applicable excepté le point suivant :
- toutefois, ne sera plus considérée comme une activité éligible l'exercice par une société d'une activité de gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier (qui était jusque-là admise et reconnue par deux arrêts de la Cour de Cassation et du Conseil d'Etat intervenus en 2023) en dehors des holdings animatrices de groupe.
- d'une manière générale, légalise la jurisprudence applicable.

### **Cas des donations démembrées :**

L'application de l'exonération partielle aux donations consenties avec réserve d'usufruit est subordonnée à la condition que les droits de vote de l'usufruitier soient limités dans les statuts aux seules décisions concernant l'affectation des bénéfices.

### **Cas des holdings :**

Il peut également s'agir de sociétés holdings animatrices de leur groupe (l'activité purement civile des holdings les exclurait naturellement des exonérations), dès lors que le groupe a pour activité une activité précédemment mentionnée.

Le caractère principal de l'activité d'animation du groupe doit être retenu notamment lorsque la valeur vénale des titres de ces filiales détenues par la société holding représente plus de la moitié de son actif total, ([Cass. Com., 14 octobre 2020 n°18-17.955](#)).

La [loi de finances rectificative du 16 août 2022](#) est venue préciser que la condition d'exercice d'une activité opérationnelle (et la détention des titres) par la société dont les titres font l'objet d'un pacte Dutreil doit être respectée durant toute la période couverte par les engagements de conservation, pour les transmissions réalisées à compter du 18 juillet 2022.

a) Modalités de mise en place :

Il y a plusieurs conditions à respecter :

α Avant la transmission :

- Conclure un engagement de conservation des titres :

Il s'agit d'un engagement, collectif ou unilatéral (depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019), pendant une période minimale de deux ans, par le défunt ou le donateur, pour lui et ses ayants-causes à titre gratuit.

En cas de démembrement, cet engagement est pris conjointement par l'usufruitier et le nu-proprétaire. L'engagement est constaté par acte authentique (et prend date le même jour) ou sous seing privé enregistré (et prend donc date à partir de l'enregistrement).

Les engagements de conservation souscrits à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 doivent porter sur :

- au moins 10% des droits financiers et 20% des droits de vote attachés aux titres émis par la société s'ils sont admis à la négociation sur un marché réglementé ;
- à défaut, sur au moins 17% des droits financiers et 34% des droits de vote.

Ces seuils doivent être respectés tout au long de la durée de l'engagement collectif ou unilatéral de conservation, y compris après la transmission à titre gratuit partiellement exonérée.

En cas de décès, lorsque cet engagement n'a pas été pris, les héritiers ou légataires peuvent conclure dans les six mois du décès, prendre cet engagement (collectif ou unilatéral) dit « post mortem ». On peut l'enregistrer en même temps que la déclaration de succession si on choisit de rédiger un acte sous seing privé, mais on le déconseillera, car le délai d'enregistrement va repousser le terme de l'engagement.

En cas de décès, lorsque cet engagement n'a pas été pris, l'engagement collectif de conservation peut être « réputé acquis » lorsque :

- la société est détenue, directement ou indirectement, depuis deux ans au moins par une même personne physique, seule ou avec son conjoint, le partenaire avec lequel elle est liée par un pacte civil de solidarité ou son concubin notoire ;

- le pourcentage de titres détenus dans cette société atteint les seuils minimums précités à la date de la transmission et les a atteints durant les deux ans au moins qui précèdent la date de cette transmission ;
- l'une des personnes précitées exerce effectivement, depuis deux ans au moins à la date de la transmission, son activité professionnelle principale ou une fonction de direction éligible dans la société dont les titres sont transmis.

- Exercer une fonction de direction au sein de la société :

Le bénéfice de l'exonération partielle de DMTG est subordonné à l'exercice continu et effectif, pendant la durée de l'engagement collectif ou unilatéral de conservation, par une personne l'ayant signé (associés, héritiers ou légataires en cas d'engagement post mortem) :

- d'une activité professionnelle principale, si la société est une société de personnes ;
- d'une fonction de direction (gérant, président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire) dans les sociétés à l'IS.

Il est possible de faire tourner ce rôle au sein des bénéficiaires de l'engagement collectif de conservation.

### β Après la transmission :

- Poursuite de l'engagement collectif/unilatéral par les bénéficiaires :

À compter de la transmission à titre gratuit, les héritiers, donataires ou légataires qui souhaitent bénéficier de l'exonération partielle doivent poursuivre jusqu'à son terme l'engagement collectif ou unilatéral de conservation des titres pour lesquels ils souhaitent bénéficier de l'exonération.

- Engagement individuel de conserver les titres :

Le donataire ou le légataire doivent s'engager, dans la déclaration de succession (au pied de la déclaration ou dans un acte faisant l'objet d'un enregistrement séparé) ou dans l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, à conserver les parts ou les actions transmises pendant une durée de 4 ans qui débute qu'à compter de la fin de l'engagement collectif ou unilatéral de conservation.

À la différence de l'engagement collectif ou unilatéral conclu par le défunt ou le donateur, l'engagement des bénéficiaires de la transmission à titre gratuit de conserver les titres reçus est individuel. En conséquence, le non-respect de cet engagement par l'un d'entre eux n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération partielle dont ont bénéficié, le cas échéant, les autres héritiers, donataires ou légataires.

#### Formalités :

- Au moment de l'acte :

Pour bénéficier du régime, l'[article 294 bis](#) précise doivent être remis avec l'acte taxable :

- La copie (enregistrée) de conservation collectif / unilatéral.
- Une attestation de la société qui fait l'objet de l'engagement de conservation collectif / unilatéral selon laquelle ce dernier est en cours au jour de la transmission et respecte les quotités minimales de détention. La mention de limitation statutaire pour les donations démembrées. Et la mention selon laquelle le défunt était déjà « dirigeant » depuis plus de deux ans pour les engagements réputé acquis.
- Des attestations similaires des sociétés interposées, le cas échéant.

- Postérieurement à la transmission : (Voir [BOI-ENR-DMTG-10-20-40-30](#)).

Enfin, et c'est souvent là que le bât blessait, il était prévu antérieurement aux articles [294 ter](#) et [quater](#) de l'annexe II du CGI, l'envoi annuel de différentes attestations établies par la société sur laquelle porte les engagements et par les héritiers eux-mêmes, à l'administration fiscale. Ces déclarations, souvent omises, ont été remplacée par la loi de Finances pour 2019.

Les articles précités prévoient désormais que les redevables sont tenus d'une obligation déclarative soit en réponse à une demande de l'administration, soit spontanément à l'issue de la période individuelle de conservation :

- l'identité de la personne qui remplit ou a rempli la condition d'activité principale ou de fonction de direction.
- qu'à compter de la transmission à titre gratuit : l'engagement de conservation des parts ou actions a été respecté jusqu'à son terme (ou est encore en cours le cas échéant), qu'il a porté de manière continue sur les pourcentages minimums de capital et de droits de vote et sur le nombre de titres prévu lors de sa souscription et qu'à compter du terme de l'engagement collectif / unilatéral de conservation, l'engagement individuel de conservation des parts ou actions prévu au [c de l'article 787 B du CGI](#) a été respecté.

#### b) Portée de l'exonération :

Ce dispositif exonère de DMTG, à concurrence de 75% de leur valeur, les parts ou actions transmises répondant aux conditions exposées ci-dessus. Le forfait mobilier éventuel n'est calculé que sur les 25% taxables.

Cette exonération est cumulable avec la réduction prévue à l'[article 790 du CGI](#), de 50% qui ne concerne que les donations en pleine propriété exclusivement, lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans.

Lorsque la cession porte sur des sociétés interposées, l'exonération s'applique à proportion de la valeur vénale de l'actif brut de cette société représentative de la valeur de la participation soumise à l'engagement collectif de conservation

En cas de rupture des engagements, l'héritier, le donataire ou le légataire ou, le cas échéant, ses ayants cause à titre gratuit, devient redevable du complément de DMTG dus au jour de la transmission, assorti de l'intérêt de retard prévu à [l'article 1727 du CGI](#).

## **2°) Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle :**

La transmission à titre gratuit doit porter sur la totalité ou une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels, qui sont affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Les biens affectés à l'exploitation sont les biens nécessaires à l'exercice de la profession.

L'exonération partielle de DMTG prévue à [l'article 787 C du CGI](#) (voir également [BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40](#)) 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).

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 4 ans à compter de la date de la transmission, sauf remplacement ou cession isolée d'un élément d'actif de l'entreprise.

L'un des héritiers, donataires ou légataires doit effectivement exploiter l'entreprise pendant les 3 années qui suivent la transmission à titre gratuit. Cette condition implique que cette personne exerce à titre habituel et principal son activité au sein de l'entreprise.

Les formalités sont similaires à celles prévues pour les parts de société de l'article [787 B du CGI](#) (voir supra), bien qu'allégées. De la même manière, il n'y a plus lieu de transmettre d'attestation annuelle, mais sur demande de l'administration ou à la fin de l'engagement individuel.

L'exonération de DMTG porte sur 75% de la valeur des droits transmis répondant aux conditions exposées ci-dessus. Le forfait mobilier éventuel n'est calculé que sur les 25% taxables.

Cette exonération est cumulable avec la réduction prévue à [l'article 790 du CGI](#), de 50% qui ne concerne que les donations en pleine propriété exclusivement, lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans.

En cas de rupture des engagements, l'héritier, le donataire ou le légataire ou, le cas échéant, ses ayants cause à titre gratuit, devient redevable du complément de DMTG dus au jour de la transmission, assorti de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#).

### **C. Bois et forêts, compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) et parts de groupements forestiers :**

#### **1°) Bois et forêts :**

L'[article 793, 2, 2° du CGI](#) (précision : le 2 figure sous le 2.1, qui est abrogé) exonère des droits de mutation à titre gratuit les successions et donations entre vifs, à concurrence des trois quarts de leur montant, intéressant les propriétés en nature de bois et forêts, sous conditions. (Voir [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10](#)).

Il en résulte que les bois et forêts sont passibles des droits de mutation à titre gratuit à concurrence du quart seulement de leur valeur vénale.

L'application de ce régime de faveur est subordonnée à une double condition :

- que l'acte constatant la donation ou la déclaration de succession soit appuyé d'un certificat délivré par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer attestant que les bois et forêts, objets de la mutation ou détenus par le groupement dont les titres font l'objet de la mutation, sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable ([articles L. 124-1 et s. du code forestier](#))
- que les héritiers, donataires ou légataires prennent, pour eux et pour leurs ayants cause, l'engagement :
  - d'appliquer pendant 30 ans aux bois et forêts l'une des garanties de gestion durable prévues par les [articles L. 124-1 et s. du code forestier](#),
  - ou si, au moment de la mutation, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause, de présenter dans le délai de trois ans à compter de la date de mutation et d'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans cette garantie.

En cas de mutation par décès, l'engagement doit être pris dans la déclaration de succession ou dans un document qui lui est indivisiblement annexé.

L'application de l'exonération partielle aux legs consentis avec un démembrement de propriété subordonnée à la condition que chacun des propriétaires démembres prennent les engagements détaillés ci-dessus.

### Formalités postérieures :

- Le bénéficiaire de l'exonération partielle doit produire tous les dix ans, à compter du jour de la signature de l'acte de donation ou de la déclaration de succession, un bilan de la mise en œuvre du document de gestion durable.
- Le bénéfice de l'exonération est également subordonné à ce que le propriétaire donne le pouvoir à l'administration d'inscrire une hypothèque légale pour garantir le paiement des droits complémentaires.

En effet, la rupture de l'engagement entraîne, après établissement d'un procès-verbal dressé par les techniciens et agents chargés des forêts, l'exigibilité du complément de droit et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30%, 20% et 10% de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année.

### **2°) Compte d'Investissement Forestier et d'Assurance (CIFA) :**

L'[article 793, 3 du CGI](#) exonère des droits de mutation à titre gratuit, à concurrence des trois quarts de leur montant, les sommes déposées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) prévu par les articles [L. 352-1 et s. du code forestier](#) (et qui remplace le compte épargne d'assurance pour la forêt (CEAF)) à la double condition :

- de la délivrance d'un certificat attestant que les bois et forêts du titulaire du compte sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable ;
- que l'acte contienne l'engagement par l'héritier, le légataire ou le donataire, d'employer les sommes objets de la mutation pendant 30 ans, pour financer des travaux de reconstruction forestière à la suite de la survenance d'un sinistre naturel ou des travaux de prévention d'un tel sinistre ou, au titre d'une année, et dans la limite de 30% des sommes déposées sur le compte, pour procéder à des travaux forestiers de nature différente ou pour le financement d'un document de gestion durable.

Le bénéfice de l'exonération est également subordonné à ce que le propriétaire donne le pouvoir à l'administration d'inscrire une hypothèque légale pour garantir le paiement des droits complémentaires.

À l'instar des bois et forêts, la déchéance du régime de faveur génère une majoration de 30%, 20% et 10% de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année.

L'exonération est limitée à la fraction de la valeur nette correspondant aux biens en nature de bois et forêts et aux sommes déposées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA).

### **3°) Groupement forestier et société d'épargne forestière :**

Les parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier et les parts de sociétés d'épargne forestière sont exonérées, sous certaines conditions, des droits de mutation à titre gratuit à concurrence des trois quarts de leur valeur vénale ([CGI, art. 793, 1-3°-BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10](#)).

L'exonération est, là aussi, limitée à la fraction de la valeur nette correspondant aux biens en nature de bois et forêts et aux sommes déposées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) par le groupement forestier. Dès lors, pour déterminer la fraction de la valeur des parts ouvrant droit au bénéfice du régime de faveur, il convient de procéder à une ventilation de la valeur vénale des parts entre d'une part, la fraction correspondant aux biens exonérés partiellement et d'autre part, la fraction correspondant aux autres biens.

Ce dispositif est également soumis à plusieurs conditions :

- Le donateur ou le défunt doit détenir les parts depuis plus de deux ans, mais uniquement s'il les a acquises à titre onéreux.
- Fournir un certificat du directeur départemental des territoires, indiquant que :
  - les bois et forêts sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable.
  - les friches et landes appartenant au groupement ou à la société sont susceptibles de reboisement et présentent une vocation forestière ;
  - les terrains pastoraux appartenant au groupement ou à la société sont susceptibles d'un régime d'exploitation normale.
- Prendre l'engagement du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière ;
  - d'appliquer pendant 30 ans aux bois et forêts l'une des garanties de gestion durable prévues par les articles [L. 124-1 et s. du code forestier](#),
  - ou si, au moment de la mutation, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause, de présenter dans le délai de trois ans à compter de la date de mutation et d'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans cette garantie.
- Le groupement (ou la société d'épargne forestière) doit s'engager le cas échéant :
  - à reboiser ses friches et landes dans un délai de cinq ans à compter de la délivrance du certificat et à les soumettre ensuite au régime défini au [b du 2° du 2 de l'article 793 du CGI](#) ;
  - à soumettre pendant trente ans ses terrains pastoraux à un régime d'exploitation normale ou à défaut à les reboiser.

### Formalités postérieures :

- Le bénéficiaire de l'exonération partielle doit produire tous les dix ans, à compter du jour de la signature de l'acte de donation ou de la déclaration de succession, un bilan de la mise en œuvre du document de gestion durable.
- Le bénéfice de l'exonération est également subordonné à ce que le propriétaire donne le pouvoir à l'administration d'inscrire une hypothèque légale pour garantir le paiement des droits complémentaires.
- En effet, la rupture de l'engagement entraîne, après établissement d'un procès-verbal dressé par les techniciens et agents chargés des forêts, l'exigibilité du complément de droit et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30%, 20% et 10% de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année.
- A noter que cette exonération peut se cumuler avec celle prévue par le pacte Dutreil si la société est une réelle entreprise (et non une simple société qui détient des bois et forêts). Normalement, l'exonération ne portera que sur des biens de nature différente que ceux sur lesquels dépendent le Dutreil.
- Dans les trois cas ci-dessus le forfait mobilier éventuel n'est calculé que sur les parties taxables.

### **D. Bien rural donné à bail à long terme :**

L'[article 793, 2, 3° du CGI \(BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20\)](#) prévoit l'exonération de droits de mutation à titre gratuit à concurrence des trois quarts de leur valeur, jusqu'à une certaine somme et à la moitié au-delà, des biens ruraux donnés à bail à long terme.

Ce seuil de basculement était initialement fixé à 300 000 € (pour les donations et successions à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019).

La loi de finances pour 2023 a modifié l'[article 793 bis du CGI](#) et permet désormais de porter le seuil d'exonération à concurrence des trois quarts de la valeur des biens à 500 000 €, à condition que l'héritier, le donataire ou le légataire conserve le bien pendant une durée supplémentaire de 5 ans, portant à 10 ans l'engagement de conservation des biens ruraux transmis.

Ces seuils s'apprécient par rapport à l'ensemble des donations de moins de quinze ans réalisées préalablement.

L'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit est en effet subordonnée aux conditions suivantes :

- le bien transmis doit constituer un bien rural ;
- il doit faire l'objet d'un bail à long terme ou d'un bail cessible hors du cadre familial au jour de la transmission ;
- il doit rester la propriété du donataire, héritier ou légataire pendant 5 ans à compter de la mutation à titre gratuit ;
- le bail doit avoir été consenti depuis au moins deux ans lorsque le preneur est le donataire ou un membre de sa famille (présomption de fictivité).

A noter qu'il n'y a pas besoin de prendre un engagement spécifique ou d'obligations déclarative ou formalisme spécifique, la loi ne sanctionnant que l'absence de conservation effective. Il faudra toutefois déclarer les donations antérieures ([art. 784 CGI](#)).

Le forfait mobilier éventuel n'est calculé que sur la partie taxable.

Le non-respect du délai de conservation des biens reçus pendant 5 ans à compter de la transmission entraîne l'exigibilité du complément de droits de mutation à titre gratuit, majoré de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#).

### **E. Parts de groupements fonciers agricoles :**

Aux termes de l'[article 793, 1, 4° du CGI](#), ([BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30](#)) sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence des trois quarts de leur valeur nette, jusqu'à une certaine somme et à la moitié au-delà, les parts de groupements fonciers agricoles.

Les exonérations et seuils applicables aux biens ruraux donnés à bail à long terme sont applicables aux parts de groupements fonciers agricoles dans les conditions ci-dessus, de même que le relèvement du seuil à 500 000 € sous condition d'engagement de conservation pour une durée de 10 ans instauré par la [loi de finances pour 2023](#) (cf supra pour les biens ruraux donnés à bail à long terme).

L'exonération est, là aussi, limitée à la fraction de la valeur nette des parts du GFA correspondant aux biens donnés à bail à long terme ou par bail cessible hors du cadre familial, que ces biens aient été apportés par les associés ou acquis à un autre titre par le GFA. Dès lors, pour déterminer la fraction de la valeur des parts ouvrant droit au bénéfice du régime de faveur, il convient de procéder à une ventilation de la valeur vénale des parts entre d'une part, la fraction correspondant aux biens exonérés partiellement et d'autre part, la fraction correspondant aux autres biens.

Les statuts du GFA doivent :

- interdire au donateur ou au défunt l'exploitation en faire-valoir direct.
- ne pas contenir de clause de responsabilité limitative des associés (prévus par l'[article L.214-89 du CME](#)) pour certains GFA faisant appel public à l'épargne.

Il s'agit donc de pures sociétés civiles qui n'ont que du stock foncier donné en location.

L'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit est subordonnée aux conditions suivantes :

- Les immeubles et les fonds agricoles constituant son patrimoine doivent avoir été donnés à bail à long terme ou à bail cessible.
- Les parts doivent rester la propriété du donataire, héritier ou légataire pendant 5 ans à compter de la mutation à titre gratuit ;
- Les baux doivent avoir été consenti depuis au moins deux ans lorsque le preneur est le donataire ou un membre de sa famille (présomption de fictivité).

L'exonération n'est applicable qu'aux parts détenues depuis deux ans au moins par le donateur ou le défunt au moment où se produit la mutation, quelle que soit la date de leur acquisition ou de leur souscription (sauf si le défunt est un souscripteur du GFA et sous conditions).

A l'instar des biens ruraux donnés à bail à long terme, il n'y a pas besoin de prendre un engagement spécifique ou d'obligations déclarative ou formalisme spécifique.

Le forfait mobilier éventuel n'est calculé que sur la partie taxable.

### **F. Parts de groupements fonciers ruraux (GFR) :**

L'[article 848 bis du CGI](#) ([BOI-ENR-DMTG-10-20-30-40](#)) définit le régime fiscal applicable.

Les parts de ces groupements sont soumises :

- pour la fraction des parts représentative de biens de nature forestière, aux dispositions applicables aux parts de groupements forestiers.
- et, pour celle représentative de biens de nature agricole, aux dispositions applicables aux parts de groupements fonciers agricoles.

Il est donc renvoyé expressément à ce qui est indiqué ci-dessus.

### **G. Propriétés non bâties qui sont situées dans des espaces naturels protégés en raison de la faune et de la flore qui s'y trouvent :**

L'[article 793, 2, 7° du CGI](#) ([BOI-ENR-DMTG-10-20-30-50](#)) prévoit une exonération de droits de mutation à titre gratuit à concurrence des trois-quarts de leur montant, en faveur des successions et des donations portant sur des propriétés non bâties qui ne sont pas en nature de bois et forêts et qui sont situées dans des espaces naturels protégés en raison de la faune et de la flore qui s'y trouvent.

Généralement, cela concerne les parcelles :

- situées dans les parcs nationaux,
- situées en réserve naturelle nationale,
- classés ou inscrits monuments naturels et sites idoines,
- situées dans les zones spéciales de conservations (habitats naturels menacés, faunes et flores rares, vulnérables ou menacée de disparition, espèce dignes d'attention particulières, sites de survies ou de reproduction qui constituent les « sites Natura 2000 »),
- situées dans les zones de préservations du littoral (comportant notamment, en fonction de l'intérêt écologique qu'ils présentent, les dunes et les landes côtières, les plages et lidos, les forêts et zones boisées côtières, les îlots inhabités, les parties naturelles des estuaires, des rias ou abers et des caps, les marais, les vasières, les zones humides et milieux temporairement immergés ainsi que les zones de repos, de nidification et de gagnage de l'avifaune et, dans les départements d'outre-mer, les récifs coralliens, les lagons et les mangroves.

Cette exonération partielle est soumise à une double condition :

- délivrance d'un certificat attestant que les propriétés concernées par la mutation à titre gratuit font l'objet d'un engagement de gestion conforme aux objectifs de conservation de ces espaces ;
- l'engagement des bénéficiaires de la mutation d'appliquer pendant 18 ans aux espaces naturels transmis des garanties de gestion conformes aux objectifs de conservation de ces espaces.

La donation ou le legs au profit de l'état ou certains établissements visé à l'[article 1042 du CGI](#), permet d'avoir un engagement réputé accompli. Il s'agira là d'une bonne opportunité pour le propriétaire de se « débarrasser » de ces encombrantes parcelles.

Cette exonération n'est pas cumulable avec une autre exonération applicable en matière de droits de mutation à titre gratuit.

#### **H. Première mutation qui suit la reconstitution des titres de propriété :**

L'[article 793, 2. 8° du CGI \(BOI-ENR-DMTG-10-20-30-140\)](#) exonère partiellement de droits de mutation à titre gratuit les immeubles et droits immobiliers, à concurrence de 30% de leur valeur, à raison de la première mutation qui suit la reconstitution des titres de propriété y afférents, à la condition que ces titres de propriété soient constatés par un acte régulièrement transcrit ou publié entre le 1<sup>er</sup> octobre 2014 et le 31 décembre 2017.

L'exonération s'applique aux immeubles et droits immobiliers dont le droit de propriété du titulaire n'a pas été constaté antérieurement par un acte régulièrement transcrit ou publié au fichier immobilier et qui font l'objet, pour la première fois d'une publication.

Lorsque la première mutation à titre gratuit suivant la reconstitution du titre de propriété bénéficie d'une exonération totale de droits de mutation à titre gratuit en vertu d'un autre dispositif, l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue au [8° du 2 de l'article 793 du CGI](#) ne bénéficie pas à la mutation à titre gratuit suivante.

Cela devrait grandement limiter les cas d'applications pratiques.

Au surplus, cette exonération est exclusive de toute autre (notamment de celle pour les immeubles situés en Corse).

Enfin, comme le calcul de plus-value immobilière s'opère sur la valeur taxable de la déclaration de succession (voir [BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10 n°290](#)), il semble opportun d'être particulièrement attentif à la situation des héritiers et à leurs projets ultérieurs avant de demander l'application de cet abattement qui tient plus de la bombe à retardement en cas de revente que du réel avantage.

### **I. Immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ouverts au public :**

L'[article 795 A du CGI](#) ([BOI-ENR-DMTG-10-20-30-60](#)) les exonère totalement de droits de mutation à titre gratuit et les meubles qui en constituent le complément.

Cette exonération est subordonnée à plusieurs conditions dont la souscription, par les héritiers, donataires ou légataires du monument historique, d'une convention à durée indéterminée conclue avec le ministre chargé de la culture.

Attention, les conventions en la matière prévoient en général que la convention prend fin par le non-respect de l'un des engagements pris, le transfert à titre onéreux de tout ou partie de la propriété des biens en cause ou lorsque, à l'occasion de l'une des mutations à titre gratuit de ces biens, un des héritiers, donataires ou légataires n'adhère pas à la convention.

Ainsi, lorsque la convention a été signée par plusieurs héritiers, donataires ou légataires, le décès de l'un d'entre eux peut entraîner la remise en cause de l'exonération accordée aux survivants si les conditions du respect des engagements souscrits ne sont pas rassemblées, soit par l'adhésion à la convention des héritiers du défunt (qui peuvent alors bénéficier d'une nouvelle exonération), soit par le rachat à ces derniers par les signataires survivants de la convention de leurs droits sur les biens en cause.

En revanche, l'exonération dont a bénéficié un héritier, donataire ou légataire unique ne sera pas remise en cause à la suite de son propre décès, même si ses ayants droit, renonçant à l'exonération dont ils pourraient eux-mêmes bénéficier, n'adhèrent pas à la convention.

Ce dispositif s'applique également aux parts de sociétés civiles qui détiennent en pleine propriété et gèrent des monuments historiques, sous réserve du respect des conditions prévues à l'[article 795 A du CGI](#) ([BOI-ENR-DMTG-10-20-30-70](#)).

- a) Les parts doivent être détenues depuis plus de deux ans par le donateur ou le défunt lorsque celui-ci les a souscrites ou acquises à titre onéreux ;
- b) Les parts doivent rester la propriété du donataire, héritier ou légataire pendant un délai de cinq ans à compter de la date de la transmission à titre gratuit. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard visé à l'[article 1727](#) ;
- c) Les bénéficiaires de la mutation à titre gratuit doivent prendre l'engagement d'adhérer à la convention mentionnée au premier alinéa qui aura été signée entre la société civile et l'autorité administrative compétente.

### **J. Immeubles et droits immobiliers situés en Corse et dans les DOM :**

Ces immeubles sont totalement ou partiellement exonérés de droits de mutation par décès ([article 1135 bis du CGI](#) - [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-120](#)).

Le dispositif est applicable pour les successions ouvertes du 23 janvier 2002 jusqu'au 31 décembre 2027 (à l'exception des biens acquis à titre onéreux par le défunt depuis le 23 janvier 2002).

Le montant de l'exonération est différent selon la date du décès :

- pour les successions ouvertes entre le 23 janvier 2002 et le 31 décembre 2012, l'exonération était totale. Elle n'est plus applicable du fait de l'impossibilité de respecter le délai de 24 mois. Elle est rappelée pour mémoire, en raison de son impact sur la plus-value immobilière.
- pour les successions ouvertes entre le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et le 31 décembre 2017, l'exonération est de la moitié.

Il faut pour bénéficier de l'exonération totale ou partielle :

- Soit avoir publié l'attestation immobilière suite au décès (ou réalisé le partage) préalablement au dépôt de la déclaration de succession et mentionner les références de publicité (ou déposer une copie des actes publiés) à l'appui de la formalité d'enregistrement.
- Publier l'attestation immobilière suite au décès dans les 24 mois du décès (la date de dépôt étant prise en compte, sauf refus de la formalité), ou l'acte de partage dans les 10 mois du décès. A défaut, les pénalités de retard s'appliquent ainsi qu'un droit supplémentaire de 1% ([art. 1840 G ter du CGI](#)).

Enfin, comme le calcul de plus-value immobilière s'opère sur la valeur taxable de la déclaration de succession (voir [BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10 n°290](#)), il semble opportun d'être particulièrement attentif à la situation des héritiers et à leurs projets ultérieurs avant de demander l'application de cet abattement qui tient plus de la bombe à retardement en cas de revente que du réel avantage.

Période de contestation réduite des actes de prescription acquisitive en Corse :

A noter que lorsqu'un acte notarié de notoriété dressé et publié avant le 31 décembre 2027 porte sur un immeuble situé en Corse et constate une possession répondant aux conditions de la prescription acquisitive, il ne peut être contesté que dans un délai de 5 ans à compter de la dernière des publications de cet acte ([Article 2 du Décret n° 2017-1802 du 28 décembre 2017](#), pris en application de l'[article 35-2 de la LOI n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer](#) (1)).

Exonération de taxe de publicité foncière :

En Corse, pour les actes de notoriété dressés et publiés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023, il est instauré une exonération de taxe de publicité foncière ([article 66 de la loi de finances pour 2023](#) qui a modifié l'[article 1 de la LOI n° 2017-285 du 6 mars 2017 visant à favoriser l'assainissement cadastral et la résorption du désordre de propriété](#)) pour peu que l'acte soit dressé et publié avant le 31 décembre 2027.

A Mayotte le même type de dispositif est prévu par la loi de finances pour 2023, qui prévoit également d'exonérer des frais d'inscription au livre foncier du Département les actes de notoriété déposés à compter du 6 octobre 2022 et jusqu'au 31 décembre 2025 ([article 1043 B CGI](#)).

**K. Œuvre d'art, de livres, d'objets de collection ou de documents de haute valeur artistique ou historique :**

Le donataire, l'héritier ou le légataire est exonéré des droits de mutation liés à la transmission de ces biens ([article 1131 du CGI](#) - [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-80](#)) à la double condition :

- que l'acquéreur, le donataire, l'héritier ou le légataire fasse une offre de donation à l'État des biens acquis ou recueillis dans le délai prévu pour la déclaration de mutation par décès ou pour l'enregistrement de l'acte constatant l'acquisition ou la transmission. S'agissant des ventes publiques, ce délai est d'un mois à partir du procès-verbal constatant la vente ;
- que cette offre soit agréée par le ministre de l'économie et des finances (voir [BOI-SJ-AGR-50-10](#)).

## **L. Autres exonérations :**

- Une exonération des DMTG, sous certaines conditions, des immeubles de faible valeur non bâtis et des droits portant sur ces immeubles qui sont indivis au sein d'une parcelle cadastrale et dépourvus de titres de propriété ([art 797 CGI](#) - [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-130](#)).
  
- Il faut publier l'attestation immobilière suite au décès dans les 24 mois du décès (la date de dépôt étant prise en compte, sauf refus de la formalité), ou l'acte de partage dans les 10 mois du décès. A défaut, les pénalités de retard s'appliquent ainsi qu'un droit supplémentaire de 1% ([art. 1840 G ter du CGI](#)).
  
- Première transmission à titre gratuit d'une construction nouvelle à usage initial d'habitation acquise entre le 1<sup>er</sup> juin 1993 et le 31 décembre 1994 (cf [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-90](#)) et pour lesquels l'acquéreur n'a pas bénéficié des réductions d'impôt prévues en matière d'impôt sur le revenu pour l'investissement locatif neuf de l'époque (dispositif « Quilès-Méhaignerie »)
  
- Première transmission à titre gratuit d'un immeuble acquis neuf à usage continu d'habitation entre le 1<sup>er</sup> août et le 31 décembre 1995. (cf [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-100](#)) et pour lesquels l'acquéreur n'a pas bénéficié des réductions d'impôts prévues en matière d'impôt sur le revenu pour l'investissement locatif neuf de l'époque (dispositif « Quilès-Méhaignerie »).
  
- Première transmission à titre gratuit de biens acquis entre 1<sup>er</sup> août 1995 et le 31 décembre 1996, n'ayant pas donné droit au paiement de la TVA et donnés en location à une personne qui l'affecte de manière exclusive et continue à son habitation principale pendant au moins 9 ans. Sont concernés :
  - les immeubles ou fractions d'immeubles destinés à l'habitation pour lesquels l'acquéreur a pris l'engagement de ne pas les affecter à un autre usage pendant un délai minimal de trois ans à compter de la date d'acquisition ([CGI, ancien art. 710](#)) ;
  - les terrains ou locaux à usage de garages, sous réserve que l'acquéreur ait pris l'engagement de ne pas les affecter à une exploitation commerciale ou professionnelle durant une durée d'au moins trois ans à compter de la date d'acquisition ([CGI, ancien art. 711](#)).

## IV. CALCUL DES DROITS

### Abattements

La part nette revenant à chaque héritier ou légataire, est diminuée d'un abattement dont le montant varie selon la qualité du bénéficiaire. En outre, certains dons consentis par les héritiers peuvent être également déduits.

### Taux

Les taux des droits de succession qui s'appliquent sur la part nette diminuée de l'abattement varient selon le lien unissant le défunt et l'ayant-droit.

#### 1°) Conjoint survivant ou partenaire pacsé :

Abattement du conjoint survivant ou du partenaire pacsé.

Précision : « Est conjoint successible le conjoint survivant non divorcé. [Art. 732 du Code Civil](#). Antérieurement au 1<sup>er</sup> janv. 2007, la rédaction précédente de cet article prévoyait que le conjoint était celui : « [contre lequel n'existe pas de jugement de séparation de corps ayant force de chose jugée](#) ». » Il n'y a désormais que le divorce effectif qui compte.

Depuis le 22 août 2007 ([loi TEPA, Art 8 XI](#)), la part recueillie par le conjoint survivant est totalement exonérée de droits de mutation.

Abattement du conjoint survivant					
Date d'ouverture de la succession	1999	2000	depuis le 01/01/2002	depuis le 01/01/2005	depuis le 22/08/2007
Abattement	400 000,00 Francs (soit 60 980,00 €)	500.000,00 Francs (soit 76 225,00 €)	76 000,00 €	76 000,00 € + 50 000,00 € au prorata de ses droits légaux	EXONÉRATION

Le régime des partenaires d'un PACS a été aligné sur celui des conjoints mariés par la loi TEPA ([Art 8 XI](#)), à compter du 22 août 2007.

Abattement du partenaire pacsé (institué légataire de tout ou partie de la succession)			
Date d'ouverture de la succession	depuis le 01/01/2000	depuis le 01/01/2002	depuis le 22/08/2007
Abattement	375 000,00 Francs (soit 57 168,00 €)	57 000,00 €	EXONÉRATION

## 2°) Ligne directe :

### a. Abattement succession en ligne directe : [art. 779 I CGI](#)

Pour la perception des droits afférents aux mutations en ligne directe, il est pratiqué un abattement, fixé à 100 000,00 € depuis le 17 août 2012 sur la part de chacun des ascendants et sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés par suite du prédécès ou de la renonciation de l'enfant.

Entre les représentants des enfants prédécédés ou renonçants, cet abattement se divise d'après les règles de la dévolution légale, abstraction faite de tout avantage particulier qui a pu être consenti par le défunt à certains de ses descendants. Il en est ainsi même lorsque des petits-enfants viennent à la succession de leur grand-père par suite du prédécès de leur père, fils unique.

L'abattement est personnel. Il en résulte que lorsque la part nette dévolue à un ayant-droit ne permet pas à celui-ci de bénéficier de l'intégralité de l'abattement auquel il peut prétendre, il n'y a pas lieu de reporter l'excédent d'abattement sur l'émolument des autres ayants-droit.

Abattement des descendants et ascendants								
Date d'ouverture de la succession	depuis le 01/01/2002	depuis le 01/01/2005	depuis le 22/08/2007	2008	2009	2010	depuis le 01/01/2011	depuis le 17/08/2012
Abattement	46 000,00 €	50 000,00 € + 50 000,00 € au prorata de ses droits légaux	150 000,00 €	151 950,00 €	156 359,00 €	156 974,00 €	159 325,00 €	100 000,00 €

### b. Tarif des successions en ligne directe ([art 777 CGI tableau I](#))

Successions ouvertes à compter du 31 juillet 2011 :

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable	Formule de calcul des droits P = part nette taxable
N'excédant pas : 8 072 €	5%	$P \times 5\%$
Comprise entre : 8 072 € et 12 109 €	10%	$(P \times 0,1) - 404 \text{ €}$
12 109 € et 15 932 €	15%	$(P \times 0,15) - 1008 \text{ €}$
15 932 € et 552 324 €	20%	$(P \times 0,2) - 1805 \text{ €}$
552 324 € et 902 838 €	30%	$(P \times 0,3) - 57 038 \text{ €}$
902 838 € et 1 805 677 €	40%	$(P \times 0,40) - 147 322 \text{ €}$
Au-delà de : 1 805 677 €	45%	$(P \times 0,45) - 237 606 \text{ €}$

**Précision : adoption simple (art. 786 CGI)**

L'[article 786 du CGI](#) dispose qu'en principe, il n'est pas tenu compte du lien de parenté résultant de l'adoption simple. Le tarif applicable est celui prévu pour le lien de parenté naturel existant entre l'adoptant et l'adopté ou, le cas échéant, entre personnes non parentes. Néanmoins, le tarif applicable aux transmissions en ligne directe est appliqué dans les cas suivants :

- En cas de décès de l'adopté sans descendance ni conjoint,
- L'héritier est un enfant issu d'un premier mariage du conjoint de l'adoptant,
- Pupilles de la Nation ou de l'Etat, ou de la République et certains orphelins.
- Adoptés ayant reçu des secours et soins non interrompus de l'adoptant pendant une durée minimale de 5 ans, voir 10 ans pour les mineurs devenus majeurs pendant cette période.
- Des adoptés dont les liens de parentés ont été déclarés rompus par le tribunal antérieurement à la [loi 66-500 du 11 juillet 1966](#). Pour mémoire, antérieurement, il existait seulement une procédure d'adoption, qui pouvait, selon le jugement maintenir ou rompre les liens avec la famille d'origine. Il existait également une autre procédure de légitimation adoptive qui elle aussi faisait rompre les liens automatiquement, mais dont le fisc n'admet pas le bénéfice du tarif ([BOI-ENR-DMTG-10-50-80 remarque sous §30](#)), ce qui semble particulièrement injuste et contestable.
- Lorsque le tarif en ligne directe est applicable, il s'applique également aux descendants de l'adopté, notamment si celui-ci est prédécédé et laisse ses propres enfants par représentation.

**Précisions : Représentation des enfants du défunt : (article 779 I CGI) :**

- Lorsque le de cujus n'avait qu'un enfant et que celui-ci est prédécédé en laissant lui-même des enfants, il est admis que l'abattement dont ce dernier aurait bénéficié s'il avait survécu, doit profiter à ses propres enfants, bien que ceux-ci viennent à la succession de leur aïeul de leur propre chef.
- Si la représentation exige civilement une pluralité de souches, il est dérogé à ce principe, par exception, en matière fiscale, pour les héritiers en ligne directe descendante. ([RM Candelier n° 54899, JO AN du 26 janvier 2010, p.846](#) reprise au [BOI-ENR-DMTG-10-50-80 §330](#) et donc applicable).
- Ces derniers peuvent donc appliquer l'abattement de leur auteur, qu'ils se partagent.
- A noter qu'en matière d'assurance-vie ou de legs à leurs profits, les petits enfants (et arrière-petits-enfants, etc.), seront taxés en tant que bénéficiaires directs et auront donc droit à un second abattement sur les sommes éventuellement taxables, à l'instar de neveux et nièces (voir infra). Toutefois, il ne s'agit ici que de l'abattement prévu au IV de l'[article 788 du CGI](#) (à défaut d'un autre abattement applicable)
- En cas de double vocation, il faudra ventiler entre les biens reçus par représentation et les biens reçus par legs / partie taxable des contrats d'assurance-vie.

### 3°) Frères et sœurs :

a. Abattements succession entre frères et sœurs : [art. 779 IV CGI](#)

Un abattement, fixé depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 à 15 932,00 €, est applicable sur la part de chaque frère et sœur vivant ou représenté par suite de prédécès ou de renonciation, l'abattement se divisant entre les représentants d'après les règles de la dévolution légale.

Abattement des frères ou sœurs							
Date d'ouverture de la succession	depuis le 01/01/2002	depuis le 01/01/2006	depuis le 22/08/2007	2008	2009	2010	depuis le 01/01/2011
Abattement	1 500,00 €	5 000,00 €	15 000,00 €	15 195,00 €	15 636,00 €	15 697,00 €	15 932,00 €

b. Tarif successions entre frères et sœurs ([art. 777 tableau III CGI](#))

Année	Fraction de part nette taxable	Tarif applicable	Formule de calcul des droits P = part nette taxable	
Depuis le 01/01/11	N'excédant pas :	24 430 €	35%	P X 35% (P X 0,45) - 2 443 €
	Supérieure à :	24 430 €	45%	

### 4°) Neveux et nièces

a. Abattement succession en faveur des neveux ou nièces : [art 779 V CGI](#)

Il est pratiqué un abattement fixé à 7 967,00 € depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 sur la part de chaque neveu ou nièce venant à la succession de son propre chef (lorsque la représentation ne joue pas (voir infra).

Abattement des neveux ou nièces						
Date d'ouverture de la succession	depuis le 01/01/2002	depuis le 22/08/2007	2008	2009	2010	depuis le 01/01/2011
Abattement	1 500,00 €	7 500,00 €	7 598,00 €	7 818,00 €	7 849,00 €	7 967,00 €

b. Tarif succession en faveur des neveux et nièces ([art. 777 tableau III CGI](#))

Lorsque la représentation ne joue pas (voir infra), les petits neveux et nièces sont taxés selon leur degré de parenté (3<sup>ème</sup> degré pour des neveux, 4<sup>ème</sup> degré pour les petits neveux et ainsi de suite).

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable
Entre parents jusqu'au 4 <sup>e</sup> degré inclusivement	55%
Entre parents au-delà du 4 <sup>e</sup> degré et entre personnes non parentes	60%

### Précisions : sur la notion de représentation en matières civile et fiscale :

- **En matière civile**, il y a représentation en ligne collatérale privilégiée qu'en cas de pluralité de souches : dès que l'un des frères ou sœurs du défunt est prédécédé. Il importe peu que le de cujus ne laisse que des neveux ou petits neveux, ceux-ci viendront par représentation de leur auteur ([art. 752-2 Cciv](#)).
- **En matière fiscale** : L'[article 779 IV du CGI](#) octroie bien un abattement aux « frères ou sœurs vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation ».

L'administration renvoie donc à la définition civile et n'admet la représentation que si, d'une part le défunt avait plusieurs frère(s) et/ou sœur(s), c'est-à-dire plusieurs souches et d'autre part que ces souches viennent bien à la succession.

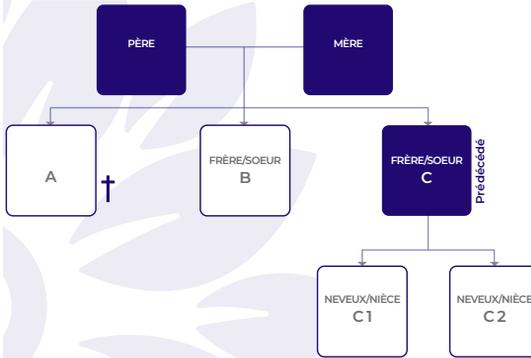
S'agissant des collatéraux, aucune dérogation n'est admise. La représentation ne s'applique qu'en cas de pluralité de frères ou sœurs du défunt, vivants ou ayant des descendants ([RM Candelier n° 54899, JO AN du 26 janvier 2010, p.846](#) reprise au BOFIP : [BOI-ENR-DMTG-10-50-80 §330](#) et donc encore applicable).

A noter que l'on ne peut pas choisir d'appliquer l'abattement de neveux et nièces lorsque la représentation s'applique.

### Exemples :

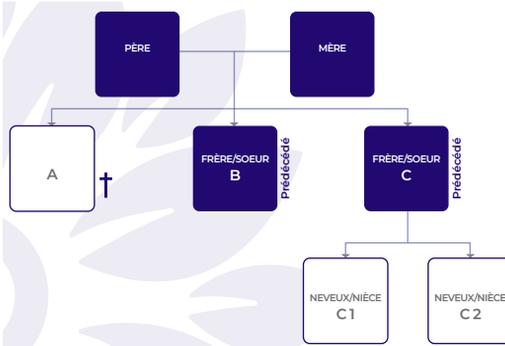
1°) Dans une fratrie de trois enfants A, B et C.

«A» décède sans enfant et laisse «B» vivant et «C» prédécédé qui laisse deux enfants «C1» et «C2» : il y a bien deux souches, «C1» et «C2» se partageront l'abattement (et le tarif) de «C».



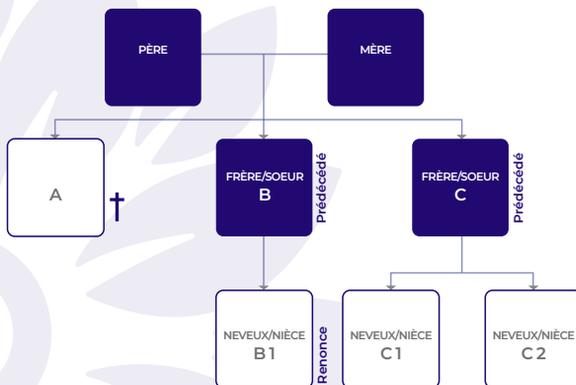
2°) Dans une fratrie de trois enfants A, B et C.

«A» décède sans enfant et laisse «B» prédécédé sans enfant et «C» prédécédé qui laisse deux enfants «C1» et «C2» : il n'y a qu'une souche active venant à la succession, «C1» et «C2» auront le tarif et l'abattement des neveux et nièces. La solution serait la même si «B» n'existait pas.



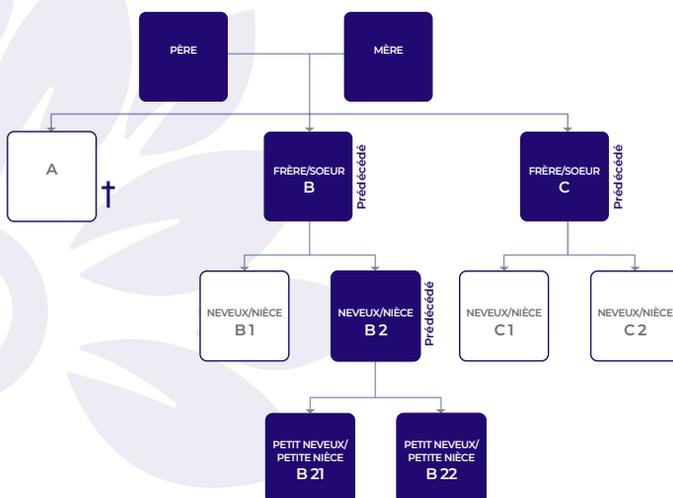
3°) Dans une fratrie de trois enfants A, B et C.

«A» décède sans enfant et laisse «B» prédécédé qui laisse un enfant «B1» et «C» prédécédé qui laisse deux enfants «C1» et «C2» : «B1» renonce à la succession de «A» et n'a pas d'enfant. Il n'y a qu'une souche active venant à la succession, «C1» et «C2» auront le tarif et l'abattement des neveux et nièces.



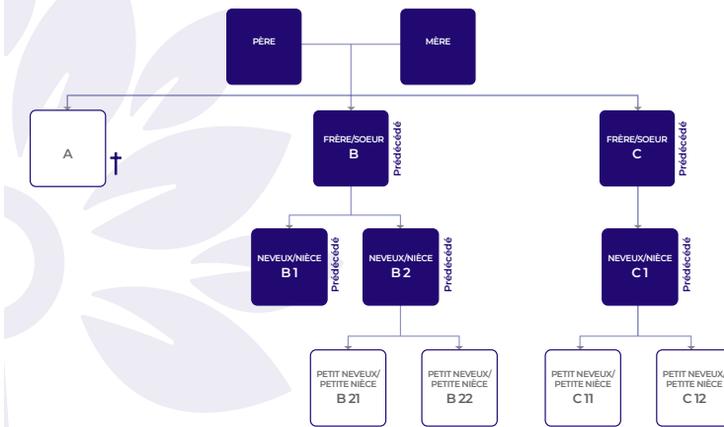
4°) Dans une fratrie de trois enfants A, B et C.

«A» décède sans enfant et laisse «B» prédécédé avec deux enfants : «B1», vivant et «B2» qui est également prédécédé. «B2» laisse deux enfants «B21» et «B22». Enfin «C» est prédécédé et laisse deux enfants «C1» et «C2» : «B1» vient pour la moitié de la part qui revenait à «B» soit le quart. Il bénéficie de la moitié de l'abattement de «B», soit 7 966 €. «B21» et «B22» viennent pour l'autre moitié de la part de «B», soit chacun pour le huitième. Ils bénéficient chacun du quart de l'abattement de «B» soit 3 983 €. «C1» et «C2» viennent chacun pour la moitié de la part qui revenait à «C» soit le quart chacun. Ils bénéficient chacun de la moitié de l'abattement de C soit 3 983 €. Ils sont tous taxés dans les tranches des frères et soeurs soit 35-45%.



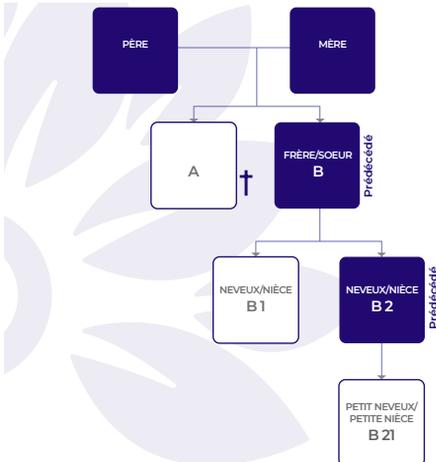
5°) Dans une fratrie de trois enfants A, B et C.

«A» décède sans enfant et laisse «B» prédécédé avec deux enfants : «B1», prédécédé sans enfants et «B2» qui également prédécédé qui laisse deux enfants «B21» et «B22». Enfin «C» est prédécédé et laisse un enfant prédécédé «C1» qui laisse deux enfants «C11» et «C12». Il n'y a que des petits neveux. «B21» et «B22» viennent pour la part de «B», soit chacun pour le quart. Ils bénéficient chacun de la moitié de l'abattement de B, soit 7966 €. «C1» et «C2» viennent chacun pour la moitié de la part qui revenait à «C» soit le quart chacun. Ils bénéficient chacun de la moitié de l'abattement de C soit 7 966 €. Ils sont tous taxés dans les tranches des frères et soeurs soit 35-45%.



6°) Dans une fratrie de deux enfants A et B.

«A» décède et laisse «B» prédécédé avec deux enfants : «B1», vivant et «B2», prédécédé qui laisse un enfant «B21». Il existe un débat sur le plan civil qui est de savoir si «B21» vient civilement dans la succession de «A». Tous les auteurs semblent converger vers une application de la représentation, malgré l'unicité de souche (dans ce cas précis, une lecture stricte de l'article [752-2](#) et [744 al 1](#) du Code civil laisserait entendre que des neveux excluraient des petits-neveux).



Ainsi, au niveau civil, nous admettrions la représentation de «B2», cependant, au niveau fiscal, la représentation ne jouera pas, à défaut de pluralité de souche active par rapport à «A» (en ce sens [Cass. 1<sup>ère</sup> Civ : 3 oct. 2019, n°18-18.736](#)) :

«B1» viendra en qualité de neveu et sera taxé comme tel. «B21» viendra en qualité de petit-neveu et sera taxé comme tel.

### **Tarif des neveux / nièces :**

Lorsque la représentation ne joue pas, les neveux et nièces bénéficient de leur propre abattement et sont taxés selon leur degré de parenté (3<sup>ème</sup> degré pour des neveux).

Mais lorsque la représentation joue, elle joue comme pour les frères et sœurs : ils se partagent l'abattement de leur auteur ([BOI-ENR-DMTG-20-30-20-10 §40](#)) et sont taxés dans les tranches des frères et sœurs soit 35-45% ([BOI-ENR-DMTG-10-50-30 §100](#)).

### **Cas des petits-neveux / nièces :**

Lorsque la représentation ne joue pas, les petits-neveux et nièces ne bénéficient d'aucun abattement particulier (l'[article 779 du CGI](#) ne visant que les neveux et nièces précisément). Ils ne bénéficient que de l'abattement minimal prévu à l'[article 788 du CGI](#) (voir infra) et sont taxés selon leur degré de parenté (4<sup>ème</sup> degré pour de petits-neveux, 5<sup>ème</sup> pour des arrière-petits-neveux).

Mais lorsque la représentation joue, elle joue comme pour les neveux et nièces : ils se partagent l'abattement de leur auteur (B21 et B22 dans l'exemple 4° ci-dessus) et sont taxés dans les tranches des frères et sœurs soit 35-45%.

### **Cas des legs :**

Le neveu légataire, ne peut pas bénéficier de l'abattement et du tarif, pour les biens légués, car il ne vient pas par le jeu de la représentation légale. Il y aura lieu de ventiler et taxer séparément les biens qu'il reçoit par legs et ceux qu'il reçoit par sa vocation légale ([RM Le Nay, JO AN du 23 février 2010 n° 59852 p 2052](#) reprise au [BOFIP cf BOI-ENR-DMTG-10-50-80 § 390](#) et donc encore applicable).

Lorsqu'il y a double vocation, les neveux bénéficient donc de deux abattements différents et de deux taxations à des taux différents.

### **Cas des assurances-vie :**

[L'article L132-12 du Code des assurances](#) prévoit que le bénéficiaire de l'assurance vie est réputé y avoir eu seul droit, même si l'acceptation est postérieure à la mort de l'assuré. [L'article 757 B du CGI](#) en tire les conclusions (voir [BOI-ENR-DMTG-10-50-80 n°340](#)).

Il en résulte que civilement, on ne « représente » jamais à proprement parler un bénéficiaire dans un contrat d'assurance vie : en effet, si la représentation est prévue par le contrat, elle ne vise pas la qualité d'ayant droit d'un bénéficiaire désigné initialement, mais doit se comprendre comme désignant directement le bénéficiaire désigné en fin de course.

Cette spécificité s'applique même en cas de clause visant « mes héritiers », il faut considérer que cette clause procède d'une réelle désignation de ces derniers, comme s'ils étaient nominativement nommés. La désignation effective par cette clause doit être prise en compte au moment de l'acceptation du contrat.

Ainsi, en présence d'une clause visant « mes héritiers » un frère ou un sœur bénéficiaire décède avant d'avoir accepté, civilement ses descendants viendront au contrat directement en qualité de bénéficiaire ([Cass. Civ. 1, arrêt du 9 juin 1998, pourvoi n° 96-10.794](#)).

Il n'y a guère que si le bénéficiaire initial décède après avoir accepté le contrat d'assurance vie que ce dernier doit être considéré comme tel (c'est alors lui qui doit être taxé et les fonds reçus rentrent dans l'actif de sa propre succession).

Il y aura lieu de ventiler et taxer séparément les biens que le neveu reçoit par l'assurance vie (et par testament) et ceux qu'il reçoit par sa vocation légale. (Voir [RM Le Nay, JO AN du 23 février 2010](#) suscitée pour les legs).

Attention, si la clause bénéficiaire ne désigne pas de bénéficiaire ou ne prévoit pas de représentation (bénéficiaire unique prédécédé par exemple), le contrat intègre pleinement l'actif successoral et est taxé aux droits de successions « classiques » sans double liquidation ([BOI-ENR-DMTG-10-50-80 n°400](#)).

Lorsqu'il y a double vocation, les neveux bénéficient donc de deux abattements différents et de deux taxations à des taux différents.

### Exemple :

1°) Dans une fratrie de trois enfants A, B et C.

«A» décède sans enfant et laisse «B», vivant et «C» prédécédé : il laisse deux enfants «C1» et «C2» : Il y a un contrat d'assurance vie, avec des primes versées après 70 ans, la clause bénéficiaire est « mes héritiers ».

«A» laisse également des liquidités.

«A» a réalisé un legs particulier au profit de C2 qui l'accepte.

- Au niveau des liquidités :

Il y a bien deux souches, «B» vient pour la moitié de la succession et bénéficie de l'abattement et du tarif frères et sœurs.

«C1» et «C2» viennent à la succession en qualité de représentants de «C» et reçoivent donc  $\frac{1}{4}$  chacun. Ils se partagent l'abattement de «C» et bénéficient du tarif des frères et sœurs.

- Au niveau de l'assurance vie et du legs : la représentation ne joue pas.

«B» vient de son propre chef en qualité de bénéficiaire, la partie du contrat taxable s'ajoute à sa part ordinaire soumise aux DMTG.

«C1» et «C2» viennent de leur propre chef en qualité de bénéficiaires désignés : ils sont (le cas échéant) imposés pour ce contrat après l'abattement neveux et nièces et taxés selon leur degré de parenté (3ème ici) et «C2» est de plus taxé aux mêmes taux et abattement sur le legs particulier.

2°) Dans une fratrie de trois enfants A, B et C.

«A» décède sans enfant et laisse «B», vivant et «C» qui n'a pas le temps d'accepter la succession et le contrat d'assurance-vie et décède saisi de ses droits : il laisse deux enfants «C1» et «C2».

Il y a un contrat d'assurance vie, avec des primes versées après 70 ans, la clause est « mes héritiers ». Il laisse également des liquidités. Il a également réalisé un legs particulier au profit de «C2» qui l'accepte.

- Au niveau des liquidités :

Il y a bien deux souches, «B» vient pour la moitié de la succession, il bénéficie de l'abattement et du tarif frères et sœurs.

«C1» et «C2» ne viennent pas à la succession en qualité de représentants, mais en qualité d'ayant droit d'héritier saisi. C'est bien «C» qui est taxé car il était vivant au jour de l'ouverture de la succession de «A», il bénéficie de l'abattement et du tarif prévu pour les frères et sœurs.

- Au niveau de l'assurance vie et du legs : la représentation ne joue pas.

«B» vient de son propre chef en qualité de bénéficiaire, la partie du contrat taxable s'ajoute à sa part ordinaire soumise aux DMTG. «C1» et «C2» viennent de leur propre chef en qualité de bénéficiaires désignés : ils sont (le cas échéant) imposés pour ce contrat après l'abattement neveux et nièces et taxés selon leur degré de parenté (3<sup>ème</sup> ici) et «C2» est de plus taxé aux mêmes taux et abattement sur le legs particulier.

#### Cas où la représentation est moins intéressante que l'abattement minimal :

Lorsque les neveux viennent par représentation fiscale, ils se partagent l'abattement de leur auteur, et ce peu importe leur nombre, de sorte qu'au-delà de deux neveux, ceux-ci bénéficieront individuellement d'un abattement inférieur à celui auquel ils auraient eu droit s'ils étaient venus de leur propre chef. On l'a vu, ils n'ont pas le choix de l'abattement entre le leur ou celui de leur auteur.

Pour autant, le jeu de la représentation fiscale ne doit pas préjudicier à ses bénéficiaires, lesquels bénéficieront au minimum de l'abattement résiduel (soit : 1 594,00 €).

En pratique, lorsque le défunt laisse plus de 10 neveux venant ensemble par représentation d'un frère prédécédé, l'abattement auquel ils auront chacun droit sera l'abattement résiduel, soit 1 594,00 €, et non pas l'abattement de leur auteur divisé par leur nombre ([BOI-ENR-DMTG-10-50-20 §220](#)).

**Exemple** : 12 neveux venant par représentation d'un frère prédécédé, bénéficieraient, s'ils se partageaient l'abattement de leur auteur, d'un abattement individuel de 1 328 € (15 932 ÷ 12). Cet abattement étant inférieur à l'abattement résiduel, c'est ce dernier qui devra être appliqué pour chaque neveu.

**5°) Autres successions (collatéraux ordinaires) :****a. Abattement succession applicable à défaut d'autre abattement (art. 788 IV CGI) :**

Un abattement, fixé à 1 594,00 € depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, est applicable sur chaque part successorale à défaut d'autre abattement, à l'exception de celui prévu en faveur des dons consentis par des héritiers à certains organismes avec lequel il est cumulable

Abattement de tout héritier ou légataire ne bénéficiant pas d'autre abattement					
Date d'ouverture de la succession	depuis le 01/01/2002	2008	2009	2010	depuis le 01/01/2011
Abattement	1 500,00 €	1 520,00 €	1 564,00 €	1 570,00 €	1 594,00 €

**b. Tarifs autres successions (art. 777 tableau III CGI) :**

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable
Entre parents jusqu'au 4 <sup>e</sup> degré inclusivement	55%
Entre parents au-delà du 4 <sup>e</sup> degré et entre personnes non parentes	60%

Cas d'intervention d'un héritier dans les deux lignes :

Un héritier peut venir à la succession à la fois en sa qualité de cousin dans la ligne paternelle et de cousin dans la ligne maternelle. Il reçoit ainsi deux parts dans ladite succession, sur chacune desquelles on applique pour le calcul de l'impôt l'abattement en vigueur à la date du décès. La part nette taxable recueillie dans chaque ligne est ensuite soumise au taux applicable en fonction de son degré de parenté avec le défunt. Il peut donc être soumis à un taux à 55% dans une ligne et 60% dans l'autre ([BOI-ENR-DMTG-10-50-20 §210](#)).

**6°) Abattement en faveur des handicapés : art 779 II CGI****a. Abattement succession applicable à défaut d'autre abattement (art. 788 IV CGI) :**

Un abattement, fixé à 1 594,00 € depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, est applicable sur chaque part successorale à défaut d'autre abattement, à l'exception de celui prévu en faveur des dons consentis par des héritiers à certains organismes avec lequel il est cumulable

Abattement en faveur des handicapés							
Date d'ouverture de la succession	depuis le 01/01/2002	depuis le 01/01/2005	depuis le 22/08/2007	2008	2009	2010	depuis le 01/01/2011
Abattement	46 000,00 €	50 000,00 €	150 000,00 €	151 950,00 €	156 357,00 €	156 974,00 €	159 325,00 €

Les héritiers handicapés physiques ou mentaux ont droit à un abattement spécifique, fixé à 159 325,00 € depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 qui s'ajoute, le cas échéant, à leur abattement légal ou à celui concernant les dons faits par les héritiers à certains organismes.

Cet abattement s'applique quel que soit le degré de parenté existant entre la personne handicapée et le défunt. Il profite à chaque héritier ou légataire atteint, à la date de la transmission, d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise, l'empêchant de se livrer, dans des conditions normales de rentabilité, à toute activité professionnelle ou, s'il a moins de dix-huit ans, d'acquérir une instruction ou une formation professionnelle d'un niveau normal.

Il faut que l'accident survienne dans le cours de la vie active du fait du critère de « l'activité professionnelle » de la loi ([Cass. Com., arrêt du 20 novembre 1990, n° 89-10.444](#)), ce qui exclut donc le bénéfice de l'exonération si l'invalidité intervient pendant la retraite. Le critère d'impossibilité de travailler dans des « conditions normales de rentabilité » est apprécié très opportunément par l'administration fiscale, puisque, le handicap doit en plus, générer sinon une baisse, un faible revenu : « la très grave infirmité dont est atteint un contribuable et pour laquelle lui a été reconnue une incapacité totale de travail de 100% ne constitue pas une preuve suffisante permettant de considérer que l'intéressé a été empêché de se livrer dans des conditions normales de rentabilité à toute activité professionnelle dans la mesure où le négoce qu'il exerce a vu son chiffre d'affaires constamment augmenter depuis la survenance de l'infirmité en cause et que le personnel de son entreprise est resté stable depuis la même date ([Cass. com., arrêt du 2 mai 1990, n° 88-18.590](#), opportunément repris au BOFIP ([BOI-ENR-DMTG-10-50-20 §160](#))) et qui constitue donc la position de l'administration ».

Il conviendra d'expliquer aux héritiers qu'il leur appartiendra de démontrer (la charge de la preuve étant également inversée en la matière) qu'ils renaissent bien dans le cadre indiqué ci-dessus.

La justification de l'infirmité peut résulter de tout élément de preuve écrit (certificat médical, carte d'invalidité, décision de la COTOREP (devenue CDAPH...)). Pour le critère des revenus, la comparaison des déclarations de revenus des années anté- et post-handicap semblent être à la fois le meilleur moyen de preuve et à la fois la meilleure arme de l'administration fiscale.

### **Réduction de droits**

Suppression de la réduction pour charges de famille : [art 780 CGI](#)

La réduction de droits pour charge de famille (305 € par enfant au-delà du 3<sup>ème</sup>) est supprimée par [l'article 32 de la loi de finances n°2016-1917 du 29 décembre 2016](#).

Cette suppression s'applique aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017.

Réduction en faveur des mutilés de guerre : [art 782 CGI](#)

Les droits de succession dus par les mutilés de guerre frappés d'une invalidité de 50% au minimum sont réduits de moitié sans que la réduction puisse excéder 305 €.

Il y a lieu de considérer comme mutilés de guerre les personnes civiles ou militaires victimes des opérations militaires en Afrique du Nord ou d'attentats terroristes survenus dans ce territoire ou en métropole.

Dans le département de la Guyane : [art. 1043 A CGI](#).

Les droits de mutation par décès sont réduits de 50% (et la taxe de publicité foncière), quel que soit le domicile du défunt, aux biens ayant en Guyane leur assiette matérielle (immeubles, meubles corporels) ou fictive (valeurs incorporelles).

## V. PAIEMENT DES DROITS

### A. Paiement

En principe, les droits de succession doivent être payés au comptant au moment du dépôt de la déclaration. Toutefois, sous certaines conditions, ils peuvent faire l'objet d'un paiement différé ou fractionné.

Les droits de succession sont payés par les héritiers ou légataires. Les cohéritiers, sont solidaires pour le paiement des droits à l'exception du conjoint survivant et du partenaire pacsé (depuis le 22 août 2007, [art. 1709 du CGI](#), avant le conjoint était bien solidaire. En revanche, la solidarité n'existe pas entre les héritiers et les légataires même universels, ni entre les légataires ([BOI-ENR-DG-50-10-20-2014 §170](#)) ni avec les bénéficiaires des contrats d'assurance-vie et ces dernier entre eux (il n'existe pas de texte prévoyant la solidarité des héritiers en la matière, l'assureur est cependant solidairement responsable ([art 1708 CGI](#) voir [BOI-TCAS-AUT-60 §420](#))).

Mode de paiement :

Les droits de succession sont normalement payables en numéraire. Certaines valeurs du Trésor Public sont admises en paiement prévues à l'[article. 1716 bis du CGI](#) – (voir [BOI-SJ-AGR-50-20](#)).

Tout héritier ou légataire peut, sous réserve d'un agrément préalable, acquitter les droits de mutation à titre gratuit par la remise (dation en paiement), pour une contre-valeur de 10 000 € au moins :

- d'œuvres d'art, de livres, d'objets de collection ou de documents de haute valeur artistique ou historique ([art. 384-0 A bis CGI](#) pour l'agrément).
- de certains immeubles situés dans les zones d'intervention du Conservateur de l'espace littoral et des rivages lacustres ([art. 384 A bis CGI](#) pour l'agrément) ;
- de bois et forêts, ou espaces naturels ([art. 384 A ter CGI](#) pour la procédure).

**Paiement fractionné ou différé :**

Ces dispositifs prévus par l'[article 1717 du CGI](#), permettent de demander un report des impôts dus, au moyen d'un crédit accordé par les impôts, soit selon un échéancier, soit in fine. Le [BOI-ENR-DG-50-20-30](#) en donne le détail.

### **Paiement fractionné :**

Le premier versement doit être effectué au moment de la formalité.

Les fractions suivantes sont exigibles selon un échéancier dont le dernier versement est d'un an après l'expiration du délai imparti pour souscrire la déclaration de succession en trois versements maximum dont l'intervalle ne peut excéder 6 mois. Ce délai pour la dernière échéance est porté à trois ans (au lieu de dix auparavant) pour les successions comportant majoritairement des biens non liquides, le nombre de fractionnement ne pouvant dépasser sept et dont l'intervalle ne peut excéder 6 mois. La liste des biens non liquides figure sous [l'article 404 A, al2 de l'annexe III du CGI](#).

### **Paiement différé :**

Le paiement des droits peut être différé :

- lorsque la succession comporte la dévolution de biens en nue-propiété ;
- lorsque la succession donne lieu à l'attribution préférentielle d'une exploitation agricole ;
- en cas de réduction de libéralités ayant pour objet l'un des biens susceptibles de donner lieu à une attribution préférentielle ([CGI art. 1722 bis](#)) ;
- sur les transmissions, par succession ou donation, d'entreprises sous, certaines conditions ([CGI, Annx. III, art. 397 A](#)).

Le paiement des droits peut être différé jusqu'à l'expiration d'un délai de six mois à compter :

- soit de la date de la réunion de l'usufruit à la nue-propiété ou de la cession totale ou partielle de cette dernière (toutefois, lorsque le produit de la cession est inférieur à celui des droits exigibles, le bénéfice du paiement différé peut être conservé pour le solde des droits à condition que cette somme soit versée à titre d'acompte sur les droits en suspens) ;
- soit du terme du délai imparti à l'attributaire, le légataire ou le donataire pour le paiement des sommes dont il est débiteur envers ses cohéritiers (cas des attributions préférentielles qui ont des délais de dix ans). Le paiement différé est limité aux droits afférents soit à la nue-propiété, soit aux soultes ou récompenses payables à terme.

Dans le cas des transmissions à titre gratuit d'entreprises (individuelles ou titres de sociétés non cotées) ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, le paiement des droits peut être différé pendant cinq ans (versement annuel des seuls intérêts du crédit) et, à l'expiration de ce délai, être fractionné sur dix ans à raison de 1/20 tous les six mois assorti d'un intérêt exigible semestriellement.

### **Paiement différé et fractionné :**

En application de [l'article 397 A de l'annexe III au CGI](#), le paiement des droits de mutation peut être différé puis fractionné pour des mutations portant sur :

- la transmission à titre gratuit d'entreprises industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale exploitée par le défunt ou le donateur ;
- sur les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, non cotée en bourse, à condition que le bénéficiaire reçoive au moins 5% du capital social.

Le paiement des droits peut être différé pendant 5 ans à compter de la date d'exigibilité des droits, puis fractionné sur une période de 10 ans.

**Modalités de la demande :**

- requérir la formalité, fusionnée ou de l'enregistrement ; nouveauté instaurée par [Décret n° 2023-1324 du 28 décembre 2023 relatif au paiement fractionné ou différé des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière](#) applicable à compter du 1er février 2024, le comptable public aura désormais deux mois
- formuler sa demande de crédit accompagnée d'une offre de garantie suffisante que le redevable doit s'engager à constituer à ses frais et dans les quatre mois ([art 400 Annx. III CGI](#)) de la demande (et à compter du 1<sup>er</sup> février 2024, à compter de l'accord du comptable public) ;
- et s'il s'agit d'un paiement fractionné, acquitter la première fraction des droits exigibles.

La demande de crédit ne peut porter que sur le principal des droits, celui-ci devant s'entendre tant des droits perçus au profit de l'État ou des départements que des taxes additionnelles à ces droits.

En sont expressément exclus par le texte :

- les pénalités pour présentation tardive d'un acte ou d'une déclaration à la formalité ;
- les droits ou pénalités exigibles à raison d'insuffisances ou d'omissions ([CGI, Annx. III, art. 398](#)).

Les garanties sont détaillées au [BOI-ENR-DG-50-20-40 §135 et s.](#) on y retrouve notamment et sans surprise l'hypothèque légale sur les immeubles de la succession ou conventionnelle sur d'autres immeubles, les nantissements de contrats d'assurances-vie ou de parts sociales et comptes-titres ; la caution personnelle (mais qui sera certainement évitée) et la caution bancaire. La demande est instruite par le comptable public qui fait un retour par voie de LR/AR. Lorsqu'elle est acceptée, un échéancier est établi.

En dehors des cas où les engagements ne sont pas respectés ou de rehaussement ultérieurs, le fait de souscrire une à un de ces crédit fiscaux évite le paiement des intérêts de retard et les pénalités décrites ci-dessous.

**Intérêts :**

Ils sont prévus à l'[article 401 ann. III du CGI](#) : « Les droits et taxes dont le paiement est fractionné ou différé donnent lieu au versement d'intérêts dont le taux est égal à celui du taux effectif moyen pratiqué par les établissements de crédit pour des prêts à taux fixe aux particuliers entrant dans le champ d'application des articles L. 312-1 à L. 312-36 du code de la consommation [Ndr : prêts immobiliers à taux fixe consentis aux particuliers], au cours du quatrième trimestre de l'année précédant celle de la demande de paiement fractionné ou différé, réduit d'un tiers. Toutefois, seule la première décimale est retenue. Ce taux est applicable pendant toute la durée du crédit.

Les intérêts sont acquittés :

- s'il s'agit d'un paiement fractionné, lors du versement de chaque fraction, à laquelle ils s'ajoutent ;
- s'il s'agit d'un paiement différé, annuellement, le premier terme venant à échéance un an après l'expiration du délai imparti pour souscrire la déclaration de succession.

Depuis l'entrée en vigueur de ces dispositions, le taux effectif moyen visé a été scindé en trois taux selon la durée du prêt : le premier pour les prêts de 15 ans et moins, le deuxième pour ceux entre 15 et 20 ans et le troisième pour ceux de plus de 20 ans.

**Pour 2024 :**

Il existe un taux réduit ([Article 404 GA Annexe III CGI](#) - voir [BOI-ENR-DG-50-20-50](#)), concernant les transmissions d'entreprises / parts et actions de sociétés ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui applique un taux réduit d'encre deux tiers par rapport au précédent.

**Pour 2024, ce taux spécifique est fixé à 0,7%.**

Par dérogation à l'[article 401 de l'annexe III au CGI](#) qui prévoit le versement d'intérêts, le bénéficiaire du paiement différé peut, dans le cas de mutation par décès comportant dévolution de biens en nue-propriété ([CGI, ann. III, art. 397, 1](#)), être dispensé du paiement des intérêts, à la condition que les droits de mutation par décès soient assis sur la valeur imposable au jour de l'ouverture de la succession de la propriété entière des biens qu'il a recueillis.

## **B. Pénalités fiscales**

Les ayants-droit dans une succession sont passibles de pénalités fiscales dans les cas suivants :

- Défaut ou retard dans le dépôt de la déclaration de succession ;
- Insuffisance de déclaration ;
- Défaut ou retard dans le paiement des droits.

Ces pénalités sont de deux ordres :

- Paiement d'un intérêt de retard ;
- Paiement de majorations.

RAPPEL : L'[article L. 76 B du LFP](#) prévoit en outre l'obligation pour l'administration d'informer le contribuable sur l'origine et la teneur des renseignements et documents obtenus auprès des tiers et sur lesquels elle s'est fondée pour procéder à une rectification. L'administration doit communiquer au contribuable qui en fait la demande une copie de ces documents.

La Chambre Commerciale de la Cour de Cassation a précisé ([arrêt du 8 novembre 2005 - pourvoi n° 03-19.570](#)) que, même si les cohéritiers sont tenus solidairement au paiement des droits de succession, l'avis de mise en recouvrement doit être adressé à chacun des héritiers et ne peut être émis au nom seulement de l'un des héritiers solidaires de l'impôt, peu importe l'héritier.

Attention, l'arrêt précité ne vise que l'avis de recouvrement. La mise en demeure de déposer la déclaration de succession (voir infra) quant à elle n'est pas visée. Dans le cas des indivisions successorales qui nous intéressent, il est à noter que l'administration considère ([BOI-CF-IOR-10-30 §420](#)) qu'en dehors de l'impôt sur le revenu du par le défunt, dès lors que les droits qu'ils sont dus solidairement par les coindivisaires, la notification est régulièrement faite à un seul héritier représentant l'indivision. Dans la mesure où il s'agit d'une procédure contentieuse qui doit respecter le contradictoire, cette position nous semble critiquable.

A noter : les intérêts de retard et pénalités sont normalement dus en prenant en compte les délais de quantième à quantième. L'administration tolère de manière non écrite et donc susceptible de revirement à tout moment, que l'échéance soit reportée au dernier jour du mois en cours. Les exemples et tableaux ci-après tiennent compte de cette tolérance.

### **1°) Intérêt de retard :**

L'[article 55 de la loi de finances rectificative n° 2017-1775 du 28 décembre 2017](#) vient modifier le taux de l'intérêt de retard et des intérêts moratoires qui est fixé à 0,20% à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 et ce, jusqu'au 31 décembre 2020.

Or, le taux de 0,20% retenu pour le calcul de l'intérêt de retard et des intérêts moratoires qui avait initialement été fixé pour une durée de deux ans est pérennisé et continuera donc à s'appliquer après le 1<sup>er</sup> janvier 2021 ([art. 1727 III du CGI](#)).

Compte tenu du faible écart entre le montant des intérêts de retard et de ceux du crédit du paiement fractionné ou différé, il faut comparer lequel est le plus avantageux, en fonction de l'actif et par rapport à la durée projetée de remboursement et en prenant en compte les frais de constitution de garantie qui viennent augmenter le coût du crédit fiscal, par rapport à la durée projetée de remboursement. L'élément déterminant sera la présence ou l'absence de pénalité si la situation s'éternise.

Avant la Loi de Finances pour 2006	Du 01/01/2006 au 31/12/2017	A partir du 01/01/2018
Taux de l'intérêt de retard = 0,75% par mois soit 9% par an	TAUX UNIQUE depuis le 1er janvier 2006	MENSUEL : 0,20% Soit ANNUEL : 2,40%
Taux des intérêts moratoires (intérêts versés par l'Etat lorsque le contribuable a acquitté une somme supérieure à l'impôt dû et qu'il obtient un dégrèvement) = 2,05% par an en 2005	MENSUEL : 0,40% Soit ANNUEL : 4,80%	

En application du [V de l'article 1727 du CGI](#), une réduction de moitié du montant des intérêts de retard dus est appliquée en cas de dépôt spontané d'une déclaration rectificative par un contribuable de bonne foi.

Cette réduction s'applique de plein droit sous réserve que, d'une part, la régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi et, d'autre part, que la déclaration soit accompagnée du paiement des droits résultant de la déclaration rectificative.

Les acomptes préalablement versés sont automatiquement déduits de la base de calcul de l'intérêt de retard, qu'ils soient intervenus dans le délai de 6 mois ou hors délais ([BOI-CF-INF-10-10-20 §50](#)).

Calcul : ([art. 1727 CGI](#) - [BOI-CF-INF-10-10-20](#)).

L'intérêt est calculé sur le montant des droits en principal qui n'ont pas été acquittés dans les délais. L'intérêt de retard doit être appliqué concurremment avec les éventuelles majorations de droits, amendes ou autres sommes complémentaires calculées sur les droits réclamés au contribuable.

Évidemment, l'intérêt majoré, n'est calculé qu'à partir de la date de la majoration.

- Point de départ : l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté ;
- Point d'arrêt : le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois du paiement.

## **2°) Majorations (depuis l'ordonnance du 7 décembre 2005) :**

[Article 1728 du CGI](#) - [BOI-CF-INF-10-20-10](#)). Ces majorations portent sur par le montant des droits en principal qui n'ont pas été acquittés dans les délais.

### **a) Défaut ou retard de dépôt de déclaration :**

#### **α. Pénalité de 10% :**

Cette pénalité est due à partir du 1<sup>er</sup> jour du septième mois suivant celui de l'expiration du délai de six mois pour déposer la déclaration de succession ([art. 1728 du CGI](#)), même en l'absence de mise en demeure de la produire. Cette majoration sera ainsi appliquée automatiquement par l'administration fiscale au 1<sup>er</sup> jour du 13<sup>ème</sup> mois qui suit le décès : par exemple, un décès le 12 août de l'année n emportera une majoration de 10% à défaut de déclaration de succession déposée au 1<sup>er</sup> septembre de l'année n+1.

En matière spécifique de succession, les acomptes préalablement versés (donc entre le décès et le dernier jour du 12<sup>ème</sup> mois) sont automatiquement déduits de l'impôt dû pour cette pénalité ([RM Valleix n° 39810, JO AN du 17 juin 1991, p. 2382](#) – reprise au BOFIP et donc opposable à l'administration [BOI-CF-INF-10-20-10 § 60](#)).

**Éviter la pénalité :**

La lettre de la loi vise le défaut de « production » de la déclaration de succession, mais pas le paiement effectif des droits de mutation. Pour pallier à cette difficulté, notamment si le paiement des droits est impossible (actif non liquide, vente en cours...), il peut être conseillé d'adresser une déclaration de succession, même non accompagnée du paiement des droits. L'administration fiscale refusera son enregistrement ([art 1701 CGI](#)), mais devra le justifier et ne pourra donc pas contester que la déclaration lui a été régulièrement présentée, faisant ainsi échec à la pénalité de 10 % ainsi qu'à toute demande de taxation d'office.

Cette solution est entérinée par la Cour de Cassation : ([Cass. com., 17 déc. 2002, n° 98-15.195](#)).

En ce cas, l'[article 1731 du CGI](#) précise qu'une pénalité de 5% sera due sur les sommes non réglées (cf infra).

**β. Pénalité de 40% :**

- 40% à partir de 90 jours suivant la réception d'une mise en demeure de produire la déclaration de succession, non suivie d'effet. Cette mise en demeure n'est adressée au plus tôt que le 1<sup>er</sup> jour du 13<sup>ème</sup> mois qui suit le décès.
- En effet, si la déclaration de succession est produite dans le délai de 90 jours, la pénalité applicable restera de 10%.
- À défaut de production de la déclaration dans les 90 jours de la mise en demeure, les héritiers encourent une pénalité de 40% et une taxation d'office de la part de l'administration fiscale. L'imposition d'office est à éviter, puisque c'est l'administration qui détermine les valeurs et qu'il appartient ensuite aux héritiers de démontrer la surévaluation.

En matière spécifique de succession, les acomptes préalablement versés ne sont pas automatiquement déduits de l'impôt dû pour le calcul de cette pénalité (RM Valleix suscitée). Il conviendra d'en faire une demande de remise, qui ne sera accordée qu'en cas de bonne foi. A noter que ne sont pris en que les acomptes versés dans les six mois du décès.

**γ. Pénalité de 80% :**

Si les omissions ou inexactitudes que peuvent commettre les contribuables dans leur déclaration sont présumées involontaires, la majoration de 40% (applicable en cas de manquement délibéré ou d'abus de droit) est portée à 80% en cas de :

- de manœuvres frauduleuses : constituées de deux éléments cumulatifs :
  - 1°) un manquement délibéré : des éléments intentionnels qui sont à la base de toute infraction fiscale commise de façon délibérée et qui consistent dans l'accomplissement conscient de cette infraction ;
  - 2°) la mise en œuvre de procédés destinés à masquer l'existence de l'infraction ou à la présenter sous la forme d'une opération parfaitement régulière en créant une situation de nature à égarer le service ou à restreindre le pouvoir de contrôle et de vérification de l'administration.

- d'abus de droit s'il est établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire,
- de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat,
- d'application des dispositions de l'[article 792 bis du CGI](#) (dispositif lié à des contrats de fiducie dissimulant en fait des libéralités).

Cette pénalité est prévue par l'[article 1729 du CGI](#) (BOI-CF-INF-10-20-20).

Dans tous les cas, c'est à l'administration de démontrer qu'elle s'applique.

Une autre pénalité de 80% est prévue à l'[article 1729-0 A du CGI](#) (BOI-CF-INF-20-10-50), mais celle-ci ne concerne que les manquements aux obligations de déclaration des comptes, contrats de capitalisation, placements et trust à l'étranger.

Ici, la simple absence de déclaration de ces éléments génère la majoration de 80% lorsque les deux conditions suivantes sont démontrées :

- le compte, contrat de capitalisation ou placement à l'étranger ne doit pas avoir été déclaré, en contradiction avec les dispositions de l'[article 1649 A du CGI](#), l'[article 1649 AA du CGI](#) et l'[article 1649 AB du CGI](#) ;
- les montants détenus via ces comptes, contrats de capitalisation, placements ou trust ne doivent pas avoir été inclus dans l'assiette de l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune immobilière ou des droits de mutation à titre gratuit.

Cette majoration ne peut être inférieure aux amendes de 1 500 €, 10 000 € ou 20 000 € prévues [aux IV et IV bis de l'article 1736 du CGI](#) et à l'[article 1766 du CGI](#), auxquelles elle se substitue.

A noter que ces absences de déclarations font l'objet d'un délai de reprise accru (voir infra).

Déductibilité des acomptes :

Intérêts	Majoration de 10%	Majoration de 40%
Déduits de la base de calcul de l'intérêt de retard, peu importe la date du versement.  <a href="#">BOI-CF-INF-10-10-20 §50</a>	Déduits automatiquement de la base de la majoration si versés entre le décès et le 12 <sup>ème</sup> mois qui suit le décès.  <a href="#">BOI-CF-INF-10-20-10 § 60</a>	Déduits uniquement de la base de la majoration sur demande et seulement s'ils ont été versés entre le décès et le 6 <sup>ème</sup> mois qui suit le décès.  <a href="#">BOI-CF-INF-10-20-10 § 60</a>

A noter que les acomptes ne permettent donc pas :

- de reporter le délai de dépôt de la déclaration de succession ;
- d'éviter la taxation d'office ;
- d'éviter l'application des majorations ;

Il est néanmoins conseillé dès que possible d'en verser, d'une part pour démontrer la bonne foi et d'autre part, diminuer les pénalités applicables dès lors que l'on sait que l'on aura un simple retard mais pas de blocage.

Inversement, le versement d'un acompte attirera l'attention de l'administration et peut conduire à une mise en demeure de déposer la déclaration de succession. Mieux vaut parler de la stratégie à adopter avec les héritiers.

b) Déficit ou retard de paiement des droits (après dépôt d'une déclaration de succession) :

Lorsqu'une déclaration de succession est déposée sans le paiement des droits (par exemple pour éviter la pénalité de 10% voir supra), en ce cas, l'[article 1731 du CGI](#) (voir BOI-CF-INF-10-30 §140 et s.) précise qu'une pénalité de 5% sera due sur les sommes non réglées. Ce texte s'applique avec une portée générale sur tous les impôts sans distinction (exceptés ceux visés à l'[article 1730 du CGI](#)).

Cette pénalité s'applique au montant des sommes dont le versement a été différé.

La majoration est donc due en principe dès lors que la somme concernée n'a pas été versée, en tout ou partie, à la date légale de paiement.

Lorsque le redevable a versé un acompte dans les délais, la base de calcul de la majoration est réduite à due concurrence.

Cette pénalité n'est généralement pas cumulative dès lors qu'une autre majoration est applicable. En effet, le même article vise trois exceptions :

- Lorsque la déclaration est déposée tardivement, mais accompagnés du paiement total des droits.
- Lorsque l'imposition est mise en recouvrement suite à un contrôle / taxation d'office.
- Imposition résultant d'une déclaration rectificative (généralement volontaire, pour rectifier une erreur dans la première déclaration par exemple).

Ainsi si l'on dépose spontanément une déclaration de succession le 14<sup>ème</sup> mois qui suit le décès, l'administration fiscale se « limitera » à la pénalité de 10% et des intérêts de retard.

c) Insuffisance de déclaration (omissions ou inexactitudes) :

- Intérêt de retard : 0,20% par mois.
- Majoration : +40% en cas de manquement délibéré. +80% en cas d'exercice d'une activité occulte.

<b>Défunt décédé en France</b>				
<b>Date du décès : 14 FEVRIER année N</b>				
Jusqu'au 31/08/N	Du 01/09/N au 28/02/N+1	A partir du 01/03/N+1 (13 <sup>ème</sup> mois)	Dépôt dans les 90 jours suivant réception d'une mise en demeure	Absence de dépôt dans les 90 jours suivant réception d'une mise en demeure
Pas d'intérêt de retard	0,20% d'intérêt de retard par mois			
Pas de majoration	Pas de majoration	Majoration de 10%	Majoration de 10%	Majoration de 40%

<b>Défunt décédé à l'étranger</b>			
<b>Date du décès : 14 FEVRIER année N</b>			
Jusqu'au 31/01/N+1 (12 <sup>ème</sup> mois)	A partir du 02/01/N+1 (13 <sup>ème</sup> mois)	Dépôt dans les 90 jours suivant réception d'une mise en demeure	Absence de dépôt dans les 90 jours suivant réception d'une mise en demeure
Pas d'intérêt de retard	0,20% d'intérêt de retard par mois		
Pas de majoration	Majoration de 10%	Majoration de 10%	Majoration de 40%

<b>Défunt décédé en France ou à l'étranger, mais avec des biens qui n'ont pas été mutés antérieurement (voir supra)</b>			
<b>Date du décès : 14 FEVRIER année N</b>			
Jusqu'au 31/08/N+2 (30 <sup>ème</sup> mois)	A partir du 01/09/N+2 (31 <sup>ème</sup> mois)	Dépôt dans les 90 jours suivant réception d'une mise en demeure	Absence de dépôt dans les 90 jours suivant réception d'une mise en demeure
Pas d'intérêt de retard	0,20% d'intérêt de retard par mois		
Pas de majoration	Majoration de 10%	Majoration de 10%	Majoration de 40%
En cas de non-respect de publication dans le délai de 24 mois du décès, on revient rétroactivement aux tableaux qui précèdent. A noter que l'administration sera, en ce cas, habile à effectuer immédiatement une mise en demeure de déposer la déclaration de succession.			

## **C. Prescriptions fiscales :**

Le droit de reprise de l'administration fiscale, concernant le recouvrement des droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'IFI, le droit de timbre ainsi que les taxes, redevances et impositions assimilées est soumis à :

### **1° La prescription sexennale de droit commun (art. L186 du LPF) :**

« Lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt. »

La prescription sexennale ne s'applique, lorsque les conditions requises pour l'intervention de la prescription abrégée ne sont pas remplies (voir infra).

La prescription court à compter du décès.

La date du décès constitue le point de départ du délai imparti à l'administration pour agir, quelle que soit la nature de l'infraction qui motive son action : absence de déclaration, omission, inexacte indication du lien de parenté entre le défunt et les héritiers, etc.

Les héritiers sont donc en droit de se prévaloir de l'[article L. 186 du LPF](#) pour se considérer comme étant à l'abri de tout rehaussement dès l'expiration du délai de six ans qui a suivi le décès.

Elle est parfois reportée à des événements plus lointains, l'administration ne pouvant pas valablement agir pendant les mêmes périodes, ainsi :

- La prescription ne court pas durant l'instance judiciaire en contestation de dévolution ([Cass. com 21 juin 1994 n°92-10.323](#) et [4 juillet 1995 n°93-16.757](#)) jusqu'à la date de la décision passée en force de chose jugée.
- De même, la prescription ne court, à l'égard de biens rentrés dans l'hérédité postérieurement au décès, que du jour de l'événement qui opère la mutation. ([Cass. com 18 novembre 1997 n°96-10.824](#)).

### **2° La prescription triennale (art. L180 et L181 du LPF - BOI-CF-PGR-10-40 §40 et s.) :**

- Le droit de reprise de l'administration peut s'exercer jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'exigibilité des droits a été suffisamment révélée par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou par l'exécution de la formalité fusionnée sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures (dixit la loi : « que si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée par le document enregistré ou présenté à la formalité [...] sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures »).

- Le point de départ de la prescription abrégée correspond à la date d'enregistrement de l'acte ou de la déclaration. En cas de multiplicité d'actes, les délais sont pris isolément pour chaque acte. A noter que la Cour de cassation ([Ch. Com 11 octobre 2023 n°21-24761](#)) est revenue sur la doctrine de l'administration ([BOI-CF-PGR-10-40, n°70](#) qui consistait à ne faire partir le délai de trois ans qu'après le délai de dépôt normal (donc généralement 6 mois après le décès), si bien qu'un décès en juillet de l'année N, avec une DS déposée en décembre de la même année, ne faisait effet à l'égard de la prescription abrégée que le 31/12 n+4, car le délai « normal » expirait le 31 janvier n+1. Désormais, le délai jouera dans le même cas à partir 31/12 de l'année n, pour une prescription abrégée acquise au 31/12 n+3).

L'application de la prescription abrégée est donc subordonnée à la double condition :

- que l'administration ait eu connaissance des droits omis par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou par l'exécution de la formalité fusionnée ;
- que l'exigibilité de ces droits soit établie d'une manière certaine par l'acte ou la déclaration sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures.

La prescription abrégée ne porte donc que sur les biens déclarés expressément avec les éléments (notamment leur valeur) permettant de les taxer et lorsque l'acte est enregistré.

Ainsi laissent courir le délai de droit commun :

- un compte ou un bien non porté dans une déclaration de succession,
- les déclarations d'acomptes sans liquidation,
- les déclarations globales (« divers bien immobilier évalués ensemble à... »),
- les recherches extérieures nécessaires au fisc pour établir la réalité d'un acte présenté comme un autre (par exemple pour un contrat d'assurance-vie requalifié en donation déguisée),
- les dépôts de testament, même enregistrés : les biens légués ayant pu être aliénés, altérés ou remplacés depuis l'époque de sa rédaction, ce dont l'administration ne peut s'assurer qu'au moyen de recherches ultérieures.

### **3°) Modalités de décompte des délais :**

- La prescription de droit commun se décompte de la date du jour du décès au 31 décembre de la sixième année qui suit le décès.
- La prescription abrégée se décompte de la date de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration au 31 décembre de la troisième année qui suit cet enregistrement. Il faut donc qu'un acte ait été enregistré permettant d'établir de manière certaine l'exigibilité des droits.

#### **Exemple :**

Décès survenu le 15 juillet de l'année n. Dépôt de la déclaration de succession le 31 janvier de l'année n+1.

-> la prescription de droit commun court jusqu'au 31 décembre de l'année n+6.

-> la prescription abrégée court jusqu'au 31 décembre de l'année n+4.

### Plafonnement des délais :

Une déclaration de succession tardive ne peut pas avoir pour effet de proroger le délai de prescription ([BOI-CF-PGR-10-40 §380](#)).

Ex : un décès à l'année « n ». Une déclaration de succession déposée tardivement à partir dans le courant de l'année n+4 qui suit le délai, le délai devrait être normalement reportée à n+8 (le délai de trois ans courant à partir du 31/12 de l'année n+4). Il n'en sera rien et le délai sera maintenant à n+6.

### Majoration des délais :

Les délais normalement applicables peuvent se voir majorer en cas :

- d'agissements frauduleux (+2 ans), au sens pénal du terme, lorsque l'administration a déposé plainte. Le délai est suspendu jusqu'à la décision de la juridiction pénale ([L187 LPF](#) - [BOI-CF-PGR-10-50](#)).
- de recours à l'assistance administrative internationale : lorsque le fisc demande la coopération à un autre état, le délai est majoré d'un an à partir du moment où l'administration a eu réponse, sans pouvoir excéder trois ans après l'année dans laquelle est survenu le fait générateur ([LPF, art. L. 188 A](#) ; [BOI-CF-PGR-10-60](#)).
- en cas de non-déclaration d'avoir à l'étranger ou de revenus provenant de l'étranger ([LPF, art. L.169, al. 4](#) ; [BOI-CF-PGR-10-50](#)), la prescription est de 10 ans après l'année dans laquelle est survenu le fait générateur ;
- de dépôt de plainte pour fraude fiscale (+2ans) ([LPF, art. L. 188 B](#) ; [BOI-CF-PGR-10-50](#)) ; le délai est majoré d'un an après la fin de l'année qui suit la décision qui met fin à la procédure et au plus tard, sans pouvoir excéder dix ans 10 ans après l'année dans laquelle est survenu le fait générateur.
- d'omission ou insuffisance d'imposition révélée par une procédure judiciaire, par une procédure devant les juridictions administratives ou par une réclamation contentieuse ([LPF, art. L. 188 C](#) ; [BOI-CF-PGR-10-75](#)).
- de non-respect de l'obligation de déclarer les comptes bancaires et les contrats d'assurance-vie à l'étranger ainsi que des trusts n'a pas été respectée (voir supra, § majoration de 80%), le délai de reprise dont dispose l'administration fiscale est porté à dix ans après l'année dans laquelle est survenu le fait générateur pour procéder à des redressements en matière d'ISF/IFI et de droits d'enregistrement ([art. L. 181-0 A du LPF](#)).

### Interruption / suspension de la prescription :

L'interruption a pour effet de faire repartir à zéro les délais alors que la suspension, la période déjà écoulée est prise en compte, stoppée le temps de l'événement suspensif et repart ensuite au jour où elle a été suspendue.

Aux termes de l'[article L. 189 du LPF](#), la prescription est interrompue :

- par la notification d'une proposition de rectification réalisée ;
- soit, dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire : [BOI-CF-IOR-10](#).
- soit, lorsque le service a procédé à la taxation ou à l'évaluation d'office des bases d'imposition [BOI-CF-IOR-50](#).
- par des déclarations ou notifications de procès-verbaux ; l'interruption ne valant que pour les droits qui y figurent.
- par tous actes comportant reconnaissance des redevables ; qu'elles soient expresse ou tacite. A noter que la position de l'administration sur le dépôt de la déclaration de succession est parfois un acte de reconnaissance tacite de la dette ([BOI-CF-PGR-10-10 §250](#)), parfois non ([BOI-CF-PGR-10-40 §320](#) et [§380](#)), on ne saurait que conseiller de rester prudent à ce sujet.
- ou par tous autres actes interruptifs de droit commun ([2241](#) et [2244](#) Cciv) : la citation en justice, le commandement et la saisie. Ces deux derniers n'ayant pour effet que d'interrompre la prescription de mise en recouvrement proprement dite (voir infra).

La suspension : elle n'existe en matière fiscale que dans le cadre des procédures amiables qui font suite à une proposition de rectification pour éliminer la double imposition entre la France et un autre pays sur le fondement d'une convention fiscale. Le délai est suspendu (et majoré de trois mois) pendant la procédure.

#### Renonciation à la prescription :

Le paiement spontané de droits simples prescrits constitue une renonciation tacite (et un manquement à l'obligation de conseil du notaire, le cas échéant).

Toute demande de restitution ultérieure concernant les droits ainsi acquittés est irrecevable, le contribuable ayant exécuté volontairement une obligation naturelle, que la prescription laissait subsister ([C. civ., art. 1235](#)). En effet, l'impôt lui-même n'est pas prescrit, c'est seulement le droit de reprise de l'administration qui est prescrit.

Par contre, l'action en restitution du contribuable est recevable lorsque les droits simples prescrits ont été versés à la demande expresse de l'administration, l'exécution, dans ce cas, n'ayant pas été volontaire.

De même, sont restituables les pénalités acquittées après l'échéance de la prescription, volontairement ou non, car il n'y a pas d'obligation naturelle à leur paiement.

#### **4°) Mise en recouvrement :**

Si l'administration n'est pas prescrite, elle doit ensuite enclencher la démarche de recouvrer effectivement l'impôt si le redevable ne s'exécute pas spontanément.

Cette action doit être engagée dans les quatre années consécutives à compter du jour de la mise en recouvrement du rôle ou de l'envoi de l'avis de mise en recouvrement ([art. L274 du LPF](#) - [BOI-REC-EVTS-30-10](#)) à peine de déchéance de tous droits et de toute action contre ce redevable.

Ce délai de quatre ans vient réduire tout délai de prescription qui le dépasserait. Par exemple, en cas de jugement rendu en faveur de l'administration, celui-ci se prescrit normalement par dix ans ([L111-4 CPCE](#)), mais l'action du comptable public doit être engagé dans les quatre ans.

On peut donc tout à fait avoir une mise en demeure de déposer la déclaration de succession au cours de la 6<sup>ème</sup> année qui suit le décès (qui interrompt donc la prescription du droit de reprise) suivie d'une imposition d'office, qui ne serait finalement mise en recouvrement que trois ans et demi plus tard (on serait alors à n+9 par rapport au décès).

### **5°) Demande de restitution de droits du contribuable :**

[Article R196-1 du L.P.F.](#) Modifié par [Décret n°2013-643 du 18 juillet 2013](#)

*« Pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts, doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, selon le cas :*

- a) De la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement ;*
- b) Du versement de l'impôt contesté lorsque cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement ;*
- c) De la réalisation de l'événement qui motive la réclamation. Ne constitue pas un tel événement une décision juridictionnelle ou un avis mentionné aux 3<sup>ème</sup> et 5<sup>ème</sup> alinéas de l'article L190.*

*Toutefois, dans les cas suivants, les réclamations doivent être présentées au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle, selon le cas :*

- a) De la réception par le contribuable d'un nouvel avis d'imposition réparant les erreurs d'expédition que contenait celui adressé précédemment ;*
- b) Au cours de laquelle les retenues à la source et les prélèvements ont été opérés s'il s'agit de contestations relatives à l'application de ces retenues ;*
- c) Au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de cotisations d'impôts directs établies à tort ou faisant double emploi. »*

## PARTIE 4 - DONATIONS DES DROITS DE MUTATION

**Définition:** Aux termes de l'[article 894 du Code Civil](#) « la donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte ».

Nous renvoyons aux développements supra sur les avantages fiscaux dont peuvent bénéficier certaines opérations en raison de la nature de l'opération ou de la qualité du bien ou du bénéficiaire la liste étant reprise au [BOI-ENR-DMTG-20-20-20](#).

**Donation avec charges :** depuis la [Loi de Finances pour 2005 \(art. 15\)](#), les dettes mises à la charge du donataire sont déductibles de la valeur des biens donnés ([art. 776 bis du CGI](#)) sous conditions cumulatives :

- la dette doit être contractée auprès d'un établissement bancaire,
- la prise en charge de la dette par le donataire doit être spécifiée dans l'acte de donation.

Avant le 1 <sup>er</sup> janvier 2005	Depuis le 1 <sup>er</sup> janvier 2005
Droits de donation calculés sur la valeur brute des biens donnés sans déduction du passif et charges supportés par le donateur.	Droits de donation calculés en déduisant les dettes contractées par le donateur sous certaines conditions : La dette doit être contractée auprès d'un établissement bancaire et la prise en charge de la dette par le donataire doit être spécifiée dans l'acte de donation.

### **A. Tarifs de droit commun applicable à compter du 17 août 2012 :**

#### **Donation au conjoint ou partenaire pacsé :**

Au-delà d'un abattement de 80 724 € ([art.790 E](#) et [F CGI](#)), les droits de mutation (suite à une donation) s'élèvent à :

MONTANT	TAUX
de 0 à 8 072 €	5%
de 8 072 € à 15 932 €	10%
de 15 932 € à 31 865 €	15%
de 31 865 € à 552 324 €	20%
de 552 324 € à 902 838 €	30%
de 902 838 € à 1 805 677 €	40%
plus de 1 805 677 €	45%

**Donation en ligne directe :**

Au-delà d'un abattement de :

- 100 000 € pour les enfants ([art.779 I CGI](#)),
- 31 865 € pour les petits-enfants ([art.790 B CGI](#)),
- 5 310 € pour les arrière-petits-enfants ([art.790 D CGI](#)),

les droits de mutation (suite à une donation) s'élèvent à :

MONTANT	TAUX
de 0 à 8 072 €	5%
de 8 072 € à 12 109 €	10%
de 12 109 € à 15 932 €	15%
de 15 932 € à 552 324 €	20%
de 552 324 € à 902 838 €	30%
de 902 838 € à 1 805 677 €	40%
plus de 1 805 677 €	45%

**Donation entre frères et sœurs :**

Au-delà d'un abattement de 15 932 € ([art.779 IV CGI](#)), les droits de mutation (suite à une donation) s'élèvent à :

MONTANT	TAUX
de 0 à 24 430 €	35%
Au-delà de 24 430 €	45%

**Donations aux neveux et nièces :**

Au-delà d'un abattement de 7 967 € ([art.779 V CGI](#)), les droits de mutation (suite à une donation) s'élèvent à 55%.

**Donations entre parents au-delà du 4<sup>ème</sup> et entre non-parents :**

MONTANT	TAUX
Parents jusqu'au 4 <sup>ème</sup> degré	55%
Parents au-delà du 4 <sup>ème</sup> et entre non parents	60%

**B. Dons de sommes d'argent ([art.790G CGI](#)) :**

Les dons de sommes d'argent bénéficient d'une exonération de droits de mutation dans la limite de 31 865 € tous les 15 ans lorsqu'ils respectent les conditions suivantes (voir [BOI-ENR-DMTG-20-20-20 §120 et s.](#)) : lorsqu'ils sont réalisés par :

- le donateur ait moins de 80 ans le jour du don ;

Au profit de :

- d'un descendant (enfant, petit-enfant, arrière- petit-enfant) ou s'il n'en a pas au profit d'un neveu ou d'une nièce (ou par représentation d'un petit neveu ou petite nièce).
- le donataire ait plus de 18 ans ou soit émancipé.

Cet abattement se cumule avec les abattements prévus en cas de donation, toutefois, il appartient au donataire de requérir l'application spécifique de cet abattement. A défaut, l'administration fiscale appliquera l'abattement classique.

La télédéclaration des dons manuels est, en théorie, possible depuis la loi de finances pour 2020, comme pour les déclarations de succession. La phase transitoire est encore à préciser à l'heure actuelle et sa mise en service est prévue au plus tard le 1<sup>er</sup> juillet 2025.

Autre dispositif temporaire :

A noter qu'il a existé un dispositif temporaire d'exonération de dons familiaux de sommes d'argent (3<sup>e</sup> LFR pour 2020, [art.790 A du CGI](#)) à hauteur de 100.000 € au profit des descendants, ou à défaut, de neveu(x), s'ils sont affectés par le donataire, dans les 3 mois suivant le transfert, à la souscription au capital initial ou à l'augmentation de capital d'une petite entreprise, aux travaux de rénovation énergétique de sa résidence principale, ou à la construction de celle-ci. Ce dispositif s'appliquait aux sommes versées entre le 15 juillet 2020 et le 30 juin 2021, on peut toujours le rencontrer dans le cadre d'un dossier de succession.

**C. Déclarations des donations antérieures :**

Aux termes de l'article 784, 1<sup>er</sup> alinéa du CGI : Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission « entre vifs » à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donations, et la date de l'enregistrement de ces actes. Cette obligation s'applique sans limite de durée, donc même pour les donations de plus de quinze ans.

**D. Rappel des donations ayant moins de quinze ans :**

En application de l'[article 784 du CGI](#), la liquidation de l'impôt est effectuée en tenant compte des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur au donataire. Toutefois, il est fait abstraction des donations régulièrement enregistrées depuis plus de quinze ans (délai applicable depuis le 17 août 2012).

La deuxième loi de finance rectificative pour 2012 ([L. n° 2012-958. 16 août 2012](#)) a porté le délai de rappel fiscal de dix à quinze ans. Ce dernier délai s'applique aux donations consenties depuis le 17 août 2012.

Pour les développements sur l'[article 784](#) voir supra.

## **E. Paiement des droits :**

Conformément aux principes généraux régissant les droits d'enregistrement, le paiement des droits de mutation à titre gratuit exigibles sur les donations doit être préalable à la formalité ([CGI, art. 1701](#)) et les droits doivent être acquittés par le notaire qui a reçu l'acte de donation ([CGI, art. 1705](#)).

## **PARTIE 5 - PARTAGE ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES**

Diverses opérations ont pour objet de mettre fin à une indivision : partages, licitations et cessions de droits successifs.

### **A. Partages (art.746 à 748 CGI) :**

Le partage est un contrat qui met fin à une indivision par la répartition des biens indivis entre les coindivisaires.

Les partages peuvent être purs et simples ou faits avec soultes ou plus-values.

Sur le plan fiscal, seuls sont soumis à la formalité de l'enregistrement les partages ayant fait l'objet d'un acte (authentique ou SSP) les constatant ([CGI, art. 635, 1-7°](#)). Il en résulte qu'en l'absence d'acte, l'impôt de partage ne peut être perçu sur les biens répartis au terme d'un partage seulement verbal.

Partages purs et simples – Le partage pur et simple est celui qui attribue à chaque copartageant des biens d'une valeur égale à ses droits dans la masse. L'acte de partage donne ouverture au seul droit de partage calculé sur l'actif net partagé (actif brut diminué des charges). La doctrine figure au [BOI-ENR-PTG-10-10](#).

Partages avec soultes ou plus-values – Les partages sont faits avec soulte lorsque certains copartageants reçoivent des attributions supérieures à leurs droits, à charge de verser aux autres une somme d'argent ou de supporter une part du passif supérieure à celle qui leur incombe normalement. La plus-value s'entend de l'excédent d'un lot sur les droits de son attributaire, sans que ce dernier ait à fournir une compensation.

Attention, les plus-values peuvent également être indirectes, elles surviennent également lorsqu'un attributaire supporte une part du passif supérieures à sa part virile ([cf BOI-ENR-PTG-10-20 §100](#)).

Cas de base : Les partages avec soulte ou plus-value qui ne relèvent pas du régime de faveur donnent ouverture :

- Sur la soulte ou plus-value, répartie proportionnellement à la valeur respective des biens compris dans le lot grevé de la soulte ou comportant une plus-value : au droit de vente selon la nature des biens
- Sur l'actif net partagé, déduction faite du passif et des soultes ou plus-values : au droit de partage.
- La doctrine figure au [BOI-ENR-PTG-10-20 § 40 et s.](#)

Régime de faveur par rapport à la soulte ou plus-value : Partages de successions ou de communautés conjugales et assimilés :

Les partages qui portent sur des biens dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale et assimilé donnent ouverture au seul droit de partage de sur la valeur nette de l'actif partagé, y compris les soultes ou plus-values (qui, dans ce cas, échappent aux droits de mutation à titre onéreux).

Il en est de même depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, des partages portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage et des partages portant sur des biens indivis entre époux ou partenaires d'un Pacs qu'ils aient été acquis avant ou pendant le mariage ou le pacte ([Loi 2007-1822 du 24-12-2007 art.18](#)).

Doctrine au [BOI-ENR-PTG-10-20 § 280 et s.](#)

Taux du droit de partage :

Le droit de partage est fixé à 2,50% depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012.

Taux réduit :

En cas de partage consécutif à un divorce, de séparation de corps ou de rupture d'un Pacs, la loi de finances pour 2020 a abaissé en deux temps le taux du droit de partage applicable. Le taux a été ramené à 1,8% en 2021 et à 1,10% depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022.

Précisions :

Si la soulte consiste en l'obligation, pour le copartageant, d'acquitter une part du passif supérieure à celle correspondant à ses droits, on ne peut pas déduire à la fois la soulte et l'intégralité du passif. On déduit seulement le passif.

Les partages de copropriété d'immeubles bâtis, de groupes d'immeubles bâtis ou d'ensembles immobiliers et la redistribution des parties communes qui en résulte sont exonérés du droit de partage (mais le droit de vente demeure exigible sur la soulte) ([art.749 A CGI](#)).

## **B. Licitations et cessions de droits successifs (art.750 CGI) :**

### **1°) Licitations :**

La licitation est la vente aux enchères de biens indivis. Par extension de langage, dans le notariat, l'expression vise la vente amiable entre co-indivisaires. Peu importe desquelles il s'agit, leur régime fiscal est en effet similaire :

a. Les licitations de biens dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale sont soumises au droit de partage ([II de l'art. 750 du CGI](#) - [BOI-ENR-PTG-20-10](#)).

Il en est de même depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, des licitations de biens indivis issus d'une donation-partage et des licitations de biens indivis entre époux ou partenaires d'un Pacs, qu'ils aient été acquis avant ou pendant le mariage ou le pacte ([Loi 2007-1822 du 24-12-2007 art.18](#)).

La licitation doit être tranchée au profit des membres originaires de l'indivision, de leur conjoint, de leurs ascendants ou descendants, ou des ayants-droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux.

Le droit de partage est en principe liquidé sur les parts acquises, c'est-à-dire sur le prix stipulé, augmenté des charges, déduction faite de la part de l'adjudicataire dans le bien adjugé à son profit. Toutefois, lorsque la licitation fait cesser l'indivision, le droit est liquidé sur la valeur totale des biens, sans soustraction de la part de l'acquéreur.

b. Les autres licitations, c'est-à-dire celles qui ne portent pas sur des biens dépendant d'une succession, d'une communauté conjugale ou d'une indivision fiscalement assimilée, ou encore celles qui n'interviennent pas au profit des personnes limitativement énumérées ci-dessus, sont taxées comme des ventes. Doctrine au [BOI-ENR-PTG-20-10](#).

Lorsque la licitation est tranchée au profit d'un tiers étranger à l'indivision, le droit de vente est calculé sur la totalité du prix, d'après la nature des biens licités.

Lorsque la licitation est tranchée au profit d'un indivisaire, le droit de vente n'est exigible que sur les parts acquises par ce dernier dans les biens licités.

### **2°) Cessions de droits successifs :**

La cession de droits successifs est un contrat par lequel une personne appelée à une succession ouverte vend à un cohéritier ou à un tiers tous ses droits, actifs et passifs, dans cette succession. Ces conventions sont en principe taxées comme des ventes.

Toutefois, les cessions de droits successifs intervenant entre indivisaires originaires bénéficient d'un régime de faveur.

a. Les cessions de droits successifs consenties à un ou plusieurs membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou plusieurs d'entre eux donnent ouverture au droit de partage à l'exclusion de tout droit de mutation ([article 750-II du CGI](#) - [BOI-ENR-PTG-30-10](#)).

Le droit de partage est calculé sur le prix stipulé augmenté des charges, ou sur la valeur vénale des biens correspondant aux droits cédés.

Mais si la cession met fin à l'indivision, ce droit est perçu sur la valeur totale des biens, déduction faite du passif. Lorsque la cessation de l'indivision a été précédée de plusieurs licitations au profit d'un ou des colicitants, ou de cessions de droits successifs entre indivisaires originaires, l'impôt est liquidé sur le montant de l'actif net partagé, déduction faite du prix de la ou des licitations ou cessions de droits successifs qui auront déjà supporté le même droit.

b. Les autres cessions de droits successifs qui ne sont pas visées au 1 sont imposées comme des ventes, le droit de mutation étant calculé sur le prix augmenté des charges (le passif pris en charge par le cessionnaire est également taxé et n'est pas déduit) ou sur la valeur vénale réelle des biens, au taux correspondant à la nature des biens transmis ([article 750-I du CGI](#) - [BOI-ENR-PTG-30-20](#)).

Toutefois, si l'hérédité :

- ne comprend que des droits mobiliers (excepté les biens listés ci-dessous), la cession est soumise au droit fixe des actes innomés (125 €).
- comprend un fonds de commerce, une clientèle, un office ministériel ou encore un droit à un bail ou à une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble ou des droits sociaux, la cession des droits successifs la cession est soumise au droit de droit de mutation à titre onéreux propre aux transmissions de l'espèce.
- ne comprend que de l'argent comptant, la cession des droits successifs moyennant un prix s'analyse en une opération de partage passible du droit de partage.
- comprends des biens immobiliers et mobiliers, le droit de vente est assis sur la totalité du prix, meubles inclus, sauf à les lister et fixer un prix article par article ([735 CGI](#)), comme pour une vente immobilière ordinaire.

## **PARTIE 6 – IMPÔT SUR LA FORTUNE IMMOBILIÈRE**

### **A. Champ d'application de l'IFI (CGI art 964 nouveau) :**

L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est désormais appelé impôt sur la fortune immobilière (IFI) depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018. Cet impôt annuel est dû par les personnes physiques dont le patrimoine immobilier, apprécié globalement au niveau des différentes personnes soumises à une déclaration commune, excède un certain seuil au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, fixé depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013 à 1 300 000,00 €.

## Personnes physiques domiciliées en France

Les personnes physiques (quelle que soit leur nationalité) ayant leur domicile fiscal en France sont soumises à une obligation fiscale illimitée et tous les biens leur appartenant, qu'ils soient situés en France ou hors de France, entrent dans le champ d'application de l'impôt. Personnes physiques domiciliées hors de France. Elles ne sont imposables qu'à raison de leurs biens situés en France.

### **B. Assiette et calcul de l'IFI :**

L'IFI est constitué par la valeur nette des immeubles possédés directement ou indirectement par le redevable et les membres de son foyer ([CGI art. 965 nouveau](#)) : sont donc imposables les biens et droits immobiliers détenus directement, mais également les parts ou actions de sociétés à hauteur de la fraction de leur valeur représentative des biens ou droits immobiliers qui s'y trouvent. Les biens affectés à l'activité professionnelle ainsi que les bois et forêts, biens ruraux et parts de groupements forestiers sont exonérés en matière d'IFI (voir supra).

Les contribuables doivent donc procéder à l'évaluation de leur patrimoine immobilier au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, suivant les règles applicables aux droits de succession, puis déduire les dettes le grevant ([CGI art. 973 nouveau](#)).

Concernant la déductibilité des dettes dans les parts ou actions :

**Loi de finances 2024** : [l'article 27 de la loi de finances pour 2024](#) a modifié [l'article 973 CGI](#) et précisé que concernant les parts ou actions détenues, les dettes ne sont admises en déduction que si elles sont en relation avec un actif imposable.

Un plafonnement de la valeur à prendre en compte est toutefois instauré entre :

- la valeur vénale « retraitée » après application du forfait immobilier
- la valeur vénale des actifs pris directement et du passif y afférent.

La règle selon laquelle les assujettis peuvent appliquer un abattement de 30% sur la valeur vénale de leur résidence principale est maintenue ([CGI art. 973 nouveau](#)). L'impôt dû est ensuite calculé en appliquant la valeur nette du patrimoine immobilier ainsi déterminée par le même barème progressif ci-après.

Le montant ainsi obtenu peut faire l'objet de réductions d'impôt pour dons au profit de divers organismes (règles identiques à l'ISF - ([CGI art. 978 nouveau](#))) ou d'un plafonnement : l'impôt sur les revenus de l'année n-1 (prélèvements sociaux et contribution exceptionnelle sur les hauts revenus inclus) ajouté à l'IFI de l'année n ne doit pas dépasser 75% des revenus perçus en n-1 - ([CGI art. 979](#)).

### **C. Barème et décote applicable à l'IFI :**

Le barème et le système de décote applicables à l'ISF est maintenu pour l'IFI [Article 977 CGI](#) :

<b>PATRIMOINE NET TAXABLE</b>	<b>TAUX APPLICABLE</b>
Inférieur à 800 000 €	0%
De 800 000 € à 1 300 000 €	0,50%
De 1 300 000 € à 2 570 000 €	0,70%
De 2 570 000 € à 5 000 000 €	1%
De 5 000 000 € à 10 000 000 €	1,25%
Supérieur à 10 000 000 €	1,50%

Le seuil d'assujettissement est maintenu à son niveau actuel de 1 300 000 €. Toutefois, dès que l'on dépasse ce seuil, le barème est appliqué à partir de 800 000 €. Un système de décote est également maintenu afin d'atténuer les effets de seuil :

<b>PATRIMOINE NET TAXABLE</b>	<b>TAUX APPLICABLE</b>
De 1 300 000 € à 3 000 000 €	0,25%
Supérieur à 3 000 000 €	0,50%

*P = valeur nette taxable du patrimoine*

### **D. Déclaration et paiement :**

Les redevables déclarent désormais la valeur des actifs imposables sur la déclaration annuelle prévue en matière d'impôt sur le revenu, auprès du service des impôts dont dépend le domicile du redevable au 1er janvier de l'année d'imposition, quel que soit le lieu de situation des biens, y compris lorsque les biens sont situés en Corse.

Ils joignent à cette déclaration des annexes conformes à des modèles qui seront établis par l'Administration, sur lesquelles ils devront mentionner et évaluer les actifs. Il n'y a donc plus de déclaration spécifique pour l'IFI. En cas de défaut de souscription de la déclaration, la procédure de taxation d'office est applicable. Le dépôt de la déclaration doit être accompagné du paiement au comptant de l'impôt, sans possibilité de paiement fractionné ou différé.

Le débiteur de l'IFI est la personne qui a souscrit la déclaration, mais les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) sont solidaires pour le paiement ([CGI art.1723 ter-00 B](#)).

En cas de décès du redevable, les héritiers donataires ou légataires sont également solidaires pour le paiement de l'IFI établi au nom de l'indivision successorale (à l'exception de ceux légalement exonérés du paiement des droits de succession) ([CGI art. 1709](#)).

## PARTIE 7 – TABLEAUX DES PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES

### A. Taux et abattements pour durée de détention :

Pour les cessions réalisées depuis le 1er septembre 2014, le régime d'imposition des plus-values de cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant est aligné sur celui des autres biens immobiliers :

Durée de détention	Abattements applicables	
	Assiette pour l'IR (19%)	Assiette pour les prélèvements sociaux (17,2%)
6 ans	6%	1,65%
7 ans	12%	3,30%
8 ans	18%	4,95%
9 ans	24%	6,60%
10 ans	30%	8,25%
11 ans	36%	9,90%
12 ans	42%	11,55%
13 ans	48%	13,20%
14 ans	54%	14,85%
15 ans	60%	16,50%
16 ans	66%	18,15%
17 ans	72%	19,80%
18 ans	78%	21,45%
19 ans	84%	23,10%
20 ans	90%	24,75%
21 ans	96%	26,40%
22 ans	100%	28%
23 ans		37%
24 ans		46%
25 ans		55%
26 ans		64%
27 ans		73%
28 ans		82%
29 ans		91%
30 ans		100%

### **Abattement exceptionnel :**

L'abattement exceptionnel relatif aux plus-values réalisées au titre de la cession de terrains à bâtir, de biens immobiliers bâtis, ou de droits s'y rapportant, situés dans les zones tendues :

Un abattement exceptionnel de 70 ou 85 % s'applique lorsque :

- Ces biens sont situés dans une commune classée en zone A bis ou A, définies à l'[article R. 304-1 du Code de la construction et de l'habitation](#).

Il s'agit de zones présentant un déséquilibre conséquent entre l'offre et la demande de logements ;

- La cession est précédée d'une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2020 ;

- La cession doit être réalisée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle la promesse de vente a acquis date certaine (soit au plus tard le 31 décembre 2022) ;

- Le cessionnaire s'engage à construire un ou plusieurs bâtiments d'habitation collectifs dans un délai de quatre ans à compter de la date d'acquisition.

En 2021, un nouvel abattement exceptionnel a été créé, applicable à la plus-value nette à retenir pour le calcul de l'IR, de la surtaxe sur les plus-values et les prélèvements sociaux résultant de la cession de biens immobiliers bâtis, pour une durée limitée de deux ans, lorsque le cessionnaire s'engage dans un acte authentique d'acquisition à réaliser dans un délai de quatre ans des logements collectifs. Ce nouvel incitatif fiscal est soumis à des conditions strictes de localisation géographique des biens et d'un certain pourcentage de constructions réservé à des logements collectifs ou sociaux ([art. 150 VE CGI](#)).

L'abattement exceptionnel est applicable si :

- La cession est précédée d'une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2023,

- La cession est réalisée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année au cours de laquelle la promesse a acquis date certaine (soit au plus tard le 31 décembre 2025).

Le taux de l'abattement exceptionnel est de :

- 70 % en principe ;

- 85 % lorsque le cessionnaire s'engage à réaliser et à achever des logements sociaux ou intermédiaires (cf. art. L. 351-2, 3° et 5° et art. L. 302-16 CCH) dont la surface habitable représente au moins 50 % de la surface totale des constructions mentionnées sur le permis de construire du programme immobilier.

Toutefois, ces abattements exceptionnels ne s'appliquent pas aux cessions réalisées par le cédant au profit :

- De son conjoint, son partenaire lié par un pacte civil de solidarité, son concubin notoire, un ascendant ou descendant du cédant ou de l'une de ces personnes ;

- D'une personne morale dont le cédant, son conjoint, son partenaire lié par un pacte civil de solidarité, son concubin notoire ou un ascendant ou descendant de l'une de ces personnes est un associé ou le devient à l'occasion de cette cession.

Enfin, ils s'appliquent après prise en compte de l'abattement pour la durée de détention.

### **Exonération liée aux logements sociaux**

Sont exonérées jusqu'au 31 décembre 2024 les plus-values au titre de la cession d'un droit de surélévation, à condition que le cessionnaire s'engage à réaliser et achever exclusivement des locaux destinés à l'habitation dans un délai de 4 ans à compter de l'acquisition. ([art. 150 U 7°8°9° CGI](#))

### **B. Surtaxe pour les plus-values supérieures à 50 000 € :**

Depuis le 1er janvier 2013, une surtaxe est appliquée aux plus-values de cession d'immeubles autres que les terrains à bâtir (au sens de la TVA), lorsque la plus-value dépasse 50 000€. La taxe est calculée selon le barème suivant :

MONTANT DE LA PLUS-VALUE Imposable	MONTANT DE LA TAXE
De 50 001 à 60 000	2 % PV-(60 000-PV) x 1/20
De 60 001 à 100 000	2 % PV
De 100 001 à 110 000	3 % PV-(110 000-PV) x 1/10
De 110 001 à 150 000	3 % PV
De 150 001 à 160 000	4 % PV-(160 000-PV) x 15/100
De 160 001 à 200 000	4 % PV
De 200 001 à 210 000	5 % PV-(210 000-PV) x 20/100
De 210 001 à 250 000	5 % PV
De 250 001 à 260 000	6 % PV-(260 000-PV) x 25/100
Supérieur à 260 000	6 % PV
(PV = montant de la plus-value imposable)	

### **C. Taxe sur la cession à titre onéreux de terrains nus devenus constructibles instituée par les communes et les EPCI :**

La taxe sur les cessions de terrains nus devenus constructibles, prévue à l'article [1529 du CGI \(BOI-RFPI-TDC-10-10\)](#), peut être instituée, sur délibération, par les communes et les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) compétents pour l'élaboration des documents locaux d'urbanisme.

Cette délibération s'applique aux cessions réalisées à compter du premier jour du troisième mois qui suit la date à laquelle elle est intervenue ([CGI, art. 1529, VI](#)). Toutefois, le conseil municipal ou l'organe délibérant peut choisir une date d'application différente, sous réserve qu'elle soit postérieure à celle prévue par la loi.

La taxe s'applique aux cessions à titre onéreux réalisées par les personnes physiques ou morale qui sont redevable de la plus-value des particuliers (ou prélèvement forfaitaire pour les personnes domiciliées hors de France).

La taxe forfaitaire s'applique uniquement à la première cessions de terrains nus (à bâtir ou non) ou comportant des bâtiments destinés à être démolis qui ont été rendus constructibles en raison de leur classement par un PLU ou un document d'urbanisme en tenant lieu, dans une zone urbaine ou dans une zone à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone constructible.

Seules les cessions de terrains sont soumises à la taxe forfaitaire. Les cessions de droits relatifs à un terrain (nue-propriété, usufruit), de droits sociaux ou de parts sociales n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe ([RM Guillaume n° 11759, JO Sénat du 10 mars 2016, p. 977](#)).

La taxe ne s'applique pas :

- aux cessions de terrains exonérées d'impôt au titre des plus-values immobilières des particuliers.
- aux cessions de terrains classés en terrains constructibles depuis plus de dix-huit ans au moment de la cession ;
- lorsque le prix de cession du terrain est inférieur à trois fois le prix d'acquisition de celui-ci.
- lorsque le prix de cession du terrain est inférieur à 15 000 €
- lorsqu'il s'agit de la seconde cession à titre onéreux.
- lorsqu'elle n'est pas votée. Ou qu'elle est votée dans une commune qui est soumise au RNU.

La taxe est de 10% de la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition stipulé dans les actes, actualisé en fonction du dernier indice des prix à la consommation hors tabac publié par L'INSEE. En l'absence d'éléments de référence, la taxe est assise sur les deux tiers du prix de cession défini au même article.

## **D. Taxe sur la cession à titre onéreux de terrains nus devenus constructibles perçue au profit de l'agence de services et de paiement :**

L'[article 1605 nonies du CGI - BOI-RFPI-TDC-20](#)), instaure une taxe :

- sur la première cession à titre onéreux de terrains nus ou de droits relatifs à des terrains nus rendus constructibles
- du fait de leur classement, postérieurement au 13 janvier 2010, par un PLU ou un autre document en tenant lieu, en zone urbaine ou à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou, par une carte communale, dans une zone où les constructions sont autorisées, ou dans les zones où les constructions sont autorisées en RNU.

La taxe est exigible lors de la première cession à titre onéreux intervenue après que le terrain a été rendu constructible postérieurement au 13 janvier 2010. Elle est due par le cédant.

La taxe s'applique aux cessions à titre onéreux réalisées par les personnes physiques (même pour les professionnels qui les auraient inscrits au bilan) ou morale (IR ou IS, peu importe), et également aux personnes domiciliées hors de France.

Les cessions de droits relatifs à un terrain (nue-propriété, usufruit...) sont également soumises à la taxe.

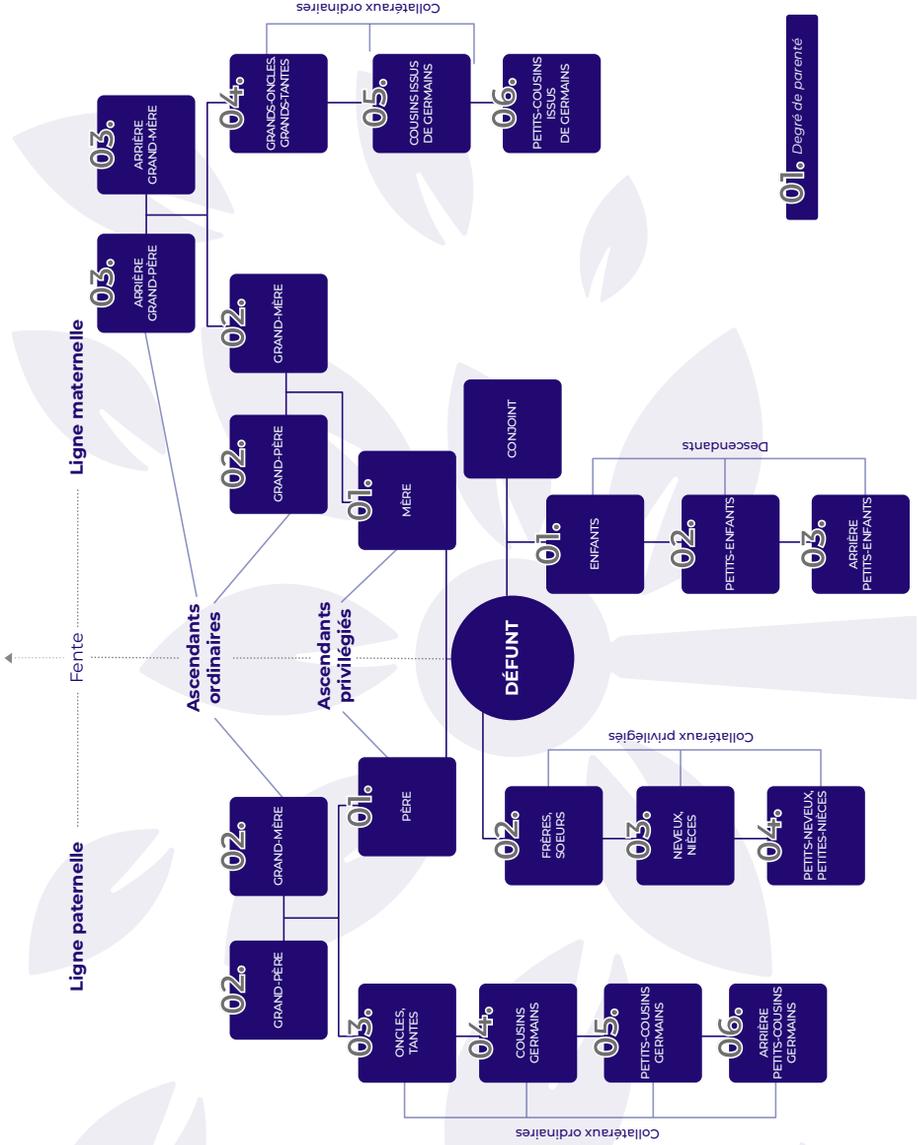
La taxe ne s'applique pas :

- lorsque le prix de cession du terrain est inférieur à 15 000 €
- lorsqu'il s'agit de la seconde cession à titre onéreux.
- lorsque le prix de cession du terrain est inférieur à dix fois le prix d'acquisition de celui-ci.
- lorsqu'il s'agit de la seconde cession à titre onéreux
- aux cessions de terrains classés en terrains constructibles depuis plus de dix-huit ans au moment de la cession ;

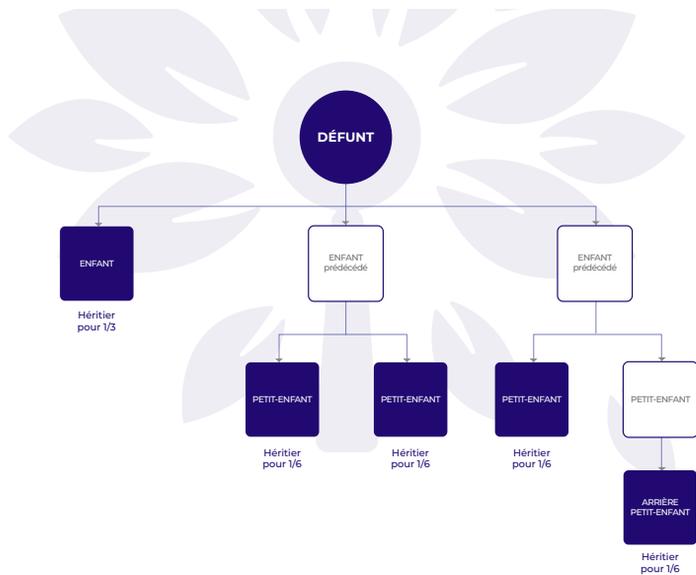
La taxe est assise sur un montant égal au prix de cession diminué du prix d'acquisition stipulé dans les actes ou, à défaut, de la valeur vénale réelle à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant d'après une déclaration détaillée et estimative des parties, actualisé en fonction du dernier indice des prix à la consommation hors tabac publié par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE). Cette assiette est réduite d'un dixième par année écoulée à compter de la date à laquelle le terrain a été rendu constructible (pas la date d'acquisition !) au-delà de la huitième année.

Le taux de la taxe est de 5 % lorsque le rapport entre le prix de cession du terrain et le prix d'acquisition ou la valeur vénale, actualisé, est supérieur à 10 et inférieur à 30. Au-delà de cette limite, la part de la plus-value restant à taxer est soumise à un taux de 10 %. Cette taxe se cumule avec elle prévue à l'[article 1529 du CGI](#) (voir supra).

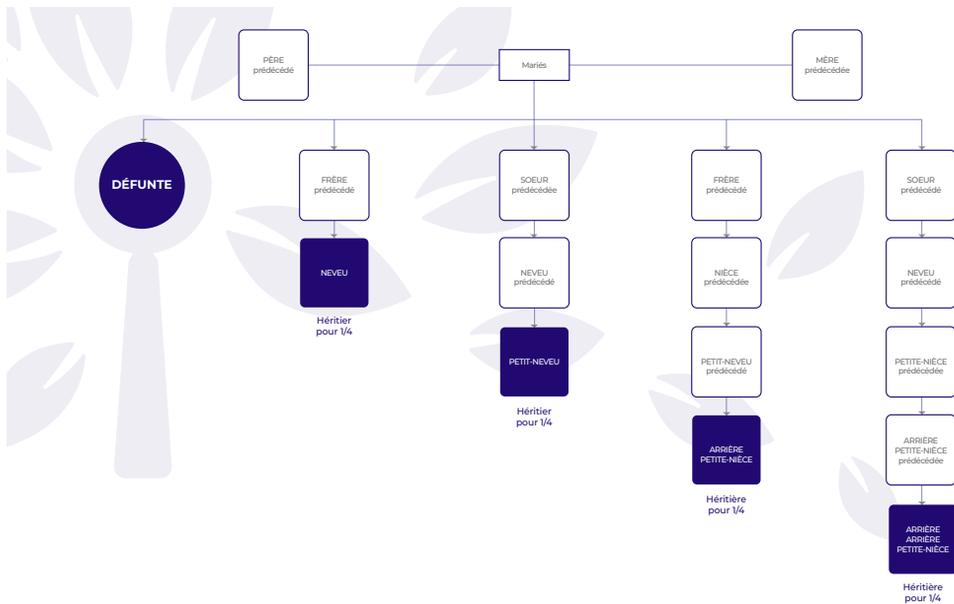
# PARTIE 8 – EXEMPLES DE TABLEAUX GENEALOGIQUES



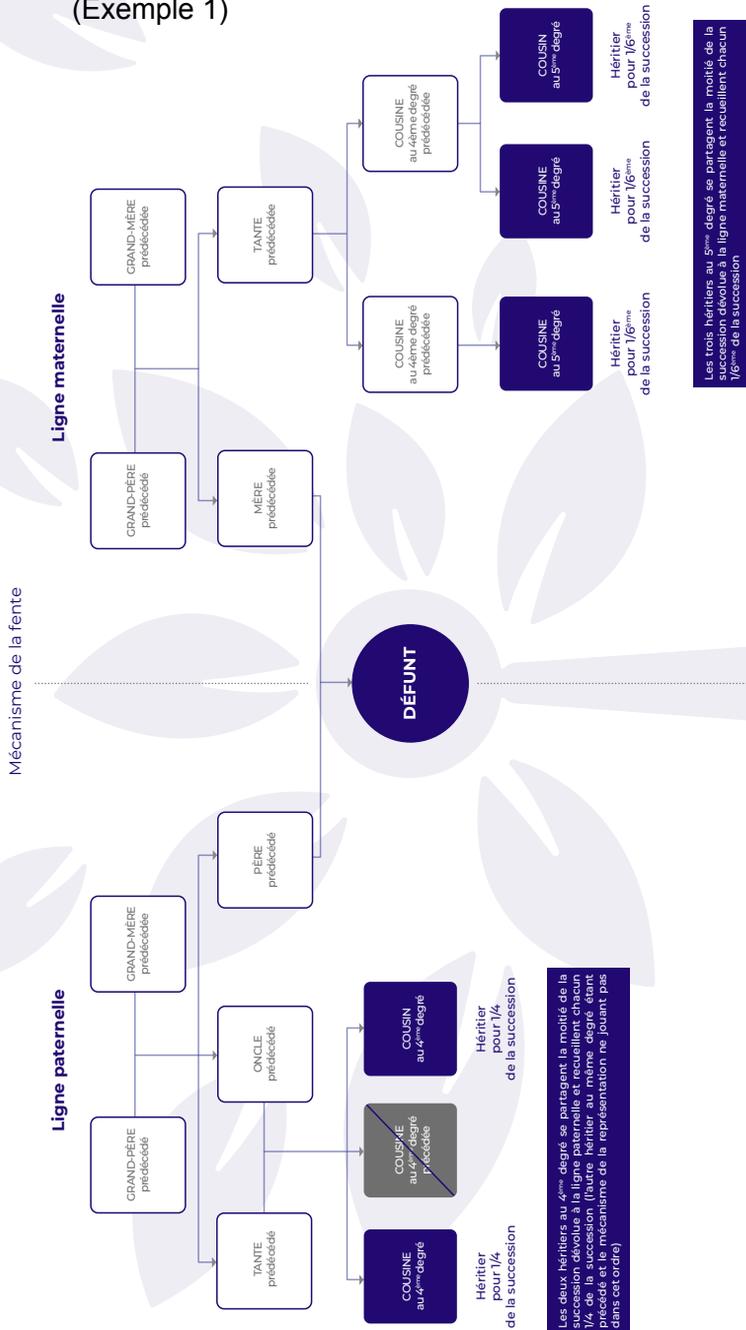
## Ligne directe



## Collatéraux privilégiés



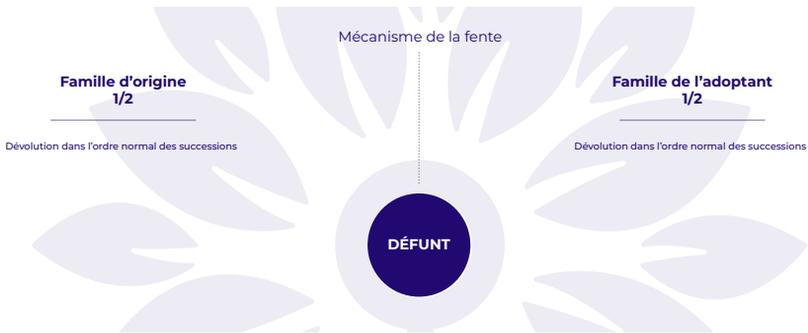
# Collatéraux ordinaires (Exemple 1)



Le partage de la succession se fait donc par tête et non pas par souche dans chaque ligne



### ADOPTION SIMPLE



Lorsque le défunt a fait l'objet d'une adoption simple, à défaut de conjoint survivant ou de descendants, sa succession se partage pour moitié entre sa famille d'origine et la famille de l'adoptant, il s'agit de la partie « classique » de la succession. Toutefois, les biens reçus à titre gratuit de l'adoptant ou de ses parents d'origine retournent à ces derniers ou à leurs descendants ([C.civ.. art. 368-1](#)), il s'agit de la partie « anormale » de la succession.

### ADOPTION PLÉNIÈRE

Pour rappel, l'adoption plénière confère à l'enfant une filiation qui se substitue à sa filiation d'origine ; l'enfant hérite de ses parents adoptifs et non plus de sa famille d'origine.

Il est considéré comme héritier réservataire et bénéficie des droits successoraux et du régime fiscal de transmission à titre gratuit en ligne directe dans sa famille d'adoption.



# LE SEUL GÉNÉALOGISTE À SÉCURISER 100% DES FONDS HÉRITIERS

FIDUCIE  
Guénifey

Retrouvez notre guide en version enrichie  
sur notre site internet [www.etudeguenifey.fr](http://www.etudeguenifey.fr)  
ou via ce QR code :



## AIX-EN-PROVENCE

[aixenprovence@etudeguenifey.fr](mailto:aixenprovence@etudeguenifey.fr)

## LYON

[lyon@etudeguenifey.fr](mailto:lyon@etudeguenifey.fr)

## QUIBERON

[quiberon@etudeguenifey.fr](mailto:quiberon@etudeguenifey.fr)

## BORDEAUX

[bordeaux@etudeguenifey.fr](mailto:bordeaux@etudeguenifey.fr)

## MARSEILLE

[marseille@etudeguenifey.fr](mailto:marseille@etudeguenifey.fr)

## RENNES

[rennes@etudeguenifey.fr](mailto:rennes@etudeguenifey.fr)

## CAEN

[caen@etudeguenifey.fr](mailto:caen@etudeguenifey.fr)

## MONTPELLIER

[montpellier@etudeguenifey.fr](mailto:montpellier@etudeguenifey.fr)

## ROUEN

[rouen@etudeguenifey.fr](mailto:rouen@etudeguenifey.fr)

## CHARTRES

[chartres@etudeguenifey.fr](mailto:chartres@etudeguenifey.fr)

## NANTES

[nantes@etudeguenifey.fr](mailto:nantes@etudeguenifey.fr)

## TOULOUSE

[toulouse@etudeguenifey.fr](mailto:toulouse@etudeguenifey.fr)

## CLERMONT-FERRAND

[clermontferrand@etudeguenifey.fr](mailto:clermontferrand@etudeguenifey.fr)

## NICE

[nice@etudeguenifey.fr](mailto:nice@etudeguenifey.fr)

## TUNIS

[tunis@etudeguenifey.fr](mailto:tunis@etudeguenifey.fr)

## DIJON

[dijon@etudeguenifey.fr](mailto:dijon@etudeguenifey.fr)

## NIORT

[niort@etudeguenifey.fr](mailto:niort@etudeguenifey.fr)

## LILLE

[lille@etudeguenifey.fr](mailto:lille@etudeguenifey.fr)

## PARIS

[paris@etudeguenifey.fr](mailto:paris@etudeguenifey.fr)



**GUÉNIFEY**  
Étude Généalogique

[www.etudeguenifey.com](http://www.etudeguenifey.com)

 Étude Généalogique Guénifey