

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 70 DU 16 JUILLET 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

7 G-7-09

INSTRUCTION DU 10 JUILLET 2009

MUTATIONS A TITRE GRATUIT - SUCCESSIONS – DONATIONS
COMMENTAIRES DES ARTICLES 17, 19, 20 ET 21 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2008
(N° 2007-1822 DU 24 DECEMBRE 2007), DES ARTICLES 30, 32, 37 ET 44 DE LA LOI DE FINANCES
RECTIFICATIVE POUR 2007 (N° 2007-1824 DU 25 DECEMBRE 2007) ET DE L'ARTICLE 82 DE LA LOI
DE FINANCES POUR 2009 (N° 2008-1425 DU 27 DECEMBRE 2008)

NOR : ECE L 09 20697 J

Bureau C 2

PRESENTATION

Dans le cadre de la loi de finances pour 2008 (n° 2007-1822 du 24 décembre 2007) et de la loi de finances rectificative pour 2007 (n° 2007-1824 du 25 décembre 2007), et dans le prolongement de la réforme entreprise par la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (n° 2007-1223 du 21 août 2007), diverses mesures concernant les droits de mutation à titre gratuit ont été adoptées.

1/ Ainsi, les articles 17, 19, 20 et 21 de la loi de finances pour 2008 ont :

- modifié le délai d'enregistrement des testaments-partages ;
- harmonisé le régime fiscal applicable aux clauses de réversion d'usufruit ;
- généralisé le principe de l'actualisation annuelle au 1^{er} janvier des tarifs et des abattements ;
- précisé le champ d'application de la présomption de propriété prévue à l'article 751 du code général des impôts (CGI).

2/ Pour leur part, les articles 30, 32, 37 et 44 de la loi de finances rectificative pour 2007 ont :

- étendu le bénéfice du dispositif en faveur des dons de sommes d'argent prévu à l'article 790 G du CGI aux petits-neveux ou petites-nièces venant en représentation de leur auteur ;
- admis, sous certaines conditions, la déductibilité de la rémunération du mandataire à titre posthume de l'actif successoral ;
- permis l'imputation, sous certaines conditions, sur les droits dus à l'occasion d'une donation des droits acquittés lors d'une précédente donation des mêmes biens, lorsque ceux-ci ont fait l'objet d'un droit de retour légal ou conventionnel ;
- étendu le champ d'application de l'exonération prévue au 5° de l'article 795 du CGI aux fondations universitaires, aux fondations partenariales, aux établissements d'enseignement supérieur reconnus d'utilité publique et aux établissements reconnus d'utilité publique ayant pour objet de soutenir des œuvres d'enseignement scolaire et universitaire régulièrement déclarées.

3/ Enfin, l'article 82 de la loi de finances pour 2009, modifiant à cet effet l'article 777 du CGI, prévoit que les représentants d'un renonçant ou d'un prédécédé, en ligne collatérale, bénéficient du tarif des droits de succession dont aurait bénéficié l'intéressé, c'est-à-dire du tarif applicable entre frères et sœurs.

La présente instruction administrative commente ces différentes mesures.



SOMMAIRE

Remarque liminaire	1
CHAPITRE 1 : DISPOSITIONS COMMUNES AUX DONATIONS ET AUX SUCCESSIONS	2
Section 1 : Extension du principe d'actualisation annuelle des abattements	2
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	2
B. NOUVEAU DISPOSITIF	4
Section 2 : Extension du champ d'application de l'exonération prévue au 5° de l'article 795	8
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	8
B. NOUVEAU DISPOSITIF	9
1. Fondations universitaires et fondations partenariales	10
a) Fondations universitaires	10
b) Fondations partenariales	14
2. Etablissements d'enseignement supérieur reconnus d'utilité publique	18
CHAPITRE 2 : DISPOSITIONS PROPRES AUX SUCCESSIONS	15
Section 1 : Modification du délai d'enregistrement des testaments-partages	22
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	22
B. NOUVEAU DISPOSITIF	28
Section 2 : Harmonisation du régime fiscal applicable aux clauses de réversion d'usufruit	32
A. DISPOSITIF ACTUEL	32
B. EXTENSION DU DISPOSITIF	35

Section 3 : Précision du champ d'application de la présomption de propriété prévue à l'article 751	39
A. DISPOSITIF ACTUEL	39
B. AMENAGEMENT DU DISPOSITIF	42
Section 4 : Déductibilité de l'actif successoral de la rémunération versée au mandataire à titre posthume	49
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	49
B. NOUVEAU DISPOSITIF	51
Section 5 : Application en cas de représentation en ligne collatérale du tarif entre frères et sœurs	56
CHAPITRE 3 : DISPOSITIONS PROPRES AUX DONATIONS	58
Section 1 : Extension du bénéfice du dispositif prévu à l'article 790 G aux petits-neveux ou petites-nièces venant par représentation de leur auteur	58
Section 2 : Imputation des droits payés lors d'une première donation de biens sur les droits dus lors d'une seconde donation des mêmes biens	62
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	62
B. NOUVEAU DISPOSITIF	65
CHAPITRE 4 : PRECISIONS DOCTRINALES	69
Section 1 : Abattement applicable aux représentants d'un renonçant ou d'un prédécédé en ligne collatérale	69
Section 2 : Modalités d'application de l'abattement de 30 500 € prévu à l'article 757 B	74
Annexe 1 : Articles du code général des impôts cités dans la présente instruction administrative et modifiés ou instaurés par la loi de finances pour 2008 (n° 2007-1822 du 24 décembre 2007), la loi de finances rectificative pour 2007 (n° 2007-1824 du 25 décembre 2007) et la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008)	
Annexe 2 : Articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation	
Annexe 3 : Exemples	

1. Remarque liminaire : les articles cités dans la présente instruction sont, sauf indication contraire, ceux du code général des impôts.

CHAPITRE 1 : DISPOSITIONS COMMUNES AUX DONATIONS ET AUX SUCCESSIONS

Section 1 : Extension du principe d'actualisation annuelle des abattements

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

2. L'article 9 de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (n° 2007-1223 du 21 août 2007), dite « loi TEPA », a instauré le principe d'une actualisation au 1^{er} janvier de chaque année des barèmes et de certains abattements applicables aux transmissions à titre gratuit.

3. Ainsi, les limites des tranches des tarifs prévus à l'article 777 et le montant des abattements prévus à l'article 779 sont, depuis le 1^{er} janvier 2008, actualisés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu, le résultat obtenu étant arrondi à l'euro le plus proche.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

4. Pour les successions ouvertes et les donations consenties à compter du 1^{er} janvier 2008, l'article 20 de la loi de finances pour 2008 a étendu le principe d'actualisation exposé ci-dessus aux abattements suivants :

- l'abattement général de 1 500 €, prévu au IV de l'article 788, applicable en matière de droits de mutation par décès à défaut d'autres abattements ;

- l'abattement de 30 000 € en faveur des donations consenties aux petits-enfants, prévu à l'article 790 B ;

- l'abattement de 5 000 € en faveur des donations consenties aux arrière-petits-enfants, prévu à l'article 790 D ;

- et l'abattement de 76 000 € en faveur des donations consenties entre époux ou entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS), prévu aux articles 790 E et 790 F.

5. Cet article prévoit également l'actualisation, dans les mêmes conditions, du dispositif d'exonération prévu en faveur des dons de sommes d'argent, dans la limite de 30 000 €, consentis en pleine propriété au profit de chacun de ses enfants, petits-enfants, arrière-petits-enfants ou, à défaut d'une telle descendance, au profit de chacun de ses neveux et nièces ou par représentation, à un petit-neveu ou à une petite-nièce (article 790 G)¹. En cas de pluralité de petits-neveux ou de petites-nièces venant en représentation de leur auteur, le montant de 30 000 € se divise entre eux.

6. L'instauration de ce principe d'actualisation ne modifie pas les règles fiscales de liquidation des successions et des donations (cf. exemple 4 de l'annexe 3).

7. Enfin, il est précisé que les personnes ayant consenti une donation depuis moins de six ans au 1^{er} janvier peuvent, le 1^{er} janvier de chaque année, sans attendre l'expiration du délai de six ans de rapport fiscal des donations antérieures prévu à l'article 784, consentir en franchise d'impôt une nouvelle donation à un même bénéficiaire à hauteur du complément d'abattement résultant de l'actualisation.

¹ Les actualisations au 1^{er} janvier 2008 et au 1^{er} janvier 2009 de l'ensemble des tarifs et abattements concernés font respectivement l'objet des instructions 7 G-8-07 du 28 décembre 2007 et 7 G-1-09 du 6 février 2009.

Section 2 : Extension du champ d'application de l'exonération prévue au 5° de l'article 795

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

8. Le 5° de l'article 795 prévoit que sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit (DMTG) les dons et legs consentis aux associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publique et aux sociétés d'éducation populaire gratuite reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'État.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

9. L'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2007 a modifié le champ d'application du 5° de l'article 795 précité, afin d'exonérer également les dons et legs consentis aux fondations universitaires, aux fondations partenariales, aux établissements d'enseignement supérieur reconnus d'utilité publique et aux établissements reconnus d'utilité publique ayant pour objet de soutenir des œuvres d'enseignement scolaire et universitaire régulièrement déclarées.

Cette mesure, qui s'applique aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter du 29 décembre 2007, appelle les précisions suivantes s'agissant des fondations universitaires, des fondations partenariales et des établissements d'enseignement supérieur reconnus d'utilité publique.

1. Fondations universitaires et fondations partenariales

a) Fondations universitaires

10. Conformément à l'article L. 719-12 du code de l'éducation, reproduit en annexe 2, les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) et les établissements publics de coopération scientifique (EPCS) peuvent créer en leur sein une ou plusieurs fondations universitaires, non dotées de la personnalité morale, résultant de l'affectation irrévocable à l'établissement intéressé de biens, droits ou ressources apportés par un ou plusieurs fondateurs pour la réalisation d'une ou plusieurs œuvres ou activités d'intérêt général et à but non lucratif conformes aux missions du service public de l'enseignement supérieur visées à l'article L. 123-3² du même code.

11. Ces fondations universitaires disposent de l'autonomie financière.

12. Sous réserve des dispositions de l'article L. 719-12 précité, les règles relatives aux fondations reconnues d'utilité publique s'appliquent, dans les conditions fixées notamment par la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat, aux fondations universitaires.

13. Les règles générales de fonctionnement des fondations universitaires et, notamment, la composition de leur conseil de gestion, la place au sein de celui-ci du collège des fondateurs, les modalités d'exercice d'un contrôle de l'Etat et les conditions dans lesquelles la dotation peut être affectée à l'activité de la fondation sont fixées par le décret n° 2008-326 du 7 avril 2008 publié au Journal officiel le 8 avril 2008.

b) Fondations partenariales

14. Conformément à l'article L. 719-13 du code de l'éducation, reproduit en annexe 2, les EPCSCP, les établissements publics à caractère scientifique et technologique (EPST) et les EPCS peuvent créer, en vue de la réalisation d'une ou plusieurs œuvres ou activités d'intérêt général conformes aux missions du service public de l'enseignement supérieur visées à l'article L. 123-3 du même code, une ou plusieurs personnes morales à but non lucratif dénommées « fondation partenariale ». Ils peuvent créer cette fondation seuls ou avec toutes personnes morales et physiques, françaises ou étrangères.

² Aux termes de l'article L. 123-3 du code de l'éducation, les missions du service public de l'enseignement supérieur sont : la formation initiale et continue ; la recherche scientifique et technologique, la diffusion et la valorisation de ses résultats ; l'orientation et l'insertion professionnelle ; la diffusion de la culture et l'information scientifique et technique ; la participation à la construction de l'Espace européen de l'enseignement supérieur et de la recherche ; la coopération internationale.

15. Sous réserve des dispositions de l'article L. 719-13 précité, les règles relatives aux fondations d'entreprise s'appliquent, dans les conditions fixées notamment par la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat, aux fondations partenariales. L'autorisation administrative prévue à l'article 19-1 de cette même loi est délivrée par le recteur de l'académie dans laquelle chacune de ces fondations partenariales a fixé son siège. Le recteur assure également la publication de cette autorisation.

16. Ces fondations bénéficient de plein droit de toutes les prérogatives reconnues aux fondations universitaires créées en application de l'article L. 719-12 du code de l'éducation (cf. n° 4).

17. Contrairement aux fondations universitaires, les fondations partenariales sont dotées de la personnalité morale.

2. Etablissements d'enseignement supérieur reconnus d'utilité publique

18. Il s'agit des établissements, publics ou privés, qui dispensent effectivement un enseignement supérieur, c'est-à-dire postérieur au baccalauréat, et s'agissant des établissements publics, sans qu'il soit nécessaire que leur tutelle soit exercée par le ministère chargé de l'enseignement supérieur.

19. Pour plus de précisions sur les établissements concernés, il convient de se référer aux n° 67 à 71 de l'instruction relative à la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) au titre des dons consentis à certains organismes d'intérêt général prévue à l'article 885-0 V bis A, publiée au Bulletin officiel des impôts le 9 juin 2008 sous la référence 7 S-5-08.

Remarques :

20. Il est précisé que le champ d'application du 5° de l'article 795 est plus étendu que celui du 2° du même article, en raison de l'absence de condition d'affectation exclusive des ressources à des œuvres scientifiques, culturelles ou artistiques.

Bien entendu, lorsqu'un don ou un legs est éligible à ces deux dispositifs, le contribuable peut choisir indifféremment l'un ou l'autre pour bénéficier de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit.

21. Il est rappelé que les dons en numéraire ou de titres de société cotés effectués au profit d'établissements d'enseignement supérieur pris en compte pour la détermination de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A précité sont par ailleurs exonérés de droits de mutation à titre gratuit en vertu des dispositions de l'article 757 C³.

CHAPITRE 2 : DISPOSITIONS PROPRES AUX SUCCESSIONS

Section 1 : Modification du délai d'enregistrement des testaments-partages

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

22. Après le décès du testateur, les biens échus aux bénéficiaires d'un partage testamentaire sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit dans les conditions de droit commun.

23. En outre, les partages testamentaires étant, en droit civil comme en droit fiscal, de véritables partages, ils donnent lieu à l'application du droit proportionnel de partage prévu à l'article 746 et non au droit fixe, comme les testaments ordinaires.

24. Les règles applicables pour la liquidation de l'imposition sont celles prévues en matière de partage de succession.

Ainsi, les biens doivent être évalués au jour du décès du testateur et lorsqu'un partage testamentaire n'a pas fait l'objet d'un dépôt au rang des minutes d'un notaire, rien ne s'oppose à ce que la déclaration estimative soit souscrite au pied de l'acte de dépôt, soit par les héritiers ou par l'un d'eux, soit par le notaire lui-même s'il se porte fort pour les héritiers.

25. Les partages testamentaires obéissent au régime spécial des partages de succession et, de ce fait, les soultes ne sont ni soumises aux droits de mutation à titre onéreux, ni déductibles pour la perception du droit de partage.

³ Il en est de même au demeurant des dons de l'espèce effectués au profit des fondations universitaires et des fondations partenariales, qui sont également éligibles à la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A.

26. Les partages testamentaires ne sont soumis obligatoirement à la formalité qu'après le décès du testateur et le délai imparti est celui prévu pour les testaments.

Or, en application des dispositions de l'article 636, les testaments établis sous la forme authentique ou déposés chez un notaire doivent être enregistrés dans les six mois du décès (aménagement issu de l'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2006).

Ainsi, le délai d'enregistrement des testaments-partages est identique à celui prévu pour le dépôt des déclarations de succession (article 641).

27. S'agissant des partages testamentaires olographes non déposés par les testateurs chez le notaire, ils ne doivent être soumis à la formalité de l'enregistrement qu'à compter de la date de leur dépôt, au rang des minutes des notaires, effectué par les héritiers. Cet enregistrement doit être effectué dans les six mois du dépôt.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

28. L'article 17 de la loi de finances pour 2008 a modifié le second alinéa de l'article 636 relatif au délai d'enregistrement des testaments-partages.

29. Ainsi, les testaments-partages déposés chez les notaires ou reçus par eux doivent, à compter du 1^{er} janvier 2008, être enregistrés au plus tard lors de l'enregistrement de l'acte constatant le partage de la succession.

Par conséquent, les testaments-partages doivent être enregistrés pendant la période qui court du jour du décès jusqu'à celui de l'enregistrement de l'acte de partage.

30. Enfin, il est rappelé que la modification du délai d'enregistrement des testaments-partages n'a aucune conséquence sur la taxation de ces actes (le droit de partage demeure exigible).

31. Cf. exemple 1 en annexe 3.

Section 2 : Harmonisation du régime fiscal applicable aux clauses de réversion d'usufruit

A. DISPOSITIF ACTUEL

32. La Chambre mixte de la Cour de cassation a clarifié la jurisprudence en jugeant, par un arrêt du 8 juin 2007 (n° 253), que la clause qui stipule la réserve de l'usufruit au profit des donateurs et du survivant d'entre eux, avec donation éventuelle réciproque, s'analyse en une donation à terme de biens présents, le droit de l'usufruit du bénéficiaire lui étant définitivement acquis dès le jour de l'acte.

33. Cette jurisprudence conduisait donc à remettre en cause la doctrine relative à la taxation des clauses de réversion d'usufruit, selon laquelle l'exigibilité des droits n'intervenait pas au jour de l'acte mais était suspendue jusqu'au décès du disposant en application de l'article 676 (instruction publiée au Bulletin officiel des impôts le 17 novembre 2005 sous la référence 10 D-3-05).

34. Ainsi, l'article 8 de la loi TEPA précitée a introduit dans le CGI l'article 796-0 quater qui dispose désormais que les réversions d'usufruit au profit du conjoint survivant relèvent du régime des droits de mutation par décès.

Par suite, les réversions d'usufruit au profit du conjoint survivant intervenues à compter du 22 août 2007 sont exonérées de droits de mutation par décès même si l'acte qui les prévoit est antérieur à cette date, puisque les successions entre époux en sont exonérées en application des dispositions de l'article 796-0 bis.

Toutefois, l'article 796-0 quater ne concernait que les réversions d'usufruit au profit du conjoint survivant.

B. EXTENSION DU DISPOSITIF

35. Afin de clarifier le régime fiscal pour l'ensemble des réversions d'usufruit, l'article 21 de la loi de finances pour 2008, modifiant à cet effet l'article 796-0 quater précité, étend à toutes les réversions d'usufruit le régime fiscal prévu en faveur des réversions d'usufruit au profit du conjoint survivant.

36. Ainsi, l'ensemble des clauses de réversion d'usufruit relève désormais du régime des droits de mutation par décès, quelle que soit la qualité de leur bénéficiaire.

37. Il en résulte que les réversions d'usufruit au profit du partenaire lié par un PACS et au profit des frères ou sœurs vivant ensemble sont désormais exonérées de droits de mutation par décès, puisque ces successions en sont elles-mêmes exonérées en application respectivement des articles 796-0 bis et 796-ter.

Pour les autres bénéficiaires, la réversion d'usufruit est taxée aux droits de succession lors du décès du stipulant, en fonction de son lien de parenté avec le bénéficiaire de la clause de réversion. S'agissant de l'évaluation des biens, de la détermination de l'âge de l'usufruitier et de l'application des tarifs, il convient de se placer à la date du décès pour le calcul des droits dus.

Entrée en vigueur :

38. Par mesure de tempérament, les clauses de réversion d'usufruit sont, quelle que soit la qualité du bénéficiaire, soumises aux seuls droits de mutation par décès pour les décès intervenus à compter du 22 août 2007, et cela même si l'acte instituant la clause de réversion d'usufruit est antérieur à cette date.

Section 3 : Précision du champ d'application de la présomption de propriété prévue à l'article 751

A. DISPOSITIF ACTUEL

39. L'article 751 édicte une présomption de propriété destinée à lutter contre les abus visant à diminuer artificiellement l'assiette des droits de succession.

A cet effet, le premier alinéa de l'article 751 dispose qu'est « réputé, au point de vue fiscal, faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble appartenant, pour l'usufruit, au défunt et, pour la nue-propriété, à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, même exclu par testament ou à ses donataires ou légataires institués, même par testament postérieur, ou à des personnes interposées, à moins qu'il y ait 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 ».

40. L'article 46 de la loi de finances rectificative pour 2006 a complété cet article pour préciser que la présomption qu'il édicte ne s'applique pas en cas de démembrement de propriété effectué à titre gratuit, plus de trois mois avant le décès, constaté par acte authentique et pour lequel la valeur de la nue-propriété a été déterminée selon le barème prévu à l'article 669.

41. Dans un arrêt du 23 janvier 2007 (n° 65 F-PB, Mézière), commenté par l'administration fiscale dans une instruction publiée au Bulletin officiel des impôts le 23 mars 2007 sous la référence 7 G-2-07, la Cour de cassation a jugé que la donation régulière permettant d'écarter la présomption de fictivité du démembrement de propriété est celle de la nue-propriété du bien, et non la donation d'une somme d'argent permettant elle-même d'acheter la nue-propriété dudit bien, et cela quand bien même cette dernière donation serait elle-même réalisée régulièrement.

En d'autres termes, pour que la donation soit régulière et permette de faire échec à la présomption de fictivité du démembrement, elle doit procéder elle-même à ce démembrement.

B. AMENAGEMENT DU DISPOSITIF

42. L'article 19 de la loi de finances pour 2008 a modifié l'article 751, eu égard aux hésitations doctrinales apparues à la suite de l'arrêt précité de la Cour de cassation.

43. Ainsi, le second alinéa de l'article 751 prévoit désormais que la preuve contraire peut notamment résulter d'une donation de deniers constatée par un acte ayant date certaine, quel qu'en soit l'auteur, en vue de financer, plus de trois mois avant le décès, l'acquisition de tout ou partie de la nue-propriété d'un bien, sous réserve de justifier de l'origine des deniers dans l'acte en constatant l'emploi.

44. Le nu-propriétaire peut donc désormais écarter la présomption de fictivité du démembrement édictée par le premier alinéa de l'article 751 en établissant qu'il a bénéficié d'une donation régulière de somme d'argent et que cette donation lui a permis d'acquérir la nue-propriété du bien concerné.

A cet égard, il est précisé que l'origine des deniers doit être justifiée dans l'acte d'acquisition du bien dont la propriété est démembrée.

45. Par ailleurs, la donation de deniers ainsi que l'acquisition du bien devra avoir été effectuée plus de trois mois avant le décès de l'usufruitier.

46. S'agissant de la forme de la donation, il est précisé que ce nouveau dispositif s'applique aux dons manuels régulièrement enregistrés.

47. Enfin, ce nouveau dispositif n'interdit pas à l'administration fiscale d'apprécier le caractère réel et sincère du démembrement de propriété.

48. Entrée en vigueur : ces nouvelles dispositions sont applicables aux successions en cours au 1^{er} janvier 2008, y compris par conséquent, le cas échéant, aux successions ouvertes avant cette date mais non encore liquidées à cette même date.

Section 4 : Déductibilité de l'actif successoral de la rémunération versée au mandataire à titre posthume

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

49. La rémunération du mandataire à titre posthume étant, en application des dispositions de l'article 812-3 du code civil, une charge de la succession, elle ne constitue pas une dette à la charge du défunt, déductible en application de l'article 768. Par suite, cette rémunération n'est pas admise en déduction de l'actif successoral.

50. Il est rappelé que la présentation du mandat à effet posthume à la formalité de l'enregistrement donne lieu à la perception du droit fixe de 125 € prévu à l'article 680.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

51. L'article 775 quinquies, issu de l'article 30 de la loi de finances rectificative pour 2007, autorise, sous certaines conditions et limites, la déductibilité de la rémunération du mandataire à titre posthume de l'actif de la succession.

52. Ainsi, la rémunération versée au mandataire à titre posthume est déductible de l'actif successoral :

- sous réserve d'avoir été déterminée de manière définitive dans les six mois du décès ;

- et dans la limite de 0,5 % de l'actif successoral géré, sans que le montant déductible puisse excéder 10 000 €. Ce plafond en valeur absolue trouve donc à s'appliquer lorsque l'actif successoral géré est supérieur à deux millions d'euros.

53. L'obligation de déterminer de manière définitive, dans les six mois suivant le décès, le montant de la rémunération du mandataire à titre posthume signifie que ce montant doit être fixé lors du dépôt de la déclaration de succession.

Toutefois, il est précisé qu'en cas de révision (article 812-3 du code civil) ou de restitution de la rémunération (812-5 du même code), les héritiers doivent déposer une déclaration de succession rectificative.

54. Par actif successoral géré, il convient d'entendre l'actif pour lequel le défunt a donné mandat au mandataire à titre posthume, en vertu des dispositions de l'article 812 du code civil.

Le mandataire à titre posthume peut en effet voir son mandat limité à une partie du patrimoine successoral (cf. exemple n° 2 en annexe 3).

55. Enfin, la présentation du mandat à effet posthume à la formalité de l'enregistrement reste soumise à la perception du droit fixe de 125 € prévu à l'article 680.

Entrée en vigueur : ces nouvelles dispositions sont applicables aux successions ouvertes à compter du 29 décembre 2007.

Section 5 : Application en cas de représentation en ligne collatérale du tarif entre frères et sœurs

56. L'article 82 de la loi de finances pour 2009 modifie l'article 777, et plus précisément le tableau III de cet article, pour prévoir l'application aux neveux et nièces venant à la succession en représentation de leur auteur prédécédé (frère ou sœur du défunt) du tarif applicable à leur auteur.

Il en résulte que les intéressés bénéficient désormais sur la part nette taxable qui leur échoit par représentation de leur auteur du tarif applicable entre frères et sœurs, soit, sur la base du tarif actualisé au 1^{er} janvier 2009, 35 % jusqu'à 23 975 € et 45 % au-delà (au lieu du tarif applicable aux parents jusqu'au 4^{ème} degré, soit 55 % sur l'ensemble de la part taxable).

57. Entrée en vigueur : dès lors que cette nouvelle disposition s'inscrit en cohérence avec l'application aux neveux ou nièces venant à la succession de leur oncle ou de leur tante par représentation de leur auteur de l'abattement, prévu au IV de l'article 779 dont aurait dû bénéficier l'intéressé, il convient d'admettre qu'elle s'applique pour les successions ouvertes depuis le 1^{er} janvier 2007⁴.

CHAPITRE 3 : DISPOSITIONS PROPRES AUX DONATIONS

Section 1 : Extension du bénéfice du dispositif prévu à l'article 790 G aux petits-neveux ou petites-nièces venant par représentation de leur auteur

58. L'article 790 G, issu de l'article 8 de la loi TEPA du 21 août 2007 déjà citée, exonère, sous certaines conditions, de droits de mutation à titre gratuit les dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété au profit d'un enfant, un petit-enfant, un arrière-petit-enfant ou, à défaut d'une telle descendance, d'un neveu ou d'une nièce, dans la limite d'un montant qui, actualisé chaque année, s'établit à 31 272 € pour l'année 2009.

59. L'article 44 de la loi de finances rectificative pour 2007, modifiant à cet effet l'article 790 G précité, étend le bénéfice de cette exonération aux petits-neveux ou petites-nièces venant en représentation de leur auteur.

60. Les petits-neveux ou petites-nièces sont les enfants des neveux ou nièces du donateur, étant rappelé que, par neveux ou nièces, il convient d'entendre les seuls enfants des frères et sœurs du donateur, à l'exclusion le cas échéant de ceux du conjoint de ces derniers (cf. BOI 7 G-5-07 du 24 août 2007 n° 101).

61. En cas de pluralité de petits-neveux ou de petites-nièces venant en représentation de leur auteur, le montant de 31 272 € au 1^{er} janvier 2009, se divise entre eux.

Entrée en vigueur : ces dispositions sont applicables aux donations consenties à compter du 29 décembre 2007.

Section 2 : Imputation des droits payés lors d'une première donation de biens sur les droits dus lors d'une seconde donation des mêmes biens

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

62. Le droit de retour conventionnel (articles 951 et 952 du code civil), qui résulte des stipulations du donateur, n'est pas un droit héréditaire et les biens qui en sont l'objet ne donnent pas ouverture aux droits de mutation par décès. La donation avec droit de retour conventionnel s'analyse en une donation faite sous condition résolutoire. La condition résolutoire étant réalisée, la donation est rétroactivement anéantie. Le retour conventionnel ne peut être stipulé qu'au profit du donateur.

63. Par ailleurs, la loi n°2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités a instauré un droit de retour légal au profit des père et mère du défunt, à condition qu'il n'existe aucune postérité. Ce droit de retour légal s'applique sur les biens que le défunt avait lui-même reçus de ses père et mère par donation (article 738-2 du code civil). Ce droit de retour légal est limité à leur quote-part dans la succession.

64. L'article 763 bis prévoit que ce droit de retour légal institué en faveur des père et mère ne donne pas lieu à la perception des droits de mutation à titre gratuit, que le retour s'exerce en nature ou en valeur.

En revanche, les droits perçus lors de la première donation ne sont pas restitués, dès lors qu'ils ont été régulièrement perçus (article 1961).

En cas de nouvelle donation des biens ayant fait retour dans le patrimoine du donateur, les droits de mutation à titre gratuit sont perçus sur la valeur de ces biens à la date de cette seconde mutation.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

65. Afin d'encourager la transmission du patrimoine aux jeunes générations, l'article 791 ter, issu de l'article 32 de la loi de finances rectificative pour 2007, prévoit qu'en cas de donation en ligne directe de biens antérieurement transmis à un premier donataire en ligne directe et ayant fait retour au donateur en application des articles 738-2, 951 et 952 du code civil, les droits acquittés lors de la première donation sont imputés sur les droits dus lors de la seconde donation.

⁴ Cf. également n° 69 à 73.

La donation doit intervenir dans les cinq ans du retour des biens dans le patrimoine du donateur.

66. Ainsi, l'imputation des droits acquittés lors d'une donation antérieure sur le fondement de l'article 791 ter est subordonnée aux conditions suivantes :

- la première donation doit avoir été effectuée en ligne directe ;
- la seconde donation doit également être effectuée en ligne directe ;
- les biens transmis lors de la première donation doivent réintégrer le patrimoine du donateur en vertu du droit de retour légal des père et mère (article 738-2 du code civil) ou du droit de retour conventionnel (articles 951 et 952 de ce code) ;
- enfin, la seconde donation doit intervenir au plus tard cinq ans après le retour des biens dans le patrimoine du donateur, ce délai étant décompté de date à date.

67. Il est précisé que le bénéfice de ce dispositif n'est pas subordonné au fait que les droits aient été acquittés par le donateur lors de la première donation.

68. Par ailleurs, il est admis que l'intégralité des droits acquittés lors de la première donation soient imputés lors de la seconde donation, même si celle-ci ne porte que sur une partie seulement des biens ayant fait retour dans le patrimoine du donateur (cf. exemple n° 3 en 'annexe 3).

Entrée en vigueur : ces nouvelles dispositions sont applicables aux donations consenties à compter du 29 décembre 2007, y compris si elles portent sur des biens qui ont fait retour dans le patrimoine du donateur avant cette date.

CHAPITRE 4 : PRECISIONS DOCTRINALES

Section 1 : Abattement applicable aux représentants d'un renonçant ou d'un prédécédé en ligne collatérale

69. L'article 751 du code civil dispose que la représentation est une fiction juridique qui a pour effet d'appeler à la succession les représentants aux droits du représenté.

70. La loi du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités a introduit en droit successoral la possibilité pour un héritier de renoncer à une succession et de se faire représenter par ses descendants. L'article 754 du code civil a ainsi été modifié afin de permettre la représentation des renonçants dans les successions dévolues en ligne directe ou collatérale, alors qu'auparavant seule la représentation du prédécédé ou de l'indigne était autorisée.

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 juin 2006 précitée et sous réserve du rapport des libéralités auquel le renonçant peut être expressément astreint par le disposant, la part du renonçant échoit à ses représentants. A défaut, elle accroît à ses cohéritiers. S'il est seul, elle est dévolue au degré subséquent.

En conséquence, depuis le 1^{er} janvier 2007, la représentation de l'héritier renonçant est possible, mais uniquement dans les successions dévolues en ligne directe ou collatérale. Il en résulte que les petits-enfants peuvent, du fait de la renonciation de leur auteur direct, hériter directement de leur grand-père ou de leur grand-mère. De même, les neveux du défunt peuvent représenter leur père ou leur mère renonçant dans la succession de leur oncle.

71. L'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2006 a modifié l'article 779 afin que les représentants d'un renonçant ou d'un prédécédé, en ligne directe ou collatérale, puissent bénéficier de l'abattement personnel de ce dernier.

En conséquence, depuis le 1^{er} janvier 2007, les représentants d'un renonçant ou d'un prédécédé se partagent l'abattement personnel dont aurait dû bénéficier ce dernier.

Il en résulte que les neveux ou nièces, ou les petits-neveux ou petites-nièces, voire arrière-petits-neveux ou arrière-petites-nièces, venant à la succession de leur oncle ou de leur tante par représentation de leur auteur bénéficient désormais de l'abattement de 15 636 € (abattement actualisé au 1^{er} janvier 2009) prévu au IV de l'article 779, qu'ils se partagent.

72. A cet égard, il est précisé que l'abattement du représenté ou la fraction de l'abattement du représenté profitant au représentant ne se cumule pas avec l'abattement personnel de ce dernier prévu au V de l'article 779 précité, dont le montant actualisé au 1^{er} janvier 2009 s'établit à 7 818 €. En effet, le recours au mécanisme de la représentation ne doit pas conduire à accorder un avantage plus important que celui qui aurait été applicable en cas de survie du représenté ou en l'absence de renonciation (réponse ministérielle à M. Jacques Le Nay, député, Journal officiel Assemblée nationale du 2 septembre 2008, page 7599, n° 19400).

73. Il est rappelé que la part nette taxable de chacun des représentants est soumise au tarif applicable entre le défunt et le représenté (cf. n° 56 et 57 ci-dessus).

Section 2 : Modalités d'application de l'abattement de 30 500 € prévu à l'article 757 B

74. L'article 757 B dispose que les sommes, rentes, ou valeurs quelconques dues directement ou indirectement par un assureur, à raison du décès de l'assuré, donnent ouverture aux droits de mutation par décès suivant le degré de parenté existant entre le bénéficiaire à titre gratuit et l'assuré, à concurrence de la fraction des primes versées après l'âge de soixante-dix ans qui excède 30 500 €.

En cas de pluralité de bénéficiaires, l'abattement de 30 500 € est réparti entre les bénéficiaires concernés, au prorata de la part leur revenant dans les primes taxables aux termes du ou des contrats.

75. Il est indiqué dans l'instruction publiée le 3 décembre 2007 au Bulletin officiel des impôts sous la référence 7 G-7-07 qu'en cas de pluralité de bénéficiaires, il n'est pas tenu compte, pour répartir l'abattement de 30 500 € entre les différents bénéficiaires, de la part revenant au conjoint survivant, au partenaire lié au défunt par un PACS et aux frères ou sœurs dès lors que l'ensemble de ces personnes sont exonérées de droits de mutation par décès⁵.

Il est précisé que cette solution a vocation à s'appliquer dans toutes les situations où un bénéficiaire est exonéré ès qualités de droits de mutation par décès, quel que soit le fondement sur lequel il est exonéré, par exemple au titre de l'article 795.

BOI liés : 7 G-5-07, 7 G-6-07 et 7 G-7-07.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

⁵ Pour les frères et sœurs, il s'agit de ceux vivant ensemble qui sont exonérés dans les conditions prévues à l'article 796-0 ter.

Annexe 1

Articles du code général des impôts cités dans la présente instruction et créés ou modifiés par la loi de finances pour 2008 (n° 2007-1822 du 24 décembre 2007), la loi de finances rectificative pour 2007 (n° 2007-1824 du 25 décembre 2007)⁶ et la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008)

Art. 636. - Les testaments déposés chez les notaires ou reçus par eux doivent être enregistrés, à la diligence des héritiers, donataires, légataires ou exécuteurs testamentaires, dans un délai de trois mois à compter du décès du testateur [Voir toutefois l'article 245 de l'annexe III et l'article 60 de l'annexe IV].

Les testaments-partages déposés chez les notaires ou reçu par eux doivent être enregistrés au plus tard lors de l'enregistrement de l'acte constatant le partage de la succession.

Art. 751. - Est réputé, au point de vue fiscal, faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble appartenant, pour l'usufruit, au défunt et, pour la nue-propriété, à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, même exclu par testament ou à ses donataires ou légataires institués, même par testament postérieur, ou à des personnes interposées, à moins qu'il y ait 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 ou qu'il y ait 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-propriété a été déterminée selon le barème prévu à l'article 669.

La preuve contraire peut notamment résulter d'une donation des deniers constatée par un acte ayant date certaine, quel qu'en soit l'auteur, en vue de financer, plus de trois mois avant le décès, l'acquisition de tout ou partie de la nue-propriété d'un bien, sous réserve de justifier de l'origine des deniers dans l'acte en constatant l'emploi.

Sont réputées personnes interposées les personnes désignées dans le deuxième alinéa de l'article 911 et dans l'article 1100 du code civil.

Toutefois, si la nue-propriété provient à l'héritier, au donataire, au légataire ou à la personne interposée d'une vente ou d'une donation à lui consentie par le défunt, les droits de mutation acquittés par le nu-proprétaire et dont il est justifié sont imputés sur l'impôt de transmission par décès exigible à raison de l'incorporation des biens dans la succession.

Art. 775 quinquies. - La rémunération du mandataire à titre posthume, déterminée de manière définitive dans les six mois suivant le décès, est déductible de l'actif de la succession dans la limite de 0,5 % de l'actif successoral géré.

Cette déduction ne peut excéder 10 000 €.

Art. 777. - Les droits de mutation à titre gratuit sont fixés aux taux indiqués dans les tableaux ci-après, pour la part nette revenant à chaque ayant droit :

Tableau III

Tarif des droits applicables en ligne collatérale et entre non-parents :

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF APPLICABLE (%)
Entre frères et sœurs vivants ou représentés	
N'excédant pas 23 975 €	35
Supérieure à 23 975 €	45
Entre parents jusqu'au 4 ^{ème} degré inclusivement	55
Entre parents au-delà du 4 ^{ème} degré et entre personnes non parentes	60

[Tarifs applicables au 1^{er} janvier 2009]

⁶ Pour l'article 795, compte tenu également de l'insertion du 14° qui est issu du II de l'article 141 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie.

Sous réserve des exceptions prévues au I de l'article 794 et à l'article 795, les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique sont soumis aux tarifs fixés pour les successions entre frères et sœurs.

Les limites des tranches des tarifs prévus aux tableaux ci-dessus sont actualisées au 1er janvier de chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondies à l'euro le plus proche.

Art. 788. - I. et II. (Dispositions abrogées pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007).

III. - Pour la perception des droits de mutation par décès, il est effectué un abattement sur la part nette de tout héritier, donataire ou légataire correspondant à la valeur des biens reçus du défunt, évalués au jour du décès et remis par celui-ci à une fondation reconnue d'utilité publique répondant aux conditions fixées au b du 1 de l'article 200 ou aux sommes versées par celui-ci à une association reconnue d'utilité publique répondant aux conditions fixées au b du 1 de l'article 200, à l'Etat, à ses établissements publics (1) ou à un organisme mentionné à l'article 794 en emploi des sommes, droits ou valeurs reçus du défunt. Cet abattement s'applique à la double condition :

1° que la libéralité soit effectuée, à titre définitif et en pleine propriété, dans les six mois suivant le décès ;

2° que soient jointes à la déclaration de succession des pièces justificatives répondant à un modèle fixé par un arrêté du ministre chargé du budget [Voir l'arrêté du 15 octobre 2004, JO du 24 novembre] attestant du montant et de la date de la libéralité ainsi que de l'identité des bénéficiaires.

L'application de cet abattement n'est pas cumulable avec le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 200.

IV. - A défaut d'autre abattement, à l'exception de celui mentionné au III, un abattement de 1 564 € [Montant applicable à compter du 1^{er} janvier 2009] est opéré sur chaque part successorale.

V. - Le montant de l'abattement mentionné au IV est actualisé, le 1^{er} janvier de chaque année, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à l'euro le plus proche.

Art. 790 B. - Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit entre vifs, il est effectué un abattement de 31 272 € [Montant applicable à compter du 1^{er} janvier 2009] sur la part de chacun des petits-enfants.

Les petits-enfants décédés du donateur sont, pour l'application de l'abattement, représentés par leurs descendants donataires dans les conditions prévues par le code civil en matière de représentation successorale.

Le montant de l'abattement prévu au premier alinéa est actualisé, le 1^{er} janvier de chaque année, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à l'euro le plus proche.

Art. 790 D. - Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit entre vifs, il est effectué un abattement de 5 212 € [Montant applicable à compter du 1^{er} janvier 2009] sur la part de chacun des arrière-petits-enfants du donateur.

Le montant de l'abattement prévu au premier alinéa est actualisé, le 1^{er} janvier de chaque année, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à l'euro le plus proche.

Art. 790 E. - Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit entre vifs, il est effectué un abattement de 79 222 € [Montant applicable à compter du 1^{er} janvier 2009] sur la part du conjoint du donateur.

Le montant de l'abattement prévu au premier alinéa est actualisé, le 1^{er} janvier de chaque année, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à l'euro le plus proche.

Art. 790 F. - Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit entre vifs, il est effectué un abattement de 79 222 € [Montant applicable à compter du 1^{er} janvier 2009] sur la part du partenaire lié au donateur par un pacte civil de solidarité.

Le bénéfice de cet abattement est remis en cause lorsque le pacte prend fin au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage entre les partenaires ou le décès de l'un d'entre eux.

Le montant de l'abattement prévu au premier alinéa est actualisé, le 1^{er} janvier de chaque année, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à l'euro le plus proche.

Art. 790 G. - Les dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété au profit d'un enfant, d'un petit-enfant, d'un arrière-petit-enfant ou, à défaut d'une telle descendance, d'un neveu ou d'une nièce ou par représentation, d'un petit neveu ou d'une petite nièce sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit dans la limite de 31 272 € [*Montant applicable à compter du 1er janvier 2009*].

Cette exonération est subordonnée au respect des conditions suivantes :

1° le donateur est âgé de moins de soixante-cinq ans au jour de la transmission ;

2° le donataire est âgé de dix-huit ans révolus ou a fait l'objet d'une mesure d'émancipation au jour de la transmission.

Le plafond de 31 272 € est applicable aux donations consenties par un même donateur à un même donataire.

II. - Cette exonération se cumule avec les abattements prévus aux I, II et V de l'article 779 et aux articles 790 B et 790 D.

III. - Il n'est pas tenu compte des dons de sommes d'argent mentionnés au I pour l'application de l'article 784.

IV. - Sous réserve de l'application du 1° du 1 de l'article 635 et du 1 de l'article 650, les dons de sommes d'argent mentionnés au I doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire au service des impôts du lieu de son domicile dans le délai d'un mois qui suit la date du don. L'obligation déclarative est accomplie par la souscription, en double exemplaire, d'un formulaire conforme au modèle établi par l'administration. »

V. - Le montant de l'abattement mentionné au I est actualisé, le 1er janvier de chaque année, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à l'euro le plus proche.

Art. 791 ter. - En cas de donation en ligne directe de biens antérieurement transmis à un premier donataire en ligne directe et ayant fait retour au donateur en application des articles 738-2, 951 et 952 du code civil, les droits acquittés lors de la première donation sont imputés sur les droits dus lors de la seconde donation. La nouvelle donation doit intervenir dans les cinq ans du retour des biens dans le patrimoine du donateur.

Art. 795. - Sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit :

1° les dons et legs d'oeuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, faits aux établissements pourvus de la personnalité civile, autres que ceux visés au I de l'article 794, si ces oeuvres et objets sont destinés à figurer dans une collection publique ;

2° les dons et legs consentis aux établissements publics ou d'utilité publique, dont les ressources sont exclusivement affectées à des oeuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé ;

3° (abrogé) ;

4° les dons et legs faits aux 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 oeuvres d'assistance, à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux.

Il est statué sur le caractère de bienfaisance de la disposition par le décret rendu en conseil d'État ou l'arrêté préfectoral qui en autorise, le cas échéant, l'acceptation ;

5° les dons et legs faits aux fondations universitaires, aux fondations partenariales et établissements d'enseignement supérieur reconnus d'utilité publique, aux sociétés d'éducation populaire gratuite reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'Etat, aux associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publique et aux établissements reconnus d'utilité publique ayant pour objet de soutenir des oeuvres d'enseignement scolaire et universitaire régulièrement déclarées ;

6° les dons et legs de sommes d'argent ou d'immeubles faits aux établissements pourvus de la personnalité civile autres que ceux visés au I de l'article 794 avec obligation, pour les bénéficiaires, de consacrer ces libéralités à l'achat d'oeuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, destinés à figurer dans une collection publique, ou à l'entretien d'une collection publique ;

7° les dons et legs faits aux organismes d'habitations à loyer modéré ou à leurs unions ;

8° (périmé) ;

9° les dons et legs faits à l'office national des anciens combattants et victimes de guerre ;

10° les dons et legs faits aux associations culturelles, aux unions d'associations culturelles et aux congrégations autorisées ;

11° les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique autres que ceux visés au I de l'article 794, aux sociétés particulières ou autres groupements régulièrement constitués, en tant qu'ils sont affectés, par la volonté expresse du donateur ou du testateur, à l'érection de monuments aux morts de la guerre ou à la gloire de nos armes et des armées alliées ;

12° conformément à l'article L. 322-8 du code de l'environnement, les dons et legs d'immeubles situés dans les zones définies à l'article L. 322-1 du code précité, faits au profit du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres ;

[Art. L. 322-8. - Les dons et legs d'immeubles situés dans les zones définies à l'article L. 322-1 sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit, lorsqu'ils sont faits au profit du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres.]

13° les dons et legs d'immeubles situés dans les cœurs des parcs nationaux, faits au profit de l'établissement public du parc national concerné ;

14° les dons et legs consentis aux fonds de dotation répondant aux conditions fixées au g du 1 de l'article 200.

Art. 796-0 quater. - Les réversions d'usufruit relèvent du régime des droits de mutation par décès.

•

Annexe 2

Articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation

Art. L. 719-12. - Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel et les établissements publics de coopération scientifique peuvent créer en leur sein une ou plusieurs fondations universitaires, non dotées de la personnalité morale, résultant de l'affectation irrévocable à l'établissement intéressé de biens, droits ou ressources apportés par un ou plusieurs fondateurs pour la réalisation d'une ou plusieurs oeuvres ou activités d'intérêt général et à but non lucratif conformes aux missions du service public de l'enseignement supérieur visées à l'article L. 123-3.

Ces fondations disposent de l'autonomie financière.

Les règles relatives aux fondations reconnues d'utilité publique, dans les conditions fixées notamment par la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat, s'appliquent aux fondations universitaires sous réserve des dispositions du présent article.

Les opérations de recettes et de dépenses effectuées au titre de chacune des fondations créées dans les conditions prévues au premier alinéa respectent les actes constitutifs de chacune des fondations et, le cas échéant, les règles applicables aux comptes des fondations.

Un décret en Conseil d'Etat détermine les règles générales de fonctionnement de ces fondations et, notamment, la composition de leur conseil de gestion, la place au sein de celui-ci du collège des fondateurs, les modalités d'exercice d'un contrôle de l'Etat et les conditions dans lesquelles la dotation peut être affectée à l'activité de la fondation.

Les règles particulières de fonctionnement de chaque fondation sont fixées dans ses statuts qui sont approuvés par le conseil d'administration de l'établissement.

Art. L. 719-13. - Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, les établissements publics à caractère scientifique et technologique et les établissements publics de coopération scientifique peuvent créer, en vue de la réalisation d'une ou plusieurs oeuvres ou activités d'intérêt général conformes aux missions du service public de l'enseignement supérieur visées à l'article L. 123-3, une ou plusieurs personnes morales à but non lucratif dénommée « fondation partenariale ». Ils peuvent créer cette fondation seuls ou avec toutes personnes morales et physiques, françaises ou étrangères.

Les règles relatives aux fondations d'entreprise, dans les conditions fixées notamment par la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 précitée, s'appliquent aux fondations partenariales sous réserve des dispositions du présent article. L'autorisation administrative prévue à l'article 19-1 de cette même loi est délivrée par le recteur de l'académie dans laquelle chacune de ces fondations partenariales a fixé son siège. Le recteur assure également la publication de cette autorisation. Ces fondations partenariales bénéficient de plein droit de toutes les prérogatives reconnues aux fondations universitaires créées en application de l'article L. 719-12 du présent code.

En cas de dissolution de la fondation partenariale, les ressources non employées et la dotation, si celle-ci a été constituée et n'a pas fait l'objet de l'affectation prévue à l'article 19-6 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 précitée, sont attribuées par le liquidateur à l'une ou à plusieurs de la ou des fondations universitaires ou partenariales créées par l'établissement. Dans le cas où l'établissement ne dispose d'aucune fondation autre que celle en voie de dissolution, les ressources non employées et la dotation lui sont directement attribuées.

Outre les ressources visées à l'article 19-8 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 précitée, les ressources de ces fondations comprennent les legs, les donations, le mécénat et les produits de l'appel à la générosité publique.

Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel disposent de la majorité des sièges au conseil d'administration.

Les règles particulières de fonctionnement de chaque fondation sont fixées dans ses statuts qui sont approuvés par le conseil d'administration de l'établissement.

•

Annexe 3 Exemples

La liquidation des droits de mutation à titre gratuit dans les exemples ci-dessous est établie en tenant compte de l'actualisation des tranches du barème et des abattements intervenue le 1^{er} janvier 2008.

► Exemple n° 1 : Testament partage enregistré au moment du partage

Mme A a un neveu Paul et une nièce Marie. Le 3 janvier 2004, elle rédige chez son notaire un testament-partage qui prévoit d'attribuer sa résidence principale à Paul et sa résidence secondaire à Marie.

Mme A décède le 18 juin 2011 et laisse pour seuls héritiers Paul et Marie.

La succession comprend une résidence principale de 200 000 €, une résidence secondaire de 200 000 € et un terrain d'une valeur de 150 000 €.

➤ Pour la liquidation de la succession :

L'actif net successoral s'élève à 550 000 €, soit 275 000 € pour chacun des héritiers.

$275\,000 - 7\,598$ (abattement) = 267 402 €

$267\,402 \times 55\%$ = 147 071 €

Droits dus par chacun des héritiers : 147 071 €

Hypothèse 1 :

Paul et Marie ont connaissance du testament-partage et demandent au notaire de l'enregistrer lors du dépôt de la déclaration de succession.

➤ Les droits dus sur le testament-partage (article 748 du CGI) sont de :

400 000 € (valeurs de la résidence principale et de la résidence secondaire) $\times 1,1\%$ = 4 400 €

➤ Les droits dus sur l'acte de partage (article 748 du CGI) sont de :

170 000 € (valeur actualisée du terrain) $\times 1,1\%$ = 1 870 €

Hypothèse 2 :

Paul et Marie ont connaissance du testament-partage, mais ils demandent au notaire d'attendre le partage définitif pour l'enregistrer.

Le notaire dépose donc la déclaration de succession le 18 décembre 2011, sans avoir enregistré le testament partage.

Le 29 février 2016, les héritiers enregistrent le testament-partage avec l'acte de partage.

➤ Les droits dus sur l'acte de partage (article 748 du CGI) sont de :

170 000 € (valeur actualisée du terrain) $\times 1,1\%$ = 1 870 €

➤ Les droits dus sur le testament-partage (article 748 du CGI) sont de :

450 000 € (valeurs actualisées de la résidence principale et de la résidence secondaire) $\times 1,1\%$ = 4 950 €

Lorsque le testament-partage contient des biens qui n'ont pas été inscrits à l'actif de la déclaration de succession, il est nécessaire que les héritiers déposent une déclaration de succession rectificative.

► Exemple n° 2 : Prise en compte de la rémunération du mandataire à titre posthume

M. X, âgé de plus de soixante-dix ans, dirige un groupe B qu'il détient à 70 %. Le 2 février 2008, il donne mandat à son collaborateur qui est également associé du groupe de gérer le groupe après son décès.

Ce mandat est donné pour une durée de deux ans.

La rémunération prévue correspond à 20 % des dividendes versés.

Le 2 janvier 2009, M. X décède et laisse pour seuls héritiers deux enfants mineurs.

Le mandat prend donc effet à compter du 2 janvier 2009.

Les héritiers souhaitent déduire la rémunération de ce mandataire de leur déclaration de succession.

Hypothèse 1 :

Rémunération prévue pour le mandataire = 5 000 €

Rémunération maximale déductible = 2 000 000 € (valeur de l'actif du groupe) x 0,5 % = 10 000 €.

Les héritiers pourront déduire l'intégralité de la rémunération du mandataire, puisque celle-ci est inférieure à la fois à 0,5 % de l'actif successoral géré et à la limite en valeur absolue de 10 000 €.

Hypothèse 2 :

Rémunération reçue par le mandataire = 15 000 €

Rémunération maximale déductible = 4 000 000 € (valeur de l'actif du groupe) x 0,5 % = 20 000 €.

La rémunération est inférieure à 0,5 % de l'actif successoral géré mais supérieure à la limite en valeur absolue de 10 000 €. La déduction sera donc limitée à 10 000 €.

► **Exemple n° 3 : Imputation des droits acquittés lors d'une précédente donation**

M. S, âgé de 60 ans, donne à sa fille Mme B, le 22 décembre 2008, les parts de sa société P.A.

Un droit de retour conventionnel est stipulé dans l'acte de donation, en cas de prédécès du donataire.

Liquidation des droits de donation :

Valeur des parts : 1 500 000 €

Abattement (art. 779) : 151 950 €

Part taxable : 1 348 050 €

Application du tarif (art. 777) :

7 699 x 5 % = 385 €

3 849 x 10 % = 385 €

3 647 x 15 % = 547 €

511 565 x 20 % = 102 313 €

334 290 x 30 % = 100 287 €

487 000 x 35 % = 170 450 €

Réduction de droits de 50 % (art. 790) : 374 367 € / 2 = 187 183 €

Droits dus = 187 183 €

Le 16 avril 2013, Mme B décède en laissant pour seul héritier sa sœur Mme D et son père M. S.

La clause de retour est appliquée et M. S récupère les parts de la société P.A.

Hypothèse 1 : Donation de l'intégralité des biens ayant fait retour (biens ayant pris de la valeur)

Le 16 avril 2015, M.S (67 ans) transmet ses parts de la société P.A. à sa deuxième fille Mme D.

Valeur des parts : 3 000 000 €

Abattement (art 779) : 151 950 €

Part taxable : 2 848 050 €

Application du tarif (art. 777) :

7 699 x 5 % = 385 €

3 849 x 10 % = 385 €

3 647 x 15 % = 547 €

511 565 x 20 % = 102 313 €

334 290 x 30 % = 100 287 €

$861\,050 \times 35\% = 301\,368 \text{ €}$

$1\,125\,950 \times 40\% = 450\,380 \text{ €}$

Réduction de droits de 50 % (art. 790) : $955\,665 \text{ €} / 2 = 477\,832 \text{ €}$

Imputation des droits acquittés lors de la première donation : $477\,832 \text{ €} - 187\,183 \text{ €} = 290\,649 \text{ €}$

Droits dus = 290 649 €

Hypothèse 2 : Donation de l'intégralité des biens ayant fait retour (biens dont la valeur s'est dépréciée)

Le 16 avril 2015, M.S transmet ses parts de la société P.A. à sa deuxième fille Mme D.

Valeur des parts : 1 000 000 €

Abattement (art. 779) : 151 950 €

Part taxable : 848 050 €

Application du tarif (art. 777) :

$7\,699 \times 5\% = 385 \text{ €}$

$3\,849 \times 10\% = 385 \text{ €}$

$3\,647 \times 15\% = 547 \text{ €}$

$511\,565 \times 20\% = 102\,313 \text{ €}$

$321\,290 \times 30\% = 96\,387 \text{ €}$

Réduction de droits de 50 % (art. 790) : $200\,017 \text{ €} / 2 = 100\,009 \text{ €}$

Imputation des droits acquittés lors de la première donation : $100\,009 \text{ €} - 187\,183 \text{ €} = 0 \text{ €}$

Droits dus = 0 €

Les droits qui n'ont pas pu être imputés ne sont pas restituables.

Hypothèse 3 : Transmission d'une partie des biens ayant fait retour (biens ayant pris de la valeur)

Le 16 avril 2015, M.S transmet la moitié de ses parts de la société P.A. à sa deuxième fille Mme D.

Valeur des parts transmises : 1 500 000 €

Abattement (art. 779) : 151 950 €

Part taxable : 1 348 050 €

Application du tarif (art. 777) :

$7\,699 \times 5\% = 385 \text{ €}$

$3\,849 \times 10\% = 385 \text{ €}$

$3\,647 \times 15\% = 547 \text{ €}$

$511\,565 \times 20\% = 102\,313 \text{ €}$

$334\,290 \times 30\% = 100\,287 \text{ €}$

$487\,000 \times 35\% = 170\,450 \text{ €}$

Réduction de droits de 50 % (art. 790) : $374\,367 \text{ €} / 2 = 187\,183 \text{ €}$

Imputation des droits acquittés : $187\,183 \text{ €} - 187\,183 \text{ €} = 0 \text{ €}$

Droits dus = 0 €

Le contribuable peut donc imputer l'intégralité des droits acquittés lors de la première donation, même s'il ne donne que la moitié des biens transmis lors de la première donation.

Hypothèse 4 : Transmission de l'intégralité des biens à un petit-enfant (biens ayant pris de la valeur)

Le 16 avril 2015, M.S transmet ses parts de la société P.A. à sa petite-fille Mme E.

Valeur des parts : 3 000 000 €

Abattement (art. 779) : 30 390 €

Part taxable : 2 969 610 €

Application du tarif (art. 777) :

7 699 x 5 % = 385 €

3 849 x 10 % = 385 €

3 647 x 15 % = 547 €

511 565 x 20 % = 102 313 €

334 290 x 30 % = 100 287 €

861 050 x 35 % = 301 368 €

1 247 510 x 40 % = 499 004 €

Réduction de droits de 50 % (art. 790) : 1 004 289 € / 2 = 502 145 €

Imputation des droits acquittés lors de la première donation : 502 145 € - 187 183 € = 314 962 €

Droits dus = 314 962 €

► **Exemple n° 4 : Articulation du mécanisme d'actualisation annuelle des abattements et des barèmes avec le principe du rapport fiscal des donations antérieures**

Le 13 novembre 2007, M. X âgé de 90 ans donne à son fils A 165 100 €.

Donation : 165 100 €

Abattement : 150 000 €

Part taxable : 15 100 €

Application du tarif (art. 777) :

7 600 x 5 % = 380 €

3 800 x 10 % = 380 €

3 600 x 15 % = 540 €

100 x 20 % = 20 €

Droits dus : 1 320 €

Le 3 décembre 2008, M. X décède. L'actif net de la succession s'élève à 150 000 €.

Actif successoral : 150 000 €

Abattement : 151 950 € (abattement actualisé au 1^{er} janvier 2008) – 150 000 € (abattement déjà utilisé lors de la donation de 2007) = 1 950 € (solde disponible)

Part taxable : 148 050 €

Application du tarif de l'article 777, actualisé au 1^{er} janvier 2008 :

(7 699 € - 7 600 € = 99 €) 99 € (soit 7 699 € - 7 600 €) x 5 % = 5 €

(3 849 € - 3 800 € = 49 €) 49 € (soit 3 849 € - 3 800 €) x 10 % = 5 €

(3 647 € - 3 600 € = 47 €) 47 € (soit 3 647 € - 3 600 €) x 15 % = 7 €

147 855 €⁷ (soit 148 050 € x 20 %) = 29 571 €

Droits dus : 29 588 €.

⁷ 148 050 € - 99 € - 49 € - 47 € = 147 855 €.

► **Exemple n°5 : Abattements applicables aux représentants d'un renonçant ou d'un prédécédé en ligne collatérale**

M. X, décédé le 20 janvier 2008, laisse pour héritier son frère et cinq neveux qui viennent en représentation de leur mère prédécédée.

L'actif net successoral s'élève à 100 000 €.

Liquidation de la succession :

Pour le frère

Part taxable : 50 000 €

Abattement personnel (IV de l'article 779 du CGI) : 15 195 €

Part nette taxable : 50 000 € - 15 195 € = 34 805 €

Application du tarif **entre frères et sœurs** (art. 777 du CGI) :

23 299 x 35% = 8 155 €

11 506 x 45% = 5 178 €

Droits dus : 13 333 €

Pour les neveux

Part revenant à chaque neveu : 50 000 € / 5 = 10 000 €

Abattement applicable (fraction de l'abattement personnel de leur mère prévu au IV de l'article 779 du CGI) : 15 195 € / 5 = 3 039 €

Part nette taxable : 10 000 – 3 039 = 6 961€

Application du tarif (art. 777 du CGI)

6 961 x 35% = 2 436 €

Droits dus par chacun des neveux : 2 436 €