

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 76 DU 12 AOÛT 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

7 G-4-10

INSTRUCTION DU 30 JUILLET 2010

MUTATIONS A TITRE GRATUIT - SUCCESSIONS - DONATIONS
COMMENTAIRES DES ARTICLES 28, 33, 35 ET 36 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2010
(N° 2009-1673 DU 30 DECEMBRE 2009)

NOR : ECE L 10 20370 J

Bureau C 2

PRESENTATION

Dans le cadre de la loi de finances pour 2010 (n° 2009-1673 du 30 décembre 2009), diverses mesures concernant les droits de mutation à titre gratuit ont été adoptées.

Ainsi, les articles 28, 33, 35 et 36 de la loi de finances pour 2010¹ respectivement :

- étendent le champ d'application de l'exonération de droits de mutation par décès prévue à l'article 796 du code général des impôts aux militaires décédés en opération extérieure (OPEX) ou, dans les trois années suivant la fin de celle-ci, des blessures reçues ou des maladies contractées pendant cette opération, ainsi qu'aux policiers, gendarmes et agents des douanes décédés dans l'accomplissement de leur mission et cités à ce titre à l'ordre de la Nation ;

- permettent au bénéficiaire d'un pacte tontinier, lorsque la transmission porte sur l'habitation principale et que celle-ci a une valeur inférieure à 76 000 €, d'opter pour l'application des droits de mutation par décès ;

- portent la condition d'âge du donateur, pour l'application de l'exonération des dons familiaux de sommes d'argent prévue à l'article 790 G du code général des impôts, de soixante-cinq à quatre-vingts ans lorsque le don est consenti à un petit-enfant, à un arrière-petit-enfant ou, à défaut d'une telle descendance, et par représentation de leur auteur, à un petit-neveu ou à une petite-nièce ;

- ouvrent droit, lorsque les biens font retour dans le patrimoine du donateur en application du droit de retour légal des père et mère ou du droit de retour conventionnel, à restitution des droits de mutation à titre gratuit acquittés à raison de la donation résolue.

La présente instruction commente l'ensemble de ces dispositions et apporte des précisions doctrinales relatives à la représentation en ligne collatérale.

•

¹ Ces articles sont reproduits en annexe à la présente instruction.

SOMMAIRE

Remarque liminaire

TITRE 1 : DISPOSITIONS RELATIVES AUX SUCCESSIONS	1
CHAPITRE 1 : EXTENSION DU CHAMP D'APPLICATION DE L'EXONERATION DE DROITS DE MUTATION PAR DECES PREVUE A L'ARTICLE 796 DU CGI	1
Section 1 : Dispositif antérieur	1
Section 2 : Aménagement du dispositif	8
A. MILITAIRES DECEDES EN OPERATIONS EXTERIEURES (OPEX)	8
B. POLICIERS, GENDARMES ET AGENTS DES DOUANES DECEDES DANS L'ACCOMPLISSEMENT DE LEUR MISSION ET CITES A L'ORDRE DE LA NATION	13
CHAPITRE 2 : AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS APPLICABLES AU PACTE TONTINIER	15
Section 1 : Dispositif antérieur	15
Section 2 : Aménagement du dispositif	17
TITRE 2 : DISPOSITIONS RELATIVES AUX DONATIONS	19
CHAPITRE 1 : RELEVEMENT SOUS CONDITION DE LA LIMITE D'AGE DU DONATEUR DANS LE CADRE DU DISPOSITIF D'EXONERATION DES DONS FAMILIAUX DE SOMMES D'ARGENT	19
Section 1 : Dispositif antérieur	19
Section 2 : Aménagement du dispositif	21
CHAPITRE 2 : DROIT A RESTITUTION DES DROITS EN CAS DE RETOUR DES BIENS DANS LE PATRIMOINE DU DONATEUR EN EXECUTION D'UN DROIT DE RETOUR LEGAL OU CONVENTIONNEL	23
Section 1 : Dispositif antérieur	23
Section 2 : Aménagement du dispositif	29

TITRE 3 : PRECISIONS DOCTRINALES RELATIVES A LA REPRESENTATION EN LIGNE COLLATERALE 34

CHAPITRE 1 : NON-CUMUL DE L'ABATTEMENT DU REPRESENTE AVEC L'ABATTEMENT PERSONNEL
DU REPRESENTANT **38**

CHAPITRE 2 : REPRESENTANT BENEFICIAIRE D'UN LEGS OU D'UNE ASSURANCE-VIE **43**

CHAPITRE 3 : REPRESENTATION ET TRANSMISSION A TITRE GRATUIT ENTRE VIFS **45**

TITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR 47

Annexe : articles 28, 33, 35 et 36 de la loi de finances pour 2010 (n° 2009-1673 du 30 décembre 2009)

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

TITRE 1 : DISPOSITIONS RELATIVES AUX SUCCESSIONS

CHAPITRE 1 : EXTENSION DU CHAMP D'APPLICATION DE L'EXONERATION DE DROITS DE MUTATION PAR DECES PREVUE A L'ARTICLE 796 DU CGI

Section 1 : Dispositif antérieur

1. Les 1° et 2° du I de l'article 796 exonèrent de droits de mutation par décès les successions des militaires des armées françaises et alliées, morts sous les drapeaux pendant la durée de la guerre, ainsi que les successions des militaires et anciens militaires morts de blessures reçues ou de maladies contractées pendant la guerre, dans les trois années suivant la cessation des hostilités.

2. L'application de ces dispositions a été étendue, dans certaines circonstances, aux militaires des armées françaises employés au maintien de l'ordre hors de métropole. Toutefois, cette extension ne s'applique que s'il existe un arrêté du ministre de la défense pris pour chaque circonstance, et après accord du ministre chargé du budget.

Ces dispositions ont ainsi été reconnues applicables aux militaires français qui ont trouvé la mort au Tchad, aux « soldats de la paix » français décédés au Liban et en ex-Yougoslavie (réponse ministérielle à la question écrite de M. Alain Marsaud, député de la Haute-Vienne, Journal officiel Assemblée nationale du 15 mai 1995, n° 22732, page 2487 - BOI 7 G-4-95) ainsi qu'aux militaires français tués lors de l'accident aérien survenu dans le Sinaï le 6 mai 2007 (décision ministérielle du 7 décembre 2007).

3. Le 3° du I de l'article 796 exonère d'impôt de mutation par décès les successions de toute personne ayant la nationalité française ou celle d'un pays allié dont le décès a été provoqué, soit au cours des hostilités, soit dans les trois années à compter de la cessation des hostilités, par « faits de guerre », suivant la définition qui en est donnée pour les réparations à accorder aux victimes civiles de la guerre. Les « faits de guerre », notion ancienne, se rattachent toujours à des opérations militaires conduites par les armées alliées ou ennemies.

4. Cette exonération a été appliquée aux personnes civiles de nationalité française, décédées dans le cadre de missions humanitaires effectuées en ex-Yougoslavie sous l'égide du Haut-Commissariat aux réfugiés (réponse ministérielle Marsaud du 15 mai 1995 précitée), sur présentation des éléments de fait établissant les circonstances du décès.

Il a également été admis que cette exonération s'applique aux militaires français qui ne pouvaient pas bénéficier des dispositions des 1° et 2° du I de l'article 796. Ainsi, cette exonération a été appliquée aux militaires décédés le 8 avril 1994 lors des événements insurrectionnels de Kigali et aux militaires décédés le 6 novembre 2004 lors des événements de Bouaké (décision ministérielle du 27 novembre 2006, BOI 7 G-1-07).

5. Le 8° du I de l'article 796 prévoit, par ailleurs, que sont exonérées d'impôt de mutation par décès les successions des sapeurs-pompiers professionnels ou volontaires décédés en opération de secours, cités à l'ordre de la Nation.

6. L'ensemble de ces exonérations ne concerne, toutefois, que les parts nettes recueillies par les ascendants, les descendants, ainsi que par les frères et sœurs ou leurs descendants.

7. Enfin, il est rappelé que ces exonérations ne dispensent pas du dépôt de la déclaration de succession.

Section 2 : Aménagement du dispositif

A. MILITAIRES DECEDES EN OPERATIONS EXTERIEURES (OPEX)

8. Afin de mieux prendre en compte les modalités contemporaines d'engagement des forces armées, l'article 28 de la loi de finances pour 2010, modifiant à cet effet l'article 796, étend l'exonération de droits de mutation par décès aux parts nettes recueillies par les ascendants, les descendants, les frères et sœurs ou leurs descendants des militaires décédés lors de leur participation à une opération extérieure ou, dans les trois années suivant la fin de celle-ci, des blessures reçues ou des maladies contractées pendant cette opération.

9. Il est précisé qu'une opération extérieure est une intervention occasionnelle ou temporaire des forces armées hors du territoire national, résultant d'une décision politique déclinée au niveau militaire par un ordre du chef d'état major des armées ou, le cas échéant, du directeur général de la gendarmerie nationale dans un cadre national, multinational ou sous mandat international. En revanche, lorsque l'envoi de forces sur un territoire étranger a pour unique objet la participation à un exercice, ce déploiement ne peut être qualifié d'opération extérieure.

10. En tout état de cause, l'exonération de droits de mutation par décès est subordonnée à la condition que la déclaration de succession soit accompagnée d'un certificat de l'autorité militaire constatant que la mort a été causée par une blessure reçue ou une maladie contractée pendant l'opération extérieure.

11. Ainsi, les services fiscaux doivent appliquer l'exonération précitée lorsque le certificat de l'autorité militaire est joint à la déclaration.

12. Entrée en vigueur : cet aménagement s'applique aux successions ouvertes depuis le 1^{er} janvier 2008. Ainsi, si la déclaration de succession a déjà été souscrite et le paiement effectué à raison de décès survenus depuis cette date, les héritiers devront présenter une réclamation pour obtenir la restitution des droits de mutation à titre gratuit acquittés, celle-ci pouvant être déposée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la publication de la loi, soit jusqu'au 31 décembre 2011 (livre des procédures fiscales, c de l'article 196-1).

B. POLICIERS, GENDARMES ET AGENTS DES DOUANES DECEDES DANS L'ACCOMPLISSEMENT DE LEUR MISSION ET CITES A L'ORDRE DE LA NATION

13. Afin de mieux prendre en compte les risques spécifiques encourus par certains agents de l'Etat dans le cadre de leurs missions, l'article 28 de la loi de finances pour 2010, complétant à cet effet l'article 796, étend l'exonération de droits de mutation par décès aux successions des gendarmes, policiers et agents des douanes décédés dans l'accomplissement de leur mission et, à ce titre, cités à l'ordre de la Nation.

14. Précision : il est admis que ces aménagements s'appliquent à l'ensemble des militaires décédés lors d'une mission intérieure de sécurité telle que le plan « Vigipirate » et non aux seuls gendarmes visés par le texte, sous réserve de la citation du défunt à l'ordre de la Nation².

CHAPITRE 2 : AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS APPLICABLES AU PACTE TONTINIER

Section 1 : Dispositif antérieur

15. L'article 754 A dispose que 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.

1. Cela étant, l'article précité prévoit que 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 €. Dans cette hypothèse, le transfert de propriété est en effet soumis aux droits de mutation à titre onéreux.

² Réponse ministérielle à la question écrite de M. Bruno Bourg-Broc, député de la Marne, Journal officiel Assemblée nationale du 26 janvier 2010, n° 69355, page 3968.

Section 2 : Aménagement du dispositif

17. L'article 33 de la loi de finances pour 2010 modifie l'article 754 A afin de permettre aux acquéreurs d'une habitation principale commune, dont la valeur est inférieure à 76 000 €, d'opter pour l'application des droits de mutation par décès.

18. Cet aménagement a pour objectif de mettre en cohérence le régime des pactes tontiniers avec les allègements de droits de mutation à titre gratuit résultant de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, dite « loi TEPA », notamment lorsque le bénéficiaire du pacte tontinier est une personne désormais exonérée de droits de mutation à titre gratuit (conjoint survivant, partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité, frères et sœurs vivant sous le même toit).

Exemple : deux partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) ont acquis, le 1^{er} février 2001, leur résidence principale commune pour une valeur de 75 000 €.

Le contrat d'acquisition contient une clause selon laquelle la part du premier décédé reviendra au survivant de telle sorte que le dernier vivant sera considéré comme seul propriétaire de la totalité de la résidence principale.

Le 2 février 2010, l'un des partenaires décède. Le partenaire survivant a désormais deux possibilités :

- acquitter les droits de mutation à titre onéreux
- ou opter pour l'application des droits de mutation à titre gratuit.

Dans la mesure où les transmissions par décès entre partenaires liés par un PACS sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit en application des dispositions de l'article 796-0 *bis*, le partenaire survivant a intérêt à opter pour les droits de mutation à titre gratuit.

TITRE 2 : DISPOSITIONS RELATIVES AUX DONATIONS

CHAPITRE 1 : RELEVEMENT SOUS CONDITION DE LA LIMITE D'AGE DU DONATEUR DANS LE CADRE DU DISPOSITIF D'EXONERATION DES DONS FAMILIAUX DE SOMMES D'ARGENT

Section 1 : Dispositif antérieur

19. L'article 790 G 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, 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, dans la limite d'un montant qui, actualisé chaque année, s'établit à 31 395 € pour l'année 2010.

20. L'article 790 G précité prévoit notamment que le bénéfice de l'application du dispositif d'exonération est réservé aux dons consentis par un donateur âgé de moins de soixante-cinq ans au jour de la transmission.

Section 2 : Aménagement du dispositif

21. L'article 35 de la loi de finances pour 2010, modifiant à cet effet l'article 790 G, porte la limite d'âge du donateur à quatre-vingts ans lorsque les dons sont consentis avec un « saut de génération », c'est-à-dire à un petit-enfant, à un arrière-petit-enfant ou, à défaut d'une telle descendance, à un petit-neveu ou une petite-nièce venant en représentation.

22. En revanche, la limite d'âge du donateur est maintenue à soixante-cinq ans pour les dons consentis à des enfants ou à des neveux ou des nièces.

CHAPITRE 2 : DROIT A RESTITUTION DES DROITS EN CAS DE RETOUR DES BIENS DANS LE PATRIMOINE DU DONATEUR EN EXECUTION D'UN DROIT DE RETOUR LEGAL OU CONVENTIONNEL

Section 1 : Dispositif antérieur

- 23.** Sur le plan du droit civil, 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.
- 24.** 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.
- 25.** Sur le plan fiscal, 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.
- 26.** 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 précités du code civil, les droits acquittés lors de la première donation sont imputés sur les droits dus lors de la seconde donation des mêmes biens.
- 27.** La nouvelle donation doit intervenir dans les cinq ans du retour des biens dans le patrimoine du donateur.
- 28.** Dans un arrêt du 4 décembre 2007, la Cour de cassation (Cass. com. n° 06.12.024 (n°1315 F-PB), DGI c/consorts Breton des Loys ; RJF 04/08, n° 523) a considéré que la restitution des droits acquittés lors d'une donation ne saurait être refusée en cas d'exercice du droit de retour conventionnel prévu par les articles 951 et 952 du code civil.

Section 2 : Aménagement du dispositif

- 29.** Reprenant dans la loi la jurisprudence de la Cour de cassation, l'article 36 de la loi de finances pour 2010, complétant à cet effet l'article 791 *ter* précité d'un second alinéa, permet, en cas de retour des biens au donateur en application des articles 738-2, 951 et 952 du code civil, de demander la restitution des droits de mutation à titre gratuit acquittés lors de la donation.
- 30.** La demande de restitution doit être effectuée dans le délai légal de réclamation à compter du décès du donataire.
- Ainsi, la demande en restitution devra être faite avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit le décès du donataire au service des finances publiques compétent.
- Lorsque les droits de mutation à titre gratuit sur lesquels porte la restitution ont été acquittés par le donataire, cette demande en restitution pourra être faite par les héritiers ou légataires et ceux-ci doivent faire figurer à l'actif brut de la succession du donataire une créance égale au montant de la demande en restitution.
- Lorsque les droits de mutation à titre gratuit sur lesquels porte la restitution ont été acquittés par le donateur, seul celui-ci pourra en demander la restitution.
- 31.** Enfin, ce droit à restitution s'applique aux donations résolues avant le 1^{er} janvier 2010, dès lors que le délai de réclamation n'est pas expiré.
- 32.** Exemple : M. X a fait le 23 décembre 2008 donation d'un appartement à son fils Z, en stipulant que l'appartement fera retour dans son patrimoine en cas de prédécès de son fils et de ses descendants. Les droits de donation sont acquittés par M. X.

M. Z décède sans postérité le 15 janvier 2010. Dès lors, la clause de retour conventionnel est appliquée.

M. X a donc jusqu'au 31 décembre 2012 pour demander la restitution des droits de mutation à titre gratuit acquittés au titre de la donation du 23 décembre 2008.

33. Remarque : le donateur peut avoir recours aux mécanismes d'imputation (premier alinéa de l'article 791 *ter*) et de restitution (second alinéa du même article) de manière combinée lorsque les biens ayant fait retour dans son patrimoine font l'objet d'une nouvelle donation avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit le décès du donataire (cf. paragraphe n° 30).

TITRE 3 : PRECISIONS DOCTRINALES RELATIVES A LA REPRESENTATION EN LIGNE COLLATERALE

34. Sur le plan civil, 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, afin d'assurer l'égalité entre les souches³. La représentation a lieu en ligne directe descendante et, en ligne collatérale, en faveur des descendants de frères ou sœurs du défunt.

Dès lors, ce mécanisme ne peut être invoqué en présence d'une seule souche (frère unique du défunt prédécédé)⁴.

35. La loi n° 2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités déjà citée a introduit en droit successoral la possibilité pour un héritier en ligne directe ou collatérale de renoncer à une succession et de se faire représenter par ses descendants. Cette loi a ainsi modifié l'article 754 du code civil afin de permettre la représentation des renonçants dans les successions dévolues en ligne collatérale, alors qu'auparavant seule la représentation du prédécédé ou de l'indigne était autorisée.

En conséquence, depuis le 1^{er} janvier 2007, la représentation de l'héritier renonçant en ligne collatérale est possible. Il en résulte que les neveux ou nièces du défunt peuvent représenter leur père ou leur mère renonçant dans la succession de leur oncle ou tante.

36. Sur le plan fiscal, 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 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 en ligne collatérale se partagent l'abattement personnel dont ce dernier aurait bénéficié.

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 15 697 € (montant actualisé au 1^{er} janvier 2010) prévu au IV de l'article 779, qu'ils se partagent.

37. Par ailleurs, l'article 82 de la loi de finances pour 2009 a modifié l'article 777, et plus précisément le tableau III de cet article, afin d'appliquer aux neveux et nièces venant à la succession en représentation de leur auteur prédécédé ou renonçant (frère ou sœur du défunt) le tarif applicable à leur auteur.

Il en résulte que les intéressés bénéficient désormais sur la part nette taxable qui leur échoit par représentation du tarif applicable entre frères et sœurs, soit, sur la base du tarif actualisé au 1^{er} janvier 2010, 35 % jusqu'à 24 069 € et 45 % au-delà (au lieu du tarif applicable aux parents jusqu'au 4^{ème} degré inclus, soit 55 % sur l'ensemble de la part taxable).

Cette nouvelle disposition s'inscrivant 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, il a été admis qu'elle s'applique pour les successions ouvertes depuis le 1^{er} janvier 2007⁵.

³ Souche : auteur commun à plusieurs personnes dans le droit des successions ; en cas de représentation, les représentants d'un même héritier prédécédé ou renonçant qui constituent la souche recueillent collectivement sa part.

⁴ Cf. réponse ministérielle du 26 janvier 2010 à la question écrite n° 54899 de M. Candelier, député du Nord. Il est rappelé toutefois qu'en ligne directe, la doctrine admet d'appliquer l'abattement relatif aux enfants à un petit-enfant appelé à la succession de son grand-père du fait du prédécès de son père, enfant unique (cf. documentation administrative 7 G 2421, n° 3).

⁵ Cf. BOI 7 G-1-09 du 10 juillet 2009, n°57.

CHAPITRE 1 : NON-CUMUL DE L'ABATTEMENT DU REPRESENTÉ AVEC L'ABATTEMENT PERSONNEL DU REPRESENTANT

1. L'article 8 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, dite « loi TEPA », a instauré un abattement personnel de 7 849 € (montant actualisé au 1^{er} janvier 2010) en faveur des successions recueillies par les neveux et nièces.

39. Cet abattement personnel s'applique uniquement lorsque l'héritier est appelé à la succession de son propre chef.

40. Par suite, il n'y a pas lieu de cumuler l'abattement ou la fraction de l'abattement du représenté profitant au représentant, avec l'abattement personnel du représentant. En effet, le mécanisme de la représentation est une fiction juridique qui permet d'appeler à la succession des personnes qui ne pourraient y venir de leur propre chef (réponse ministérielle à la question écrite de M. Jacques Le Nay, député du Morbihan, Journal officiel Assemblée nationale du 2 septembre 2008, n° 19400, page 7599).

41. A cet égard, il est précisé que l'abattement personnel du représentant ne peut être substitué à la fraction de l'abattement du représenté.

42. En revanche, dans l'hypothèse ou le partage de l'abattement du renonçant entre ses représentants aboutit à ce que chacun d'eux dispose d'un abattement inférieur à 1 570 euros, il y a lieu d'appliquer sur la part de chacun l'abattement de 1 570 euros prévu au IV de l'article 788 (cf. BOI 7 G-6-07 du 22 novembre 2007, n° 30).

CHAPITRE 2 : REPRESENTANT BENEFICIAIRE D'UN LEGS OU D'UNE ASSURANCE-VIE

43. Lorsque les neveux ou nièces venant par représentation à la succession de leur oncle ou de leur tante sont également bénéficiaires d'un contrat d'assurance-vie souscrit par le défunt ou sont légataires, à titre universel ou particulier, du défunt, il convient de procéder à une double liquidation des droits de mutation à titre gratuit, les neveux et nièces étant, d'une part, appelés en leur qualité de successibles par représentation de leur auteur, frère ou sœur du défunt, prédécédé ou renonçant et, d'autre part, pris en leur qualité de bénéficiaires directs et personnels du contrat d'assurance vie ou du legs.

Ils bénéficient donc, d'une part, de l'abattement du représenté prévu au IV de l'article 779 et de la taxation de 35 % et 45 % sur leur part dans l'actif successoral et, d'autre part, de l'abattement personnel prévu au V de l'article 779 et du taux de 55 % sur les sommes perçues au titre de l'assurance-vie souscrite par le défunt à leur profit ou sur les biens reçus en vertu des legs (réponses ministérielles aux questions écrites de M. Jacques Le Nay, député du Morbihan, Journal officiel Assemblée nationale du 23 février 2010, n° 58271, page 2047, et n° 59852, page 2052).

44. Enfin, en présence d'un représentant bénéficiaire d'un contrat d'assurance-vie ou d'un legs, la fraction d'abattement du représenté non utilisée sur la part successorale ne peut être imputée sur les sommes reçues en vertu du contrat d'assurance-vie ou des biens reçus en vertu du legs.

CHAPITRE 3 : REPRESENTATION ET TRANSMISSION A TITRE GRATUIT ENTRE VIFS

45. En droit civil, le mécanisme de la représentation en ligne collatérale ne peut pas être invoqué lorsque l'acte de mutation est une donation simple ou une donation-partage. En effet, dans cette situation, les donataires viennent à la mutation de leur propre chef.

Il est cependant rappelé qu'en ligne directe, le droit fiscal prévoit une représentation en cas de donation aux descendants d'enfants décédés du donateur (cf. I de l'article 779). Une disposition similaire est prévue pour les descendants des petits-enfants décédés du donateur (cf. article 790 B). Il est en outre admis que ces dispositions s'appliquent même en présence d'une souche unique.

46. En ligne collatérale, les dispositions de l'article 790 G, également autonomes par rapport au droit civil, prévoient qu'à défaut de descendance en ligne directe, un petit-neveu ou une petite-nièce peut bénéficier du don lorsque son père ou sa mère, neveu ou nièce du donateur, est décédé. Ces dispositions s'appliquent uniquement en présence de plusieurs souches.

TITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR

47. Sauf précisions contraires dans le corps de la présente instruction (cf. notamment n° 12), l'ensemble de ces dispositions s'appliquent aux successions ouvertes ou aux donations consenties, selon le cas, à compter du 1^{er} janvier 2010.

BOI liés : 7 G-5-07, 7 G-6-07, 7 G-7-07 et 7 G-7-09.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe**Articles 28, 33, 35 et 36 de la loi de finances pour 2010
(n° 2009-1673 du 30 décembre 2009)**Article 28

I. - L'article 796 du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Après le 2° du I, il est inséré un 2° bis ainsi rédigé :

« 2° bis Des militaires décédés lors de leur participation à une opération extérieure ou, dans les trois années suivant la fin de celle-ci, des blessures reçues ou des maladies contractées pendant cette opération ; »

2° Le I est complété par un 9° et un 10° ainsi rédigés :

« 9° Des policiers et des gendarmes décédés dans l'accomplissement de leur mission, cités à l'ordre de la Nation ;

« 10° Des agents des douanes décédés dans l'accomplissement de leur mission, cités à l'ordre de la Nation. » ;

3° Au 1° du III, la référence : « et 2° » est remplacée par les références : « , 2° et 2° bis » et les mots : « la guerre » sont remplacés par les mots : « , selon le cas, la guerre ou l'opération extérieure ».

II. - Les 1° et 3° du I s'appliquent aux successions ouvertes à compter du 1er janvier 2008.

Article 33

Le second alinéa de l'article 754 A du code général des impôts est complété par les mots : « , sauf si le bénéficiaire opte pour l'application des droits de mutation par décès ».

Article 35

Au 1° du I de l'article 790 G du code général des impôts, les mots : « soixante-cinq ans » sont remplacés par les mots : « quatre-vingts ans, ou de moins de soixante-cinq ans lorsqu'il consent le don à un enfant ou à un neveu ou une nièce, ».

Article 36

L'article 791 ter du code général des impôts est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Nonobstant les dispositions prévues au premier alinéa, en cas de retour des biens au donateur en application des articles 738-2, 951 et 952 du code civil, ce retour ouvre droit, dans le délai légal de réclamation à compter du décès du donataire, à restitution des droits de mutation à titre gratuit acquittés lors de la donation résolue. ».