

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

7 G-6-05

N° 175 du 24 OCTOBRE 2005

MUTATIONS A TITRE GRATUIT – SUCCESSIONS – TARIF ET LIQUIDATION DES DROITS – ABATTEMENT SUR LA PART NETTE REVENANT A CHAQUE AYANT DROIT – DONATIONS – TARIF ET LIQUIDATION DES DROITS – REDUCTIONS SUR LES DROITS.

(C.G.I., art.779, 775 ter, 788)

NOR : BUD F 05 10030 J

Bureau B 2

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 14 de la loi de finances pour 2005 a institué un abattement global de 50 000 € sur l'actif net successoral recueilli soit par les enfants ou les ascendants du défunt et le conjoint survivant soit exclusivement par le conjoint survivant.

Ce même article relève le montant de certains abattements personnels. Par ailleurs, l'article 16 de la même loi proroge jusqu'au 31 décembre 2005 la réduction de droits de 50% applicable aux donations consenties en pleine propriété quel que soit l'âge du donateur.

La présente instruction précise les conditions d'application de ces dispositions.



SOMMAIRE

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

Section 1 : Institution d'un abattement global de 50 000 € sur les successions en ligne directe et au profit du conjoint survivant

A. Bénéficiaires	3
B. Modalités d'application	6
I. Répartition de l'abattement entre les bénéficiaires	6
II. Application de l'abattement global	9
III. Ordre d'imputation des différents abattements	16
VI. Report de la fraction d'abattement global non utilisée par un bénéficiaire	18

Section 2 : Relèvement de certains abattements personnels

A. Abattements applicables en ligne directe et en faveur des personnes handicapées	20
B. Abattement applicable à certaines successions entre frères et sœurs	23

Section 3 : Réduction sur les droits de donations	24
--	-----------

Les articles cités dans la présente instruction appartiennent, sauf indication contraire, au code général des impôts.

Section 1 : Institution d'un abattement global de 50 000 € sur les successions en ligne directe et au profit du conjoint survivant.

1. Le nouvel article 775 ter instaure un abattement global de 50 000 € sur l'actif net successoral recueilli soit par les enfants vivants ou représentés ou les ascendants du défunt et, le cas échéant, le conjoint survivant, soit exclusivement par le conjoint survivant, pour les successions ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2005.

2. Cet abattement se répartit entre les bénéficiaires précités au prorata de leurs droits dans la succession. Il s'impute sur la part de chaque héritier déterminée après application des abattements mentionnés au I de l'article 779. La fraction de l'abattement de 50 000 € non utilisée par un bénéficiaire est répartie entre les autres bénéficiaires au prorata de leurs droits dans la succession.

A. Bénéficiaires

3. L'abattement de 50 000 € s'applique à l'actif net successoral recueilli soit par les enfants vivants ou représentés et, le cas échéant, le conjoint survivant, soit par les ascendants du défunt et, le cas échéant, le conjoint survivant, soit exclusivement par le conjoint survivant.

4. La circonstance que des personnes autres que les enfants, le conjoint survivant ou les ascendants - légataires notamment – soient appelés à la succession n'est pas de nature à priver les héritiers en ligne directe ou le conjoint survivant de l'application de l'abattement global de 50 000 € sur l'actif net successoral qu'ils recueillent.

5. En effet, le bénéfice de la mesure n'est pas soumis à une condition d'attribution exclusive des biens du défunt aux héritiers en ligne directe ou au conjoint survivant. Dans cette hypothèse, l'abattement global se répartira uniquement entre les enfants, les ascendants du défunt ou le conjoint survivant.

B. Modalités d'application

I. Répartition de l'abattement entre les bénéficiaires.

6. L'article 775 ter prévoit que l'abattement global de 50 000 € s'applique sur l'actif net successoral.

7. En outre, l'article 788 – I nouveau dispose que l'abattement se répartit entre les bénéficiaires au prorata de leurs droits dans la succession.

8. Par conséquent, pour déterminer la fraction de l'abattement global à laquelle peut prétendre un bénéficiaire, il convient de prendre en compte les droits que la loi lui accorde dans la succession. Ainsi, la répartition de l'abattement global ne tient donc pas compte des libéralités, le cas échéant, reçues antérieurement par un ou des héritiers, mais de la seule vocation successorale légale des bénéficiaires. A cet égard, à défaut d'option, le droit légal du conjoint survivant est réputé exercé sur la totalité en usufruit.

II. Application de l'abattement global.

9. L'article 775 ter prévoit que l'abattement global de 50 000 € s'applique sur l'actif net successoral.

10. L'actif net s'entend de l'ensemble des biens du défunt transmis par décès aux enfants, aux ascendants ou au conjoint survivant, sous déduction du passif y afférent et des legs.

11. Cependant l'abattement global bénéficie aux personnes désignées ci-dessus sur les biens qu'elles reçoivent aussi bien par voie de dévolution légale que par voie de legs.

12. En revanche, ne font pas partie de l'actif net successoral, sur lequel l'abattement peut être effectué, les biens reçus par voie de donation antérieure et qui n'ont pas été taxés préalablement à la liquidation de la succession.

13. De même, ne font pas partie de l'actif net successoral :

- les sommes reçues en vertu de contrats d'assurance-vie dès lors que, nonobstant les dispositions de l'article 757 B, elles sont versées lors du décès de l'assuré sans pour autant faire partie de sa succession (Code des assurances, article L. 132-12).
- les biens recueillis en vertu d'une clause d'accroissement (tontine) dès lors que, nonobstant les dispositions de l'article 754 A, le survivant au contrat contenant cette clause est réputé être seul propriétaire de la totalité du bien.

III. Imputation des différents abattements.

14. Le I de l'article 788 précise que l'abattement global s'impute sur la part de chaque héritier déterminée après application des abattements mentionnés au I de l'article 779.

Dès lors, l'abattement global s'impute sur la part de chaque héritier bénéficiaire après application des abattements personnels de 50 000 € pour les héritiers en ligne directe (cf. infra section 2) ou 76 000 € pour le conjoint survivant.

15. S'agissant de l'abattement applicable aux personnes handicapées (Art. 779 – II), celui-ci s'impute après l'abattement global dès lors que le texte ne vise que les abattements visés au I de l'article 779.

IV. Report de la fraction d'abattement global non utilisée par un bénéficiaire.

16. Le I de l'article 788 prévoit que la fraction de l'abattement global non utilisée par un ou plusieurs bénéficiaires est répartie entre les autres bénéficiaires au prorata de leurs droits dans la succession.

17. Ainsi, le solde d'abattement global non utilisé par un ou plusieurs bénéficiaires est réparti entre chacun des autres bénéficiaires à proportion de leurs droits dans la succession défini dans les conditions ci-dessus (cf. supra, n°8), sans tenir compte bien entendu de la part de la vocation successorale de celui qui n'a pas totalement épuisé l'abattement.

Ce report du solde de l'abattement global sur la part taxable des autres bénéficiaires s'exerce jusqu'à épuisement total du solde.

Section 2 : Relèvement de certains abattements personnels.

A. Abattements applicables en ligne directe et en faveur des personnes handicapées.

18. Un abattement de 46 000 € s'applique actuellement sur la part de chacun des ascendants et sur la part de chacun des enfants, vivants ou représentés, pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit (Art.779 – I.b)

19. Par ailleurs, tout héritier, légataire ou donataire, incapable de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise, bénéficie d'un abattement spécifique de 46 000 € cumulable avec l'abattement en ligne directe pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit (Art.779 – II).

Ces abattements ont été portés à 50 000 € par l'article 14 de la loi de finances pour 2005 pour les mutations à titre gratuit réalisées à compter du 1er janvier 2005.

20. Ainsi, les personnes ayant consenti une donation depuis moins de dix ans au 1er janvier 2005 peuvent, sans attendre l'expiration du délai de dix ans visé à l'article 784, consentir en franchise d'impôt une nouvelle donation à un même bénéficiaire à hauteur du complément d'abattement résultant de la revalorisation.

B. Abattement applicable à certaines successions entre frères et sœurs.

21. Actuellement pour la perception des droits de mutation par décès, il est effectué un abattement de 15 000 euros sur la part de chaque frère ou sœur, célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps, à la double condition qu'il soit, au moment de l'ouverture de la succession, âgé de plus de 50 ans ou atteint d'une infirmité le mettant dans l'impossibilité de subvenir par son travail aux nécessités de l'existence et qu'il ait été constamment domicilié avec le défunt pendant les cinq années ayant précédé le décès.

Cet abattement spécifique a été porté à 57 000 euros pour les successions ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2005 (Art. 788 – II) .

Les conditions d'application de cet abattement sont inchangées.

Section 3 : Réduction sur les droits de donations.

22. En application des dispositions de l'article 790, les donations bénéficient d'une réduction de droit dont le taux varie selon l'âge du donateur.

L'article 17 de la loi de finances pour 2004 (n°2004-1311 du 30 décembre 2003) a institué une réduction de droit de 50%, quel que soit l'âge du donateur, en faveur des donations consenties en pleine propriété entre le 25 septembre 2003 et le 30 juin 2005.

L'article 16 de la loi de finances pour 2005 a prolongé ce dispositif jusqu'au 31 décembre 2005.

DB liée 7 G 2 4 2 , 7 G 3 1 4

La Directrice de la législation fiscale
Marie-Christine Lepetit



Annexe

Abattement global de 50 000 euros sur les successions en ligne directe et au profit du conjoint survivant

Exemple 1

M et Mme Y sont mariés sous le régime de la séparation de biens.

M Y décède laissant son épouse âgée de 70 ans et deux enfants (A et B) issus de leur union et des biens pour une valeur de 600 000 €.

L'actif successoral au sens de l'article 775 ter est égal à 600 000 €.

Le conjoint survivant opte pour l'usufruit, lequel est évalué à 40% de l'actif net successoral (en application du barème de l'article 669 du code général des impôts) soit 240 000 €.

A et B recueillent la nue-propriété, d'une valeur de 360 000 € (600 000 – 240 000), soit 180 000 € chacun.

Première étape : Imputation de l'abattement personnel revenant à chacun des héritiers

- Part taxable du conjoint survivant après imputation de l'abattement personnel de 76 000 € = 164 000 €
- Part taxable de chacun des enfants après imputation de l'abattement personnel de 50 000 € = 130 000 €

Deuxième étape : Répartition de l'abattement global de 50 000 €

- Fraction de l'abattement global revenant au conjoint survivant : $(50\,000 \times 40\%) = 20\,000\ €$
- Fraction de l'abattement global revenant à chacun des enfants : $(50\,000 - 20\,000) / 2 = 15\,000\ €$

Troisième étape : Imputation de l'abattement global et application du tarif

- Pour le conjoint survivant

Après imputation de l'abattement personnel, sa part taxable s'élève à 164 000 € sur laquelle est imputée la fraction de l'abattement global lui revenant soit 20 000 €.

Ainsi, la part taxable du conjoint survivant s'élève à 144 000 € après imputation de la fraction de l'abattement global.

Le montant des droits dus par le conjoint survivant s'élève à 26 170 €.

- Pour chacun des enfants

Après imputation de l'abattement personnel, la part taxable de chaque enfant s'élève à 130 000 € sur laquelle est imputée la fraction de l'abattement global lui revenant soit 15 000 €.

Ainsi, la part taxable de chaque enfant s'élève à 115 000 € après imputation de la fraction de l'abattement global.

Le montant des droits dus par chacun des enfants s'élève à 21 300 €.

Exemple 2

M et Mme Y sont mariés sous le régime de la séparation de biens.

M Y décède laissant son épouse âgée de 92 ans et deux enfants (A et B) issus de leur union.

L'actif net successoral s'élève à 800 000 €.

Le conjoint survivant opte pour l'usufruit, lequel est évalué à 10% de l'actif net successoral soit 80 000 € en application du barème de l'article 669.

A et B recueillent la nue-propriété d'une valeur de 720 000 €, soit 360 000 € chacun.

Première étape : Imputation de l'abattement personnel revenant à chacun des héritiers

- Part taxable du conjoint survivant après imputation de l'abattement personnel de 76 000 € = 4 000 €
- Part taxable de chacun des enfants après imputation de l'abattement personnel de 50 000 € = 310 000 €

Deuxième étape : Répartition de l'abattement global de 50 000 €

- Fraction de l'abattement global revenant au conjoint survivant = 5 000 € (50 000 x 10%)
- Fraction de l'abattement global revenant à chacun des enfants = 22 500 € (50 000 – 5 000) / 2

Troisième étape : Imputation de l'abattement global et application du tarif

- Pour le conjoint survivant

Après imputation de l'abattement personnel, sa part taxable s'élève à 4 000 € sur laquelle est imputée la fraction de l'abattement global lui revenant soit 5 000 €.

Ainsi, aucun droit n'est dû par le conjoint survivant.

En outre, la fraction de l'abattement non utilisée soit 1 000 € est répartie entre les autres bénéficiaires de l'abattement c'est-à-dire les deux enfants au prorata de leurs droits dans la succession soit 500 € pour chacun des enfants.

- Pour chacun des enfants

Après imputation de l'abattement personnel, la part taxable de chaque enfant s'élève à 310 000 € sur laquelle est imputée la fraction de l'abattement global lui revenant soit 22 500 € + 500 € (fraction du solde de l'abattement global non utilisé par le conjoint survivant).

Ainsi, la part taxable de chaque enfant s'élève à 287 000 € après imputation de la fraction de l'abattement global.

Le montant des droits dus par chacun des enfants s'élève à 55 700 €.

Exemple 3

M Y décède en 2005 laissant à ses deux enfants (A et B) des biens pour une valeur de 600 000 €.

A a bénéficié d'une donation en avancement d'hoirie d'un montant de 20 000 € en 2003, qui a par ailleurs déjà été déclarée à l'administration fiscale.

L'actif net successoral au sens de l'article 775 ter est égal à 600 000 €.

En effet, la donation antérieure ne fait pas partie de l'actif net successoral.

En vertu des droits légaux, la part revenant à chaque enfant dans cet actif est de 50 % soit 300 000 €.

Première étape : Imputation de l'abattement personnel revenant à chacun des héritiers

- Part taxable de A compte tenu de l'application de l'article 784, après imputation de l'abattement personnel restant, de 30 000 € (290 000 €) – 30 000 = 260 000 €
- Part taxable de B après imputation de l'abattement personnel de 50 000 € (310 000 – 50 000) = 260 000 €

Deuxième étape : Répartition de l'abattement global de 50 000 €

- Fraction de l'abattement global revenant à chacun des enfants = 25 000 € (50 000 * 50%)

Troisième étape : Imputation de l'abattement global et application du tarif

- Pour A

Après imputation de l'abattement personnel, la part taxable de A s'élève à 260 000 € sur laquelle est imputée la fraction de l'abattement global lui revenant soit 25 000 €.

Ainsi, la part taxable de chaque A s'élève à 235 000 € après imputation de la fraction de l'abattement global.

- Pour B

Après imputation de l'abattement personnel, la part taxable de B s'élève à 260 000 € sur laquelle est imputée la fraction de l'abattement global lui revenant soit 25 000 €.

Ainsi, la part taxable de chaque B s'élève à 235 000 € après imputation de la fraction de l'abattement global.

Exemple 4

Mme Y décède laissant pour lui succéder deux enfants (A et B) et des biens pour une valeur de 600 000 €.

Aux termes d'un testament, B bénéficie d'un legs à titre universel correspondant à 10% de la succession.

Cela étant, la loi lui accorde une vocation successorale sur la moitié de la succession.

En conséquence l'abattement global se répartira de la manière suivante :

- Pour A, la fraction de l'abattement global lui revenant s'élève à 25 000 € (50 000 * 50%).
- Pour B, la fraction de l'abattement global lui revenant s'élève également à 25 000 € (50 000 * 50%).

Première étape : Imputation de l'abattement personnel revenant à chacun des héritiers

- Part taxable de A après imputation de l'abattement personnel (270 000 – 50 000) = 220 000 €
- Part taxable de B après imputation de l'abattement personnel (270 000 + 60 000) – 50 000 = 280 000 €

Deuxième étape : Imputation de l'abattement global et application du tarif

- Pour A

Après imputation de l'abattement personnel, la part taxable de A s'élève à 220 000 € sur laquelle est imputée la fraction de l'abattement global lui revenant soit 25 000 €.

Ainsi, la part taxable de chaque A s'élève à 195 000 € après imputation de la fraction de l'abattement global.

- Pour B

Après imputation de l'abattement personnel, la part taxable de B s'élève à 280 000 € sur laquelle est imputée la fraction de l'abattement global lui revenant soit 25 000 €.

Ainsi, la part taxable de chaque B s'élève à 255 000 € après imputation de la fraction de l'abattement global.