RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-40-10-20-20160530
Date de publication : 30/05/2016

ENR - Mutations à titre gratuit - Successions - Assiette - Évaluation des biens meubles corporels

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles
Titre 1 : Successions
Chapitre 4 : Assiette
Section 1 : Évaluation des biens transmis
Sous-section 2 : Évaluation des biens meubles corporels

Sommaire :

I. Meubles meublants
A. Définition
B. Cas particulier : objets d'art et de collection
C. Évaluation
1. Vente publique
2. Inventaire
a. Principes de validité
b. Inventaire non conforme aux dispositions de l'article 789 du code civil
3. Déclaration estimative (minimum de 5 %)
a. Principes
b. Mode de calcul du forfait de 5 %
c. Preuve contraire
II. Autres biens meubles corporels
III. Bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection

I. Meubles meublants

A. Définition

1

En application de l'article 534 du code civil, les meubles meublants comprennent les meubles destinés à l'usage et à l'ornement des appartements comme les tapisseries, lits, sièges, glaces, pendules, tables, porcelaines et autres objets de cette nature. Les tableaux et les statues qui font

partie des meubles d'un appartement, y sont aussi compris, mais non les collections de tableaux qui peuvent être dans les galeries ou pièces particulières.

Remarque : Il faut, bien entendu, comprendre l'ensemble des immeubles servant à l'habitation y compris les maisons individuelles.

B. Cas particulier : objets d'art et de collection

10

Le jugement qui applique, pour qualifier un tableau de maître de meuble meublant, l'article 534 du code civil auquel le 3° du I de l'article 764 du code général des impôts (CGI) renvoie en citant cette catégorie de biens sans en donner une définition spéciale fait une exacte application de la loi (Cass. com., arrêt du 17 octobre 1995, n° 94-10196).

En l'espèce, la question à trancher par la Cour de cassation était de savoir si un tableau de maître devait être rangé dans la catégorie des meubles meublants visée par le 3° du I de l'article 764 du CGI, écartée en l'occurrence par le service (remise en cause du forfait de 5 %), ou bien dans celle des objets d'art ou de collection visée par le II de l'article 764 du CGI.

Pour qualifier le bien incriminé, la Haute Juridiction, sans prendre en considération la notoriété de l'auteur du tableau, s'est exclusivement référée à l'article 534 du code civil, aux termes duquel « les mots de meubles meublants ne comprennent que les meubles destinés à l'usage et à l'ornement des appartements… Les tableaux et les statues qui font partie du meuble d'un appartement y sont aussi compris, mais non les collections de tableaux qui peuvent être dans les galeries et pièces particulières... ».

Constatant qu'il n'était pas prétendu par le service que le de cujus ait possédé une collection de tableaux ou que le tableau litigieux n'ait pas orné son appartement, la Cour Suprême a entériné, en application du critère de destination du bien retenu par l'article 534 du code civil, la qualification de meuble meublant.

20

A la lumière de cette jurisprudence, il apparaît que, pour la détermination du régime d'évaluation des tableaux, deux catégories doivent être distinguées :

- les tableaux ayant le caractère de meubles meublants, qui relèvent des règles prévues par le I de l'article 764 du CGI ;

- les tableaux ayant le caractère d'objets d'art ou de collection. Il s'agit des tableaux :

- faisant partie d'une collection du *de cujus* et exposés dans une galerie ou une pièce particulière d'un appartement,

- ou encore dont la nature correspond à la rubrique 97-01 du tarif extérieur commun utilisé pour l'assiette de la taxe forfaitaire sur les objets et métaux précieux (« tableaux... faits entièrement à la main, c'est-à-dire des productions d'artistes peintres qu'elles soient anciennes ou modernes ») et qui, non visés par l'article 534 du code civil, ne sont destinés ni à orner un appartement (meubles meublants) ni à être exposés (tableaux de collection). Entrent par exemple dans cette catégorie les tableaux conservés dans un coffre, ou simplement entreposés dans un appartement ou tout autre

local.

Ces tableaux sont soumis aux dispositions du II de l'article 764 du CGI. Cela étant, il est rappelé que chacune des bases légales d'évaluation de l'article 764 du CGI, et plus spécialement le forfait de 5 % prévu par le 3° du I de l'article 764 du CGI, est susceptible de céder devant la preuve contraire, celle-ci pouvant être fournie, soit par le redevable, soit par l'administration, dans les formes compatibles avec la procédure écrite. En particulier, le fait que les tableaux de maître constituent des meubles meublants ne signifie pas pour autant qu'ils sont nécessairement inclus dans le forfait de 5 %.

Si l'administration apporte la preuve que la valeur des meubles meublants, y compris les tableaux, dépasse le chiffre du forfait de 5 %, elle peut écarter ce dernier (Cass. com., arrêt du 3 mai 1995, n° 92-21836).

Pour apporter la preuve contraire prévue à l'article 764 du CGI, peuvent notamment être utilisés à titre de présomptions :

- les énonciations de polices d'assurances ;

- les estimations contenues dans un inventaire, même s'il est irrégulier au regard des prescriptions de forme de l'article 789 du code civil ;

- le prix d'acquisition à une date rapprochée de celle du décès (cependant, pour les ventes amiables, cf. I-C-3-c § 110) ;

- la cote des œuvres les plus connues telle qu'elle ressort d'ouvrages ou de revues spécialisées (Gazette de l'Hôtel Drouot, etc.).

C. Évaluation

30

Le I de l'article 764 du CGI prévoit, pour l'imposition des meubles meublants, plusieurs modes d'évaluation qui sont, dans l'ordre de préférence :

- la vente publique ;

- l'inventaire établi dans les formes prescrites par l'article 789 du code civil ;

- la déclaration estimative des parties, qui ne peut être inférieure à 5 % de l'ensemble des autres biens héréditaires.

Les différentes bases légales d'évaluation s'appliquent par exclusion dans l'ordre de la loi, l'existence d'une vente publique exclut l'estimation contenue dans un inventaire et le forfait de 5 %. Il en est de même de l'inventaire vis-à-vis de ce forfait.

Lorsqu'une partie seulement des meubles meublants a fait l'objet d'une vente publique, le prix de celle-ci constitue la base d'évaluation pour les biens vendus ; pour le surplus, il y a lieu de retenir l'estimation de l'inventaire. S'il n'en a pas été dressé, les redevables sont tenus de produire une déclaration estimative telle que la valeur de l'ensemble des meubles meublants ne soit pas inférieure au forfait de 5 %.

1. Vente publique

40

La valeur de la propriété des meubles meublants est déterminée, sauf preuve contraire, par le prix exprimé dans les actes de vente lorsque cette vente a lieu publiquement dans les deux ans du décès (CGI, art. 764, I-1°).

Seul peut donc être retenu le prix exprimé dans une vente réalisée avec publicité et concurrence par un officier public ou ministériel.

Le prix à retenir est le prix net de la vente, déduction faite des frais exposés pour y parvenir, qu'il s'agisse des frais légaux ou des frais facultatifs reconnus indispensables, s'il n'y a pas fraude et s'ils sont justifiés.

Ces dispositions s'appliquent même en cas de vente partielle des meubles meublants, le surplus étant évalué d'après les autres modes d'évaluation, après ventilation, le cas échéant.

2. Inventaire

a. Principes de validité

50

À défaut de vente publique, la valeur des meubles meublants est déterminée par l'estimation contenue dans les inventaires, dressés dans les formes prescrites par l'article 789 du code civil et dans les cinq ans du décès (CGI, art. 764, I-2°).

Pour répondre aux conditions de l'article 789 du code civil, l'inventaire doit reproduire les mentions prévues à cet article, être dressé par un notaire et être clos. Il doit aussi porter sur tous les objets mobiliers présents dans l'appartement tels que papiers et titres actifs ou passifs.

Les énonciations des autres actes estimatifs, tels que les partages ou les actes de délivrance de legs, ne peuvent être retenues.

L'administration peut, en outre, critiquer l'évaluation résultant d'un inventaire en apportant la preuve contraire.

b. Inventaire non conforme aux dispositions de l'article 789 du code civil

60

Dès lors qu'un inventaire ne répond pas aux prescriptions de l'article 789 du code civil, il ne peut servir de base légale d'évaluation des meubles meublants. Tel serait le cas, notamment, d'un inventaire qui se limiterait aux seuls biens de cette nature et ne porterait pas sur l'ensemble des biens du défunt ou qui ne comporterait pas le serment des parties.

Par ailleurs, conformément à l'article 943 de l'ancien code de procédure civile (auquel l'article 764 du CGI se référait à l'époque), le notaire chargé d'établir la valeur des biens mobiliers de la succession doit décrire et estimer ceux-ci sur les lieux où l'inventaire en est fait. Il résulte de la combinaison des 2° et 3° de l'article précité que la présence du notaire sur ces lieux est indispensable à la validité de l'inventaire (Cass. com., arrêt du 22 novembre 1988, n° 87-15612).

Remarque : Contrairement à ce que soutenaient les redevables, un inventaire effectué en l'étude d'un notaire sur déclaration sous serment d'un mandataire des héritiers ne saurait être admis comme la base légale d'évaluation prévue au 2° du I de l'article 764 du CGI.

70

Lorsqu'il est établi que l'inventaire, dressé après décès, des meubles meublants dépendant d'une succession, comporte des omissions et des sous-évaluations, c'est à bon droit que, pour leur évaluation en matière de droits de mutation par décès, l'administration écarte cet inventaire pour faire application du forfait légal de 5 % (Cass. com., arrêt du 8 février 2000, n° 97-19000).

Dans l'espèce jugée, les héritiers avaient mentionné dans la déclaration de succession les meubles meublants pour la valeur résultant d'un inventaire dressé après le décès. Or, si le I de l'article 764 du CGI regardait l'estimation contenue dans un inventaire dressé dans les formes prescrites par l'article 943 de l'ancien code de procédure civile (auquel l'article 764 du CGI se référait à l'époque) comme une des bases légales d'évaluation de tels biens, il réservait toutefois expressément la preuve contraire. Au cas particulier, il ressortait d'un précédent inventaire, dressé quatre ans avant le décès, que certains biens, en l'occurrence, des meubles anciens, ainsi que des tableaux et objets d'art qui ne pouvaient être regardés comme faisant partie d'une collection au sens de l'article 534 du code civil (rappr. Cass. com., arrêt du 17 octobre 1995, n° 94-10196) avaient été omis ou sous-évalués dans l'inventaire ultérieur adopté par les héritiers pour déclarer les meubles meublants.

3. Déclaration estimative (minimum de 5 %)

a. Principes

80

À défaut de vente publique ou d'inventaire répondant aux conditions des **I-C-1 et 2 § 40 à 70**, la valeur imposable des meubles meublants est déterminée par la déclaration détaillée et estimative des parties ; mais, sans que l'administration ait à justifier l'existence de meubles meublants, elle ne peut être inférieure à 5 % de la valeur des autres biens de la succession, la preuve contraire étant réservée (CGI, art. 764, I-3°).

Ce forfait a donc le caractère d'une double présomption d'existence et d'évaluation des meubles meublants. Il est ajouté d'office aux successions qui ne mentionnent pas de meubles meublants si la preuve contraire n'est pas apportée.

En principe, l'application du forfait ne dispense pas les héritiers, donataires ou légataires, de souscrire la déclaration détaillée et estimative des meubles, et c'est seulement dans l'hypothèse où ils estiment devoir, au moyen d'une mention expresse insérée dans le corps de la déclaration, s'en tenir sous leur responsabilité, au forfait, qu'il n'est pas insisté pour la production du détail estimatif des meubles.

b. Mode de calcul du forfait de 5 %

90

Le forfait se calcule sur l'ensemble des valeurs mobilières, autres que les meubles meublants, et immobilières imposables en France (sur ce point, il convient de se reporter au BOI-ENR-DMTG-10-10-30) composant l'actif successoral et avant déduction du passif.

Il y a lieu de comprendre dans cet actif :

- les biens soumis au retour légal (BOI-ENR-DMTG-10-10-10-10 au I-B § 20) ;

- les biens appartenant pour l'usufruit au défunt et entrant dans le champ d'application de l'article 751 du CGI (BOI-ENR-DMTG-10-10-40-10).

En revanche, il n'est pas tenu compte, pour la détermination du forfait :

- des rapports de dons en avancement d'hoirie ;

- des récompenses dues par le *de cujus* qui s'imputent sur les biens communs ;

- des biens exonérés de droits soit totalement, soit, en cas d'exonération partielle, à concurrence de la partie exonérée. En revanche, cette exclusion ne s'applique pas aux biens légués à un organisme bénéficiant d'une exonération de droits de succession, sauf, bien entendu, si les biens en cause étaient eux-mêmes exonérés en tant que tels.

100

Cas d'un défunt marié sous un régime de la communauté.

Le forfait de 5 % se calcule sur l'actif brut avant déduction du passif. La masse sur laquelle le forfait de 5 % se calcule doit donc comprendre :

- ses biens propres ;

- son excédent de reprises ;

- la part réelle du défunt dans l'actif brut de communauté (calculée normalement en tenant compte des excédents de reprises et de récompenses de chacun des époux, à l'exception du passif commun), donc après imputation des récompenses dues par le défunt à la communauté.

En effet, les récompenses dues par le *de cujus* et qui sont réunies pour les besoins de la liquidation de la masse commune, s'éteignent par confusion à concurrence de la part du *de cujus* dans la communauté ; elles constituent non un actif réel de la succession, mais une valeur purement fictive. On ne saurait en faire état dans la masse sur laquelle doit être calculé le forfait légal.

Il en résulte les conséquences qui suivent.

Si l'excédent de récompenses dues par le défunt est inférieur à sa part dans le boni de communauté.

Il est fait compensation entre la part du défunt dans l'actif brut de communauté et sa dette en faveur de la communauté, c'est-à-dire l'excédent de récompenses qu'il doit.

Ce qui subsiste de sa part d'actif brut de communauté vient s'ajouter à la valeur des biens propres du défunt pour déterminer l'assiette du forfait de 5 %.

Exemple :

Valeur des biens communs : 250 000 €.

Excédent de récompenses dues par le défunt : 50 000 €.

Excédent de reprises du conjoint survivant : 20 000 €.

Patrimoine propre du défunt : 120 000 €.

Actif brut commun : 250 000 €.

Excédent de reprises du conjoint survivant : - 20 000 €.

Excédent de récompenses dues par le défunt : + 50 000 €.

Total = 280 000 €,

dont la moitié à chacun des époux, soit 140 000 €.

L'excédent de récompenses dues par le défunt (50 000 €) est inférieur à sa part dans le boni de communauté (140 000 €).

Afin de déterminer l'assiette du forfait de 5 %, il est fait compensation de l'excédent de récompenses dues par le défunt à concurrence de ses droits dans le boni de communauté (140 000 € - 50 000 €) ; la part du défunt dans la communauté est ainsi réduite à 90 000 €.

Masse de calcul du forfait de 5 % :

part de biens communs : 90 000 €

+ patrimoine propre : 120 000 €

total = 210 000 €

Forfait mobilier 210 000 € x 5 % = 10 500 €.

Si l'excédent de récompenses dues par le défunt est supérieur à sa part dans le boni de communauté.

Il est fait compensation de l'excédent de récompenses dues par le défunt à concurrence de ses droits dans le boni de communauté. Au delà, le surplus de récompenses doit s'imputer sur les biens propres du défunt : il s'agit alors d'un véritable passif de succession, qui, de ce fait, ne doit pas altérer l'assiette du forfait de 5 % car ce dernier se calcule, par principe, avant toute déduction du passif.

L'assiette du forfait mobilier est alors composée uniquement de la valeur des biens propres du défunt.

Exemple :

Valeur des biens communs : 230 000 €.

Excédent de récompenses dues par le défunt : 140 000 €.

Excédent de reprises du conjoint survivant : 120 000 €.

Patrimoine propre du défunt : 100 000 €.

Actif brut commun : 230 000 €.

Excédent de reprises du conjoint survivant : - 120 000 €.

Excédent de récompenses dues par le défunt : + 140 000 €.

Total = 250 000 €,

dont la moitié à chacun des époux, soit 125 000 €.

L'excédent de récompenses dues par le défunt (140 000 €) est supérieur à sa part dans le boni de communauté (125 000 €).

L'assiette du forfait de 5 % est alors composée de la seule valeur des biens propres du défunt.

Masse de calcul du forfait de 5 % : patrimoine propre 100 000 €.

Forfait mobilier : 100 000 € x 5 % = 5 000 €.

c. Preuve contraire

110

Le I de l'article 764 du CGI prévoit l'admission de la preuve contraire. Cette preuve ne peut être rapportée que dans les formes compatibles avec la procédure écrite, c'est-à-dire qu'elle ne peut résulter que d'actes ou écrits ou encore de présomptions suffisamment graves, précises et concordantes. L'admission des actes ou écrits comme moyen de preuve ne signifie pas que toutes les pièces de cette nature aient un caractère absolument probant ; ainsi une vente amiable pour un prix inférieur à une prisée d'inventaire ne saurait, en général, constituer la preuve contraire.

La question de la preuve contraire se pose surtout à propos du forfait de 5 %, lorsque les redevables veulent établir que la valeur du mobilier est inférieure au forfait de 5 % ou qu'il n'y a aucun mobilier. À cet égard, un inventaire non conforme à l'article 789 du code civil (cf. I-C-2-b § 60) peut constituer un élément de preuve contraire susceptible d'être pris en considération.

Par ailleurs, la circonstance que le défunt a toujours vécu à l'hôtel ou qu'il a vécu dans une communauté religieuse excluant la possession d'un mobilier personnel peut constituer la preuve de l'absence de meubles meublants.

Le fait que le défunt était pensionnaire dans une maison de retraite ne fournit pas, à lui seul, la preuve de l'inexistence de meubles meublants. Toutefois, il doit être pris en considération s'il est corroboré par d'autres éléments tels que, notamment, l'attestation du directeur de l'établissement que le défunt utilisait les meubles de la maison de retraite, l'abandon de la location ou la cession du domicile antérieur.

II. Autres biens meubles corporels

120

Les dispositions de l'article 764 du CGI s'appliquent également pour déterminer la valeur des meubles corporels, autres que les meubles et les bijoux, pierreries et œuvres d'art ou de collection.

Toutefois, la détermination de la valeur selon le forfait de 5 % et selon le minimum de l'évaluation faite dans des contrats d'assurances n'est pas applicable à ces autres meubles corporels.

En conséquence, la valeur de ces biens est déterminée :

- par le prix exprimé dans les actes de vente, lorsqu'elle a lieu publiquement dans un délai de deux ans ;

- à défaut d'acte de vente, par l'estimation contenue dans les inventaires et autres actes s'il en est passé dans un délai de cinq ans ;

- à défaut des bases d'évaluation établies aux 1er et 2ème tirets ci-dessus, par la déclaration détaillée et estimative des parties.

130

Cas particulier : pièces et lingots d'or.

Les pièces et lingots d'or, cotés au marché libre de l'or à Paris, sont imposés aux droits de mutation par décès d'après les cours pratiqués le jour de la transmission.

Pour les pièces et lingots d'or non susceptibles d'être traités au marché libre, c'est le cours de reprise de la Banque de France qui doit être retenu.

III. Bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection

140

Le II de l'article 764 du CGI dispose qu'en ce qui concerne les bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection, la valeur imposable ne peut, sous réserve de ce qui est dit au I de l'article 764 du CGI étudié au I-C § 30 et suivants, être inférieure à l'évaluation faite dans les contrats ou conventions d'assurances contre le vol ou contre l'incendie en cours au jour du décès et conclus par le défunt, son conjoint ou ses auteurs (les auteurs s'entendent des personnes dont le défunt était héritier, légataire universel ou à titre universel) moins de dix ans avant l'ouverture de la succession, sauf preuve contraire.

De la combinaison des I et II de l'article 764 du CGI, il résulte que la valeur des bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection est constituée, dans l'ordre de préférence par :

- le prix net de la vente publique intervenue dans les deux ans du décès ;

- en l'absence de vente publique, la plus élevée des valeurs.

(150)

160

Cette dernière figure :

- soit dans un acte estimatif de la valeur des biens à la date du décès (inventaire, même non conforme aux dispositions de l'article 789 du code civil, délivrance de legs, partage, etc.) dressé dans les cinq ans du décès ;

- soit dans un contrat d'assurances, s'il en existe, concernant ces biens. Il doit s'agir d'un contrat :

- contre le vol ou contre l'incendie. Il est précisé que les évaluations forfaitaires des objets précieux contenues dans les contrats multirisques habitation ne peuvent constituer la base légale d'évaluation prévue au II de l'article 764 du CGI que si elles concernent des bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection à l'exception de tout autre objet précieux tel, notamment, un meuble meublant. Toutefois, un contrat qui garantit à la fois des bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection et d'autres biens pour une somme globale et sans estimation distincte contre le vol et/ou l'incendie peut être pris en compte au titre du II de l'article 764 du CGI, dès lors qu'une ventilation du capital assuré est faite par les parties sous le contrôle de l'administration. Il en est de même pour les contrats multirisques habitation, pour lesquels les héritiers ne sont que dispensés de la déclaration mentionnée à l'article 798 du CGI lorsque ces contrats ne dérogent pas à un pourcentage maximum (BOI-ENR-DMTG-10-60-30 au II-B-3-b-1° § 170),

- en cours au jour du décès,

- conclu par le défunt, son conjoint ou ses auteurs,

- conclu moins de dix ans avant l'ouverture de la succession.

S'il existe plusieurs polices susceptibles d'être retenues, la valeur imposable est égale à la moyenne des évaluations figurant dans ces polices (CGI, art. 764, II-al. 2). Les héritiers et les légataires peuvent établir par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite que la valeur réelle des biens considérés est inférieure à la valeur assurée. Les actes et inventaires, même réguliers, visés au 1er tiret du présent paragraphe, ne sauraient, à eux seuls, constituer cette preuve ;

- ou, à défaut des bases d'évaluation indiquées ci-avant, la déclaration détaillée et estimative des parties.