RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-20-10-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 25/03/2013

ENR – Mutation à titre gratuit - Successions - Champ d'application des droits de mutation par décès : exonérations et régimes spéciaux - Exonérations motivées par la qualité du défunt ou du successeur, personne physique

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles
Titre 1 : Successions
Chapitre 2 : Champ d'application des droits de mutation par décès : exonérations et régimes spéciaux
Section 1 : Exonérations motivées par la qualité du défunt ou du successeur : personnes physiques

Sommaire :

I. Exonération de droits des personnes dispensées de dépôt de déclaration
II. Exonération de droits de succession en faveur du conjoint survivant et du partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité (PACS)
III. Exonération de droits de succession au profit des frères et sœurs vivant ensemble
A. Conditions relative à la situation de famille
B. Condition d'âge ou d'invalidité
C. Condition relative au domicile commun
D. Justifications à fournir par les bénéficiaires de l'abattement
IV. Exonération des successions des victimes de guerre ou d'actes de terrorisme, des sapeurs-pompiers, des policiers, gendarmes et agents des douanes
A. Champ d'application
1. Succession des victimes de guerre
2. Succession des victimes d'actes de terrorisme
3. Succession des sapeurs-pompiers
4. Successions des policiers, gendarmes et agents des douanes
B. Conditions d'application
C. Portée de l'exonération
V. Exonération des réversions de rentes viagères au profit des successeurs en ligne directe
VI. Exonération du bénéfice du contrat de travail à salaire différé au profit de certains descendants d'exploitants agricoles

A. Généralités
B. Portée de l'exonération
VII. Déductibilité des indemnités versées ou dues aux victimes de maladies ou d'accidents
A. Champ d'application de la déductibilité des indemnités versées ou dues aux victimes de maladies ou d'accidents
B. Modalités d'application de la déductibilité des indemnités versées ou dues aux victimes de maladies ou d'accidents
C. Conditions d'application de la déductibilité des indemnités versées ou dues aux victimes de maladies ou d'accidents
VIII. Exonération des indemnités versées par l'Allemagne aux victimes de persécutions nationales socialistes et aux héritiers de victimes de spoliations

I. Exonération de droits des personnes dispensées de dépôt de déclaration

1

En application de l'article 796-0 du code général des impôts (CGI), les personnes visées au I de l'article 800 du CGI dispensées de dépôt de déclaration de succession sont exonérées de droits de mutation par décès.

Le fait que le défunt ait consenti des donations à ces personnes depuis moins de quinze ans n'est pas de nature à remettre en cause cette exonération sous réserve de l'application des dispositions de l' article 751 du CGI.

Dans l'hypothèse où ces personnes déposent une déclaration alors qu'elles en sont dispensées, aucun droit n'est dû.

II. Exonération de droits de succession en faveur du conjoint survivant et du partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité (PACS)

10

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 a instauré un article 796-0 *bis* du CGI qui exonère de droits de mutation par décès le conjoint survivant et le partenaire lié au défunt par un PACS. Ainsi, la part successorale reçue par le conjoint survivant ou le partenaire lié au défunt par un PACS est exonérée de tous droits de succession.

III. Exonération de droits de succession au profit des frères et sœurs vivant ensemble

20

L'article 10 de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat précitée a instauré l'article 796-0 *ter* du CGI qui exonère, sous certaines conditions, de droits de mutation par décès la part successorale reçue par les frères et sœurs du défunt. Ainsi, l'article 796-0 *ter* du CGI prévoit qu'est exonérée de droits de succession, 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 cinquante ans ou atteint d'une infirmité le mettant dans l'impossibilité de subvenir par son travail aux nécessités de l'existence ;

- qu'il ait été constamment domicilié avec le défunt pendant les cinq années ayant précédé le décès.

A. Conditions relative à la situation de famille

30

Seuls les frères ou sœurs, célibataires, veufs, divorcés ou séparés de corps sont susceptibles de bénéficier de l'exonération.

L'exonération n'est donc pas applicable aux frères et sœurs mariés, même s'ils étaient domiciliés avec le défunt auquel ils sont appelés à succéder.

De même, une séparation de fait ne peut être prise en considération pour l'application de cette exonération.

Par ailleurs, si le veuvage, le divorce ou la séparation de corps doit exister au jour de l'ouverture de la succession, il n'est pas nécessaire qu'il remonte au début du délai de cinq ans évoqué ci-après (§ III-C).

B. Condition d'âge ou d'invalidité

40

L'héritier, frère ou sœur du défunt, célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps doit être âgé de plus de 50 ans lors de l'ouverture de la succession ou atteint d'une infirmité le mettant dans l'impossibilité de subvenir à ses besoins.

Aucun taux d'invalidité n'est fixé par la loi. La situation doit donc être appréciée dans chaque cas particulier.

C. Condition relative au domicile commun

50

L'héritier doit avoir été constamment domicilié avec le défunt pendant les cinq ans qui ont précédé le décès.

Il convient de se référer aux dispositions des articles 102 et suivants du code civil pour déterminer si le défunt et l'héritier ont eu un domicile commun. Cette notion civile du domicile n'implique pas une

cohabitation constante. Il en résulte par ailleurs que ce domicile commun peut être fixé à la résidence d'un tiers : parent, autre héritier ou maison de retraite.

Par mesure de tempérament, l'exonération pourra être accordée lorsque le logement commun est quitté pour raison de santé (hospitalisation, placement en maison médicalisée...). Dans cette hypothèse, il convient de se placer à la date de ce départ pour apprécier la condition de cohabitation effective pendant cinq ans.

D. Justifications à fournir par les bénéficiaires de l'abattement

60

Les redevables intéressés doivent donner toutes précisions sur leur qualité de célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps. Dans ces deux derniers cas, ils doivent indiquer la date du jugement et le siège du tribunal qui a statué.

En ce qui concerne la communauté de domicile, ils doivent fournir toutes indications utiles pour permettre à l'administration d'exercer son contrôle.

IV. Exonération des successions des victimes de guerre ou d'actes de terrorisme, des sapeurs-pompiers, des policiers, gendarmes et agents des douanes

70

L'article 796 du CGI exonère des droits de mutation par décès les successions des militaires, victimes de la guerre ou d'actes de terrorisme, des militaires décédés en opérations extérieures (OPEX), des sapeurs-pompiers décédés en opérations de secours, des policiers, gendarmes et agents des douanes, dans la mesure où l'actif héréditaire, quel qu'en soit le montant, est dévolu aux ascendants, aux descendants, au conjoint ou aux collatéraux privilégiés du défunt.

A. Champ d'application

1. Succession des victimes de guerre

80

Les 1° à 6° du I de l'article 796 du CGI exonère des droits de mutation par décès les successions :

1° Des militaires des armées françaises et alliées, morts sous les drapeaux pendant la durée de la guerre ;

2° Des militaires qui, soit sous les drapeaux, soit après renvoi dans leurs foyers sont morts, dans les trois années à compter de la cessation des hostilités, de blessures reçues ou de maladies contractées pendant la guerre ;

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 ;

3° 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 ;

4° Des personnes décédées en captivité ou des conséquences immédiates et directes de leur captivité dans le délai prévu au 2° ci-dessus, après avoir été internées pour faits de résistance ;

5° Des personnes décédées au cours de leur déportation ou des conséquences immédiates et directes de leur déportation dans le délai prévu au 3° ci-dessus ;

6° Des militaires et civils décédés en Afrique du Nord, victimes d'opérations militaires ou d'attentats terroristes.

90

Afin de mieux prendre en compte les modalités contemporaines d'engagement des forces armées, l' article 28 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010, modifiant à cet effet l' article 796 du CGI, 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.

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.

100

Par ailleurs, il a été admis que l'exonération des droits de mutation par décès est applicable :

- aux successions des militaires français qui ont trouvé la mort au Tchad ;

- aux successions des « soldats de la paix » français, qui ont trouvé la mort au cours des opérations menées au Liban;

- aux successions des militaires français, « soldats de la paix », qui ont trouvé la mort au cours des opérations de maintien de l'ordre menées sur les territoires de l'ex Yougoslavie (RM Marsaud, JO AN du 15 mai 1995, n° 22732, p. 2487) ;

- aux successions des civils de nationalité française décédés dans le cadre des missions humanitaires effectuées dans les territoires de l'ex-Yougoslavie sous l'égide du Haut Commissariat aux réfugiés (RM Marsaud précitée) ;

- aux successions des militaires français tués lors de l'accident aérien survenu dans le Sinaï le 6 mai 2007 ;

- aux successions des militaires français qui ont trouvé la mort le 6 novembre 2004, lors des événements de Bouaké en Côte d'Ivoire ;

- aux successions des militaires français qui ont trouvé la mort le 8 avril 1994 lors des événements insurrectionnels de Kigali au Rwanda.

La succession d'un soldat décédé au cours de manœuvres pendant son service national légal ne bénéficie d'aucune exonération.

2. Succession des victimes d'actes de terrorisme

110

L'exonération prévue au 7° du I de l'article 796 du CGI s'applique aux successions des personnes décédées :

- du fait d'actes de terrorisme visés à l'article 26 de la loi n° 90-86 du 23 janvier 1990 portant diverses dispositions relatives à la sécurité sociale et à la santé.

- ou des conséquences directes de ces actes dans un délai de trois ans à compter de leur réalisation.

Conformément à l'article 26 de la loi du 23 janvier 1990, les personnes concernées sont les victimes d'actes de terrorisme commis sur le territoire national et les personnes de nationalité française ayant leur résidence habituelle en France ou résidant habituellement hors de France.

3. Succession des sapeurs-pompiers

120

Il résulte des dispositions du 8° du I de l'article 796 du CGI que les successions des sapeurs-pompiers professionnels ou volontaires décédés en opération de secours, cités à l'ordre de la Nation sont exonérées de droit de mutation par décès.

4. Successions des policiers, gendarmes et agents des douanes

130

Afin de mieux prendre en compte les risques spécifiques encourus par certains agents de l'État dans le cadre de leurs missions, l'article 28 de la loi n° 2009-1673 de finances pour 2010 a étendu 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.

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 Nation (RM Bourg-Broc, JO AN du 26 janvier 2010, n° 69355, p. 3968).

B. Conditions d'application

140

L'exonération de droits de mutation par décès ne dispense pas de souscrire la déclaration de succession qui doit être déposée dans les délais de droit commun.

Les justifications à fournir sont :

- pour les successions de victimes de guerre :

- soit un certificat de l'autorité militaire constatant que la mort a été causée par une blessure reçue ou une maladie contractée pendant la guerre, dans les cas visés aux 1° , 2° et 2° bis du I de l'article 796 ci-dessus ;

- soit un certificat de l'autorité militaire ou civile compétente établissant les circonstances du décès dans les cas visés aux 3°, 4°, 5° et 6° du I de l'article 796 du CGI;

- pour les militaires décédés lors de leur participation à une opération extérieure, 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 ;

- pour les successions de victimes d'actes de terrorisme, une copie de l'offre d'indemnisation faite aux ayants droit des victimes par le Fonds de garantie institué par la loi n° 86-1020 du 9 septembre 1986 relative à la lutte contre le terrorisme et aux atteintes à la sûreté de l'Etat.

C. Portée de l'exonération

150

L'exonération de droits de mutation par décès ne profite qu'aux parts nettes recueillies par les ascendants, les descendants et le conjoint du défunt, ainsi que par ses frères et sœurs ou leurs descendants.

Elle s'applique sans limite de montant.

V. Exonération des réversions de rentes viagères au profit des successeurs en ligne directe

160

Les réversions de rentes viagères entre parents en ligne directe, ainsi que les rentes temporaires versées entre parents en ligne directe, sont exonérées des droits de mutation à titre gratuit (5° du I de l'article 793 du CGI).

Cette exonération est applicable quelle que soit la nature du contrat qui stipule la réversion.

Ainsi, les réversions de rentes viagères entre parents en ligne directe n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 757 B du CGI qui soumet aux droits de succession certaines sommes versées en vertu de contrats d'assurance en cas de décès.

VI. Exonération du bénéfice du contrat de travail à salaire différé au profit de certains descendants d'exploitants agricoles

170

La transmission par décès du bénéfice du contrat de travail à salaire différé dont la dévolution est régie par l'article L 321-14 du code rural et de la pêche maritime est exonérée de tout droit de succession (6° du I de l'article 793 du CGI).

A. Généralités

180

Il a été institué au profit de certains des descendants d'exploitants agricoles, qui sont restés à la terre et ont travaillé sur le domaine familial, sans être rémunérés autrement qu'en nature, une présomption d'existence de contrat de travail à salaire différé qui leur permet de réclamer le montant de leurs salaires, lors de l'ouverture de la succession de leur auteur.

B. Portée de l'exonération

190

L'exonération ne vise que la créance appartenant personnellement au descendant en vertu de son contrat de travail à salaire différé. Elle ne peut donc être étendue à la transmission par décès, ni de la créance du conjoint du descendant, ni de la portion de créance qui peut, le cas échéant, revenir à ce dernier, lorsque son conjoint commun en biens est également bénéficiaire d'un contrat de travail à salaire différé.

Par ailleurs, la créance du descendant, qu'elle soit éventuelle ou exigible, doit faire l'objet d'une déclaration dans les conditions ordinaires. Mais, il va de soi qu'elle doit être distraite de l'actif pour la détermination des parts nettes imposables.

VII. Déductibilité des indemnités versées ou dues aux victimes de maladies ou d'accidents

200

Aux termes de l'article 775 bis du CGI, sont déductibles de l'actif successoral, les rentes et indemnités versées ou dues au défunt en réparation de dommages corporels liés à un accident ou à une maladie.

Il est admis que cette disposition s'applique également aux sommes obtenues par la victime en exécution d'un contrat d'assurance souscrit par elle-même ou pour son compte.

A. Champ d'application de la déductibilité des indemnités versées ou dues aux victimes de maladies ou d'accidents

210

Les sommes versées aux ayants droit de la victime en réparation du préjudice moral et économique subi par eux du fait du dommage corporel causé à la victime sont également déductibles de l'actif successoral de leur propre succession, à la condition qu'elles revêtent un caractère indemnitaire.

Cette mesure s'applique notamment aux sommes allouées aux ayants droit des victimes de persécutions antisémites, dès lors qu'elles revêtent un caractère indemnitaire.

En revanche, ne sont pas déductibles de l'actif successoral, les sommes versées aux ayants droit de la victime en exécution d'un contrat d'assurance à la suite du décès de l'assuré.

220

S'agissant des indemnités versées ou dues aux personnes contaminées par le VIH à la suite d'une transfusion de produits sanguins ou d'une injection de produits dérivés du sang réalisée sur le territoire de la République française celles-ci doivent être admises en déduction de l'actif successoral, quels que soient la procédure suivie par la victime pour obtenir réparation et l'organisme ordonnateur chargé d'indemniser la victime.

Les indemnités allouées par les tribunaux ou les compagnies d'assurances, avec ou sans le concours du Fonds d'indemnisation des transfusés et hémophiles, peuvent donc être déduites de l'actif de la succession des personnes contaminées par le VIH.

Les personnes concernées sont :

- celles infectées de façon directe par le VIH à la suite de l'administration de produits sanguins (transfusés) ou dérivés du sang (hémophiles et autres malades du sang) ;

- celles infectées par transmission : conjoint, concubins stables et, éventuellement, enfants atteints par le virus « *in utero* ».

- celles infectées par le virus du Sida à la suite d'une transfusion en raison d'une contamination dans l'exercice de leur profession.

230

L'exonération de droits de succession s'applique également :

- aux indemnités allouées aux personnes contaminées par la maladie de Creutzfeldt-Jakob (MCJ) à la suite d'un traitement par hormone de croissance extraite d'hypophyses humaines,

- aux indemnités versées ou dues aux personnes atteintes du variant de la MCJ résultant d'une contamination probable par l'agent de l'encéphalopathie spongiforme bovine (ESB).

240

Les indemnités versées ou dues aux personnes atteintes d'une pathologie liée à une exposition à l'amiante sont exonérées de droits de succession.

Les victimes de l'amiante (salariés, non-salariés, victimes environnementales) ainsi que leurs ayants droit sont indemnisés, sous forme de capital ou de rente, par les organismes de sécurité sociale, les assureurs ou le Fonds d'indemnisation des victimes de l'amiante (Fiva).

Ces indemnités sont versées en réparation des préjudices subis suivants :

- les préjudices patrimoniaux (ou économiques), c'est-à-dire l'indemnisation de l'incapacité fonctionnelle, le préjudice professionnel et les frais liés à la pathologie à la charge des victimes ;

- les préjudices extrapatrimoniaux (ou personnels), c'est-à-dire le préjudice moral et physique, le préjudice d'agrément et le préjudice esthétique.

B. Modalités d'application de la déductibilité des indemnités versées ou dues aux victimes de maladies ou d'accidents

250

La déduction de l'actif successoral prévue à l'article 775 bis du CGI est limitée au montant nominal de l'indemnité ou de la rente versée ou due, à l'exclusion d'une actualisation ou d'une revalorisation.

Les droits de mutation par décès atteignent tous les biens qui faisaient partie du patrimoine du défunt au jour de son décès et qui, de ce fait, sont transmis à ses ayants droit. La déclaration de succession de la victime doit donc comprendre tous les biens du défunt au jour de son décès, y compris la créance d'indemnités quand celles-ci ont été demandées, mais pas encore versées. Toutefois, et en application de l'article 775 bis du CGI, le montant des indemnités versées ou dues à la victime ou à la succession est déductible de l'actif successoral de la victime pour sa valeur nominale.

Le forfait mobilier prévu à l'article 764 du CGI doit, le cas échéant, se calculer sur l'actif brut de succession, sous déduction des sommes dues ou versées au titre des indemnités en cause.

Une déclaration de succession complémentaire est établie au titre des indemnités versées à la succession lorsque le montant de l'indemnisation n'a pas été fixé avant le dépôt de la déclaration principale ou lorsque le montant des indemnités dues a été modifié postérieurement.

260

Exemple 1. M. X a perçu 100 000 € d'indemnités visées à l'article 775 bis du CGI. A son décès, la succession est composée des actifs suivants : un compte bancaire pour 10 000 € et un appartement acquis avec l'indemnité perçue valant 250 000 € au décès.

Actif brut de succession :

- biens existant au décès : 260 000 €

- forfait mobilier : 5 % × (260 000 € - 100 000 €) = 8 000 €

Total : 268 000 € (260 000 + 8 000)

Passif de succession :

Valeur nominale des indemnités perçues : 100 000 €

Actif net servant d'assiette aux droits de succession : 268 000 € - 100 000 € = 168 000 €

270

Exemple 2. M. X décède sans avoir perçu l'indemnité proposée en réparation de son préjudice corporel (visée à l'article 775 bis du CGI), qui s'élève à 150 000 €. Les biens existant au décès sont un compte bancaire pour 1 000 € et un portefeuille-titres pour 15 000 €.

Actif brut de succession :

- biens existant au décès : 16 000 €

- créance sur le fonds : 150 000 €

- forfait mobilier : 5 % × (166 000 € - 150 000 €) = 800 €

Total : 166 800 € (16 000 + 150 000 + 800)

Passif de succession :

Indemnités dues par le fonds : - 150 000 €

Actif net servant d'assiette aux droits de succession : 166 800 € - 150 000 € = 16 800 €

C. Conditions d'application de la déductibilité des indemnités versées ou dues aux victimes de maladies ou d'accidents

280

L'existence de rentes ou indemnités dont il est fait déduction de l'actif successoral doit être justifiée par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite.

290

En cas d'indemnisation des victimes du Sida par le Fonds d'indemnisation des transfusés et hémophiles, ou par l'Office National d'Indemnisation des Accidents Médicaux (ONIAM), la déclaration de succession doit être accompagnée d'une copie de l'offre d'indemnisation faite à la victime ou à sa succession par l'un des deux établissements précités.

Dans l'hypothèse où la demande d'indemnisation a été rejetée par le Fonds d'indemnisation des transfusés et hémophiles ou par l'ONIAM, ou si aucune offre n'a été présentée dans le délai, il y a lieu de produire la notification de la décision de justice fixant le montant de l'indemnité.

Les indemnités versées ou dues aux personnes contaminées par le virus du Sida dans l'exercice de leur activité professionnelle sont déduites de l'actif successoral de ces personnes sur la seule justification de l'origine de la maladie et du montant des sommes dues ou versées.

300

La déclaration de succession des victimes de la maladie de Creutzfeldt-Jakob ou de l'encéphalopathie spongiforme bovine doit être accompagnée :

- de la convention d'indemnisation signée entre l'Etat et la famille de la victime ;

- à défaut, de tout autre document permettant d'apprécier la nature et le montant des sommes versées, ainsi que l'organisme indemnisateur.

310

Dans les autres cas, les indemnités sont déduites de l'actif de succession sous réserve de la présentation au service de justifications permettant d'apprécier le montant des sommes versées ou dues et la qualité de l'organisme ordonnateur, c'est-à-dire la copie du jugement et la quittance du versement.

VIII. Exonération des indemnités versées par l'Allemagne aux victimes de persécutions nationales socialistes et aux héritiers de victimes de spoliations

320

Les indemnités versées par le gouvernement allemand en application de l'accord signé à Bonn le 15 juillet 1960 et du décret n° 61-971 du 29 août 1961 aux ayants droit des ressortissants français ayant fait l'objet de mesures de persécutions nationales socialistes, ne sont pas assujetties aux droits de mutation par décès lorsqu'elles ont été ou seront payées postérieurement à l'ouverture de la succession.

330

Les indemnités versées par l'Allemagne aux héritiers des victimes de spoliations commises pendant la période 1940-1944 sont dispensées des droits de mutation par décès lorsqu'elles ont été payées postérieurement à l'ouverture de la succession. En revanche, les indemnités perçues au jour du décès et comprises dans le patrimoine du défunt sont assujetties aux droits de succession dans les conditions du droit commun.