RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-40-10-30-20120912
Date de publication : 12/09/2012

ENR – Mutations à titre gratuit – Successions – Assiette – Evaluation des immeubles

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 3 : Évaluation des immeubles

Sommaire :

I. Principe d'évaluation des immeubles transmis à titre gratuit
A. Evaluation à la valeur libre
B. Cas particulier des immeubles constituant au jour du décès la résidence principale du défunt
1. L'immeuble doit constituer la résidence principale du défunt au jour de son décès
2. L'immeuble doit être occupé à titre de résidence principale, au jour du décès, par le conjoint survivant ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ou de son conjoint
II. Adjudication publique
A. Conditions d'application
B. Base légale d'évaluation

I. Principe d'évaluation des immeubles transmis à titre gratuit

A. Evaluation à la valeur libre

1

Il résulte des dispositions de l'article 761 du code général des impôts (CGI) que, pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, les immeubles, quelle que soit leur nature, sont estimés d'après leur valeur vénale réelle à la date de la transmission, d'après une déclaration détaillée et estimative des parties.

A cet égard, le même article précise en son alinéa 2 que pour les immeubles dont le propriétaire a l'usage à la date de la transmission, la valeur vénale réelle est réputée égale à la valeur libre de toute occupation (dans le même sens : Cass.

com., 11 février 2003, n° 01-12301).

B. Cas particulier des immeubles constituant au jour du décès la résidence principale du défunt

10

Par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 761 du CGI, l'article 764 bis du CGI prévoit que, pour la liquidation des droits de mutation par décès, un abattement de 20 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble constituant au jour du décès la résidence principale du défunt est effectué dès lors que les deux conditions suivantes sont remplies :

1) l'immeuble constitue au jour du décès la résidence principale du défunt ;

2) l'immeuble est occupé à cette même date, à titre de résidence principale, par au moins une des personnes suivantes, limitativement énumérées :

- le conjoint survivant ;
- le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité ;
- les enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ;
- les enfants mineurs ou majeurs protégés du conjoint du défunt ou de son partenaire.

Ces dispositions s'appliquent dans les mêmes conditions lorsque les enfants majeurs du défunt, de son conjoint ou de son partenaire sont incapables de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise au sens du II de l'article 779 du CGI (article 764 bis du CGI).

Remarque: Cette règle d'évaluation des immeubles est spécifique aux droits de mutation par décès et ne peut donc trouver à s'appliquer aux droits de mutation à titre gratuit entre vifs.

1. L'immeuble doit constituer la résidence principale du défunt au jour de son décès

20

Est considéré comme résidence principale au sens de l'article 764 bis du CGI l'immeuble ou la partie d'immeuble constituant la résidence habituelle et effective du défunt. Par suite, les résidences secondaires ainsi que les immeubles donnés en location ne peuvent bénéficier de l'abattement de 20 % prévu par l'article 764 bis du CGI.

30

La notion de résidence habituelle doit s'entendre du logement dans lequel le défunt résidait effectivement et de manière habituelle pendant la majeure partie de l'année précédant son décès. Il s'agit là d'une question de fait qu'il appartient au service de vérifier sous le contrôle du juge de l'impôt.

40

Ce dispositif concerne également les parts des sociétés mentionnées à l'article 1655 ter du CGI, dont les associés sont réputés être directement propriétaires des logements correspondants à leurs droits, à la condition que l'immeuble dont le défunt est réputé directement propriétaire constitue sa résidence principale au jour de son décès. En revanche, sont exclus de ce dispositif les titres de sociétés civiles de gestion ou d'investissement immobilier, alors même que l'immeuble détenu par la société constituerait la résidence principale du défunt.

50

La notion de résidence principale s'apprécie au jour du fait générateur de l'impôt (BOI-ENR-DMTG-10-30).

2. L'immeuble doit être occupé à titre de résidence principale, au jour du décès, par le conjoint survivant ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ou de son conjoint

60

Pour l'application de l'abattement de 20 %, l'immeuble constituant la résidence principale du défunt au jour de son décès doit être également occupé, à la même date, à titre de résidence principale par l'une des personnes suivantes :

- son conjoint ;

- le partenaire avec lequel il était lié par un pacte civil de solidarité ;

- ses enfants mineurs ou majeurs protégés (les majeurs protégés sont les majeurs placés sous sauvegarde de justice (code civil, art. 433 et suivants), les majeurs placés sous tutelle et les majeurs placés sous curatelle (code civil, art. 440 et suivants) ;

- les enfants mineurs ou majeurs protégés de son conjoint ;

- les enfants majeurs du défunt ou de son conjoint, lorsque ces enfants sont incapables de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise au sens du II de l'article 779 du CGI.

Cette énumération est limitative. Il n'est donc pas tenu compte de l'occupation de l'immeuble par une personne autre que celles visées à l'article 764 bis du CGI.

L'abattement de 20 % est toutefois applicable à la condition qu'au moins une de ces personnes occupe, au jour du décès, l'immeuble au titre de sa propre résidence principale.

La circonstance qu'une autre personne, notamment un ascendant, un frère ou une sœur du défunt ou de son conjoint, ou un tiers, occupait également la résidence principale du défunt au jour de son décès ne remet pas en cause l'application de cet abattement dès lors que celle-ci était occupée à la même date par l'une ou plusieurs personnes mentionnées ci-avant autres que le défunt.

70

Lorsque le défunt occupait seul, au jour de son décès, sa résidence principale, l'abattement de 20 % n'est pas applicable. Il en est de même lorsque le défunt avait au jour de son décès une résidence principale différente de celle de son conjoint survivant ou de leurs enfants mineurs ou majeurs protégés.

Remarque : L'appréciation des conditions tenant à la qualification de résidence principale et à l'occupation effective de l'immeuble au jour du décès est effectuée avec bienveillance, lorsque, au jour du décès, le défunt ou l'une des personnes

mentionnées à l'article 764 bis du CGI n'occupait pas l'immeuble pour des raisons indépendantes de leur volonté (hospitalisation ou séjour temporaire dans une maison de repos).

II. Adjudication publique

80

Si, dans les deux années qui ont précédé ou suivi le point de départ du délai pour souscrire la déclaration de succession, les immeubles transmis ont fait l'objet d'une adjudication publique, soit par autorité de justice, soit volontaire avec admission des étrangers, les droits ne peuvent être calculés sur une somme inférieure au prix d'adjudication en y ajoutant toutes les charges en capital, à moins qu'il ne soit justifié que l'immeuble a subi dans l'intervalle des transformations susceptibles d'en modifier la valeur (troisième alinéa de l'article 761 du CGI).

A. Conditions d'application

90

Pour servir de base à la liquidation des droits de mutation par décès, l'adjudication doit prévoir l'admission des étrangers, c'est-à-dire des personnes autres que les colicitants, sans aucune restriction, mais il est sans importance que l'adjudication soit tranchée au profit d'un tiers ou d'un colicitant.

100

En outre, il faut que le défunt ou ses héritiers soient parties à l'acte. Ne peut être retenue, même si elle intervient dans le délai prévu, l'adjudication au profit du tiers qui a revendu l'immeuble au défunt ou celle effectuée à la requête du tiers qui a acquis l'immeuble des héritiers.

110

Par ailleurs, les dispositions du troisième alinéa de l'article 761 du CGI ne sont applicables que dans la mesure où l'immeuble n'a pas subi de transformations susceptibles d'en modifier la valeur.

Il est admis que les transformations visées par ce texte ne sont pas uniquement celles qui affectent sa consistance matérielle. Peuvent être également retenues celles qui affectent son utilisation ou encore la nature de son titre d'occupation. Il en est de même de l'établissement, postérieurement au décès, d'un règlement de copropriété de sorte que la vente par adjudication porte sur les lots ainsi constitués et non sur l'immeuble en son état au jour de l'ouverture de la succession.

B. Base légale d'évaluation

120

La base d'évaluation à retenir est constituée par le prix et les charges payés par l'adjudicataire. Si l'adjudication a lieu contrat en mains, il y a lieu de déduire les frais légalement à la charge de l'adjudicataire et supportés par le vendeur.

Malgré les termes de la loi qui présentent le prix d'adjudication comme un minimum d'évaluation, il a été décidé, pour tenir compte de l'intention du législateur, que ce prix constitue une base légale d'évaluation. Ainsi, lorsque l'adjudication intervient postérieurement au dépôt de la déclaration de succession, la liquidation doit être rectifiée pour en tenir compte. Si le prix d'adjudication est inférieur à l'estimation portée dans la déclaration, le trop-perçu est restituable sur demande des redevables présentée dans le délai de réclamation.