

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-10-10-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

ENR – Mutations à titre gratuit – Successions – Champ d'application des droits de mutation par décès – Mutations assujetties aux droits de mutation par décès

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles

Titre 1 : Successions

Chapitre 1 : Champ d'application des droits de mutation par décès : Principes

Section 1 : Mutations imposables

Sous-section 1 : Mutations assujetties aux droits de mutation par décès

Sommaire :

I. Successions ab intestat

A. Successions ordinaires

B. Successions anormales ou droit de retour légal

II. Successions testamentaires

A. Classification des legs

1. Legs universel

2. Legs à titre universel

3. Legs particulier

B. Distinction des legs et des simples charges

C. Modalités des legs

1. Legs sous conditions

a. Legs sous condition suspensive

b. Legs sous condition résolutoire

2. Legs à terme

D. Legs de nature particulière

1. Legs de somme n'existant pas en nature

2. Legs d'objets mobiliers ou d'immeubles n'existant pas en nature

3. Legs secondaire

4. Legs en paiement d'une dette

5. Legs rémunérateur

6. Legs verbal exécuté

7. Legs « de residuo »

E. Étendue des legs

1. Legs supérieur à l'actif successoral

2. Legs excédant la quotité disponible

III. Donations à cause de mort

A. Principes généraux

B. Cas particuliers

IV. Biens recueillis en vertu d'une clause d'accroissement ou de tontine

A. Généralités

B. Principe : exigibilité des droits de mutation par décès

C. Exception

1

Les droits sont dus soit que la transmission résulte d'une succession ab intestat ou d'un testament, soit qu'elle s'opère en vertu de tout autre acte de libéralité à cause de mort.

Les droits de mutation à titre gratuit sont également exigibles en principe à raison des biens recueillis en vertu d'une clause d'accroissement ou de tontine insérée dans un contrat d'acquisition en commun.

I. Successions ab intestat

A. Successions ordinaires

10

Les droits de mutation par décès sont exigibles sur les successions dont la dévolution est réglée par la loi dans les conditions du droit commun, en dehors de la volonté du défunt, soit qu'il ait omis de l'exprimer, soit qu'elle ne puisse produire d'effet.

B. Successions anormales ou droit de retour légal

20

L'article 763 bis du code général des impôts (CGI) 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. A cet égard, il est précisé que cette absence de taxation est acquise, que le retour s'exerce en nature ou en valeur.

En revanche, il est précisé que le droit de retour légal des familles adoptives et par le sang au décès de l'adopté simple, prévu par l'article 368-1 du code civil et modifié par la loi n° 2006-728 du 23 juin 2006, reste soumis aux droits de mutation à titre gratuit.

De même, il est rappelé que le droit de retour légal prévu en faveur des frères et sœurs du défunt ou de leurs descendants par l'article 757-3 du code civil reste soumis aux droits de mutation à titre gratuit au tarif applicable entre frères et sœurs (Cf. BOI-ENR-DMTG-20-30-20-60).

II. Successions testamentaires

30

Les droits de mutation par décès s'appliquent également aux successions testamentaires, pour lesquelles la dévolution des biens résulte des dispositions de dernière volonté du défunt. Les libéralités ainsi faites par ce dernier sont les legs.

A. Classification des legs

40

Les testaments contiennent essentiellement des libéralités, les legs, que les bénéficiaires sont libres d'accepter ou de répudier.

Le Code civil distingue trois catégories de legs : les legs universels, les legs à titre universel et les legs particuliers ([art. 1002 et suiv. du code civil](#)).

1. Legs universel

50

Le legs universel est celui par lequel le testateur donne à une ou plusieurs personnes la totalité des biens qu'il laissera à son décès ([article. 1003 du code civil](#)).

Le legs universel donne au légataire vocation à recueillir la totalité de la succession. Toutefois, un légataire universel peut ne recevoir qu'une partie de la succession, en présence d'héritiers réservataires et de légataires particuliers, ou même ne rien recueillir si par exemple les legs particuliers absorbent toute la succession ; il n'en a pas moins vocation à recevoir toute la succession, et il la recevra effectivement en cas de défaillance des réservataires ou des légataires particuliers.

L'[article 1003 du code civil](#) autorise le défunt à instituer plusieurs légataires universels ; chacun a vocation à toute la succession, de telle sorte que l'un recevra la totalité si les autres défont.

Le légataire universel est tenu de payer les dettes et charges de la succession en proportion de ses droits ; il est aussi tenu d'acquitter les legs.

2. Legs à titre universel

60

Le legs à titre universel est celui par lequel le défunt lègue une quote-part de ses biens, soit tous ses meubles, soit tous ses immeubles, soit une quote-part déterminée des meubles ou des immeubles, soit l'usufruit de tout ou d'une quote-part de la succession.

Le légataire à titre universel n'a jamais vocation à recueillir la totalité de la succession. Par ailleurs, il est tenu au paiement des dettes, charges et legs particuliers en proportion de ses droits.

3. Legs particulier

70

Tout legs qui n'est pas un legs universel ou à titre universel est un legs particulier. Le legs particulier confère vocation à recevoir un ou plusieurs biens déterminés ou déterminables.

Le légataire particulier n'est tenu des dettes et charges de la succession que si le testateur en a ainsi décidé ou si son legs porte sur un immeuble grevé d'hypothèque, mais dans ce dernier cas, il a un recours contre les héritiers ou les légataires universels ou à titre universel.

B. Distinction des legs et des simples charges

80

Pour qu'une disposition présente le caractère d'un legs, il faut notamment que le bénéficiaire de la libéralité soit désigné ou que son identification soit certaine et ne fasse naître aucune contestation ; l'intéressé doit disposer de l'action en délivrance, c'est-à-dire de la possibilité d'exiger en justice que l'objet du legs lui soit remis.

Lorsque, par contre, le bénéficiaire du legs est indéterminé, il s'agit d'une simple charge imposée à l'héritier ou au légataire principal, charge dont l'exécution dépend de sa conscience ou de son appréciation des circonstances. Dans cette situation, aucun droit de mutation ne peut être réclamé. C'est l'héritier ou le légataire principal qui doit acquitter les droits de mutation par décès sur l'actif total de la succession.

Le législateur et les tribunaux se montrent cependant libéraux en ce domaine et l'interprétation des testaments est souvent nécessaire, notamment en matière de fondations ou de legs pieux.

C'est ainsi que la disposition faite au profit des pauvres d'une commune est un legs car le maire a qualité pour accepter les libéralités faites aux pauvres de sa commune.

90

Cas particulier : legs avec charge de dire des messes.

Des legs sont fréquemment faits à des ecclésiastiques à charge de dire des messes. L'imposition de ces legs aux droits de mutation par décès pose deux questions : celle de savoir si ces legs constituent des libéralités et, dans l'affirmative, quel en est le véritable bénéficiaire.

La loi fiscale ne distingue pas entre les legs suivant qu'ils présentent pour le tout ou pour partie seulement les caractères d'une libéralité et le droit de mutation est, en principe, exigible sur toutes les transmissions par décès. Cette règle de perception est d'ailleurs conforme à la jurisprudence des tribunaux judiciaires selon laquelle les charges peuvent absorber tout l'émolument du legs sans faire perdre au légataire sa qualité juridique.

Dès lors, la circonstance que le montant d'un legs soit utilisé en totalité pour payer des honoraires de messes que le testateur a imposé au légataire de célébrer ou de faire célébrer reste sans influence sur l'exigibilité du droit de mutation à titre gratuit.

Par ailleurs, il n'est pas possible de considérer d'une manière générale que les legs faits à des ecclésiastiques à charge de dire des messes sont consentis aux associations diocésaines qui seraient exonérées de droit.

Mais pour l'interprétation d'une disposition testamentaire, le droit fiscal applique les règles du droit civil ou s'appuie sur les décisions jurisprudentielles qui attribuent à ces associations certains legs faits à des bénéficiaires indéterminés ou dépourvus de personnalité juridique tels que « l'église de... », « la paroisse de... » ou « l'évêché de... ».

En outre, l'exonération peut également être appliquée lorsqu'il résulte des dispositions testamentaires que le légataire nommément désigné n'est chargé, en fait, que de remettre les sommes léguées à une association diocésaine.

Tel est le cas, sous réserve de l'examen des situations particulières, du testament en faveur du « curé de telle paroisse ou de son successeur » ou de « M. l'abbé Dupont, curé de Saint-Martin ou de son successeur ».

Il en est de même du legs consenti au « curé de telle paroisse » dans la mesure toutefois où il apparaît clairement que l'auteur du legs a entendu gratifier le gestionnaire de la paroisse et non la personne titulaire de la fonction sacerdotale.

Lorsque le testament impose aux héritiers ou légataires l'obligation de faire célébrer des messes, sans indication de l'autorité ecclésiastique à laquelle seront versés les fonds, il n'y a là qu'une simple charge qui ne saurait donner ouverture aux droits de mutation par décès. Les héritiers ou légataires doivent déclarer tous les biens héréditaires sans déduction de la charge dont ils sont grevés.

C. Modalités des legs

100

Le testateur, pouvant disposer de ses biens de la façon la plus absolue, peut soumettre ses legs à une condition ou à un terme.

1. Legs sous conditions

a. Legs sous condition suspensive

110

Lorsque la condition est suspensive, le légataire n'a aucun droit certain et actuel sur le legs, dont le montant n'est pas déduit de l'actif recueilli par les héritiers ou légataires universels.

Lors de la délivrance du legs, les droits deviennent exigibles d'après sa valeur et selon les tarifs en vigueur au jour de la réalisation de la condition. En contrepartie, les droits versés en excédent par les héritiers ou légataires universels sont restituables après l'accomplissement de la condition.

b. Legs sous condition résolutoire

120

Lorsque la condition est résolutoire, le legs reçoit son exécution dès le décès, et les droits sont immédiatement exigibles.

2. Legs à terme

130

Dès l'instant où l'époque d'échéance du terme est connue d'avance ou dépend d'un événement dont on ignore la date exacte, mais qui arrivera certainement, les droits sont immédiatement perçus.

D. Legs de nature particulière

1. Legs de somme n'existant pas en nature

140

Le legs particulier d'une somme d'argent qui ne se trouve pas dans la succession donne ouverture au droit de mutation par décès calculé d'après le degré de parenté du légataire particulier. Cette somme doit être déduite, en conséquence, de l'actif successoral revenant aux héritiers ou aux légataires universels.

2. Legs d'objets mobiliers ou d'immeubles n'existant pas en nature

150

Lorsque le testateur impose à ses héritiers ou légataires universels l'obligation de remettre à un tiers désigné des biens meubles ou immeubles qui n'existent pas dans sa succession, il en résulte deux transmissions :

- l'une qui s'opère au profit de l'héritier ou du légataire principal et qui porte sur la totalité des biens successoraux. Les droits de mutation par décès sont alors calculés sur l'actif total de la succession et d'après le degré de parenté des héritiers ou légataires universels ;

- l'autre qui s'effectue entre l'héritier ou le légataire principal et le légataire particulier et ne revêt pas un caractère gratuit. Cette transmission donne ouverture au droit de mutation à titre onéreux.

3. Legs secondaire

160

Le legs secondaire, c'est-à-dire le legs par lequel le testateur charge le légataire principal de remettre à un tiers, soit une partie du bien légué, soit une somme, est soumis au droit de mutation par décès d'après le degré de parenté du légataire secondaire. Il est déduit de la part revenant au légataire principal.

4. Legs en paiement d'une dette

170

Le droit de mutation par décès est dû si la disposition ne s'analyse pas en une reconnaissance de dette pure et simple.

Le legs d'un immeuble en paiement d'une dette donne ouverture aux droits de succession et ne s'analyse pas en une dation en paiement, mais la dette est déductible si les conditions prévues pour cette déduction sont réunies ([BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10](#)).

5. Legs rémunératoire

180

Le droit de mutation par décès est dû sur le legs fait pour rémunérer la personne qui a rendu des services au testateur, sans qu'il y ait lieu de rechercher si ces services sont réels ou non.

Le caractère de legs est incontestable lorsque les services rendus par le légataire ne sont pas appréciables en argent.

La disposition peut aussi, compte tenu des circonstances, constituer une reconnaissance de dette.

6. Legs verbal exécuté

190

Le legs verbal, en principe nul de plein droit, est susceptible d'être reconnu valable dans certains cas exceptionnels. C'est ainsi que le versement de sommes à un tiers par un légataire universel, en exécution des dernières intentions manifestées verbalement par le défunt, constitue un legs particulier assujéti aux droits.

7. Legs « de residuo »

200

La Cour de cassation a décidé, dans un [arrêt du 21 octobre 1969](#), que le régime fiscal des mutations affectées d'une condition suspensive s'appliquait au legs « de residuo » qui contient une condition suspensive affectant la transmission au second légataire.

Au décès du testateur, le légataire institué en premier doit les droits de mutation par décès dans les conditions de droit commun. Le légataire institué en second ne doit rien.

Au décès du légataire institué en premier, le second légataire tenant son droit directement du testateur doit être taxé d'après le degré de parenté existant entre eux. Le régime fiscal applicable et la valeur imposable des biens transmis au second institué doivent être

déterminés en se plaçant à la date du décès du premier gratifié. Mais les droits acquittés par le premier légataire doivent être imputés sur les droits dus sur les mêmes biens par le second institué.

E. Étendue des legs

1. Legs supérieur à l'actif successoral

210

Les legs particuliers d'une valeur totale supérieure à celle des biens composant l'actif successoral doivent être réduits à cette valeur pour la perception de l'impôt. Dans ce cas, il est procédé à une répartition de l'actif au marc le franc entre les différents legs.

2. Legs excédant la quotité disponible

220

Les héritiers réservataires pouvant ne pas exercer l'action en réduction, il n'appartient pas au service de la DGFIP d'opérer une réduction d'office ; celui-ci doit se conformer à la volonté exprimée par les parties dans la déclaration.

Exemple : cas d'un legs consenti par un mineur.

Un mineur de plus de seize ans a légué la totalité de ses biens à ses père et mère. Il est décédé à l'âge de trente ans, sans avoir confirmé, par ignorance, au cours de sa majorité, les dispositions testamentaires prises au cours de sa minorité. Les héritiers ab intestat sont ses père et mère et deux frères germains. Ces collatéraux privilégiés ont renoncé à se prévaloir de l'article 904 1^{er} alinéa du Code civil disposant que le mineur de seize ans non émancipé ne peut disposer par testament que jusqu'à concurrence de la moitié des biens dont la loi permet au majeur de disposer. L'administration doit respecter la volonté des parties, quant à l'exécution du testament.

III. Donations à cause de mort

A. Principes généraux

230

Le droit de mutation par décès atteint également certaines libéralités qui ne doivent se réaliser qu'au décès du donateur et ne sont susceptibles de donner ouverture qu'au droit fixe au moment où elles sont effectuées.

Ce sont les donations éventuelles, les donations de biens à venir, appelées encore institutions contractuelles ([code civil, art. 1082](#) et [code civil, art. 1093](#)) et les donations cumulatives de biens présents et à venir ([code civil, art. 1084](#) et [code civil, art 1093](#)).

Ces donations donnent lieu à la perception du droit de succession à l'avènement du décès quel que soit le parti pris par le donataire. L'impôt est liquidé sur la valeur des biens et d'après le régime fiscal applicable à la date du décès.

B. Cas particuliers

240

Lorsque la donation de biens présents et à venir n'est pas cumulative, mais se décompose en deux dispositions distinctes, le droit de donation est immédiatement exigible sur la valeur des biens présents.

250

Il en est de même si le donataire peut disposer dans l'immédiat de la toute-propriété, de la nue-propriété ou de la jouissance des biens présents.

IV. Biens recueillis en vertu d'une clause d'accroissement ou de tontine

A. Généralités

260

Par la clause dite d'accroissement, de réversion, de condition de survie ou de tontine insérée dans un contrat, les parties prévoient qu'au décès du ou des prémourants, la part de ceux-ci reviendra, sans indemnité, aux survivants, de telle sorte que le dernier vivant sera réputé seul propriétaire de la totalité du bien.

Une jurisprudence constante de la Cour de cassation analyse ces clauses comme conférant au survivant des coacquéreurs la propriété du bien tout entier, sous condition suspensive de survie, et à chacun d'entre eux la propriété de sa part, sous la condition résolutoire de son prédécès. Au plan fiscal, il en résulte qu'au décès de chacun des prémourants la part transmise devrait être taxée au droit de mutation à titre onéreux.

Pour limiter l'évasion fiscale résultant du recours accru à ce genre de stipulation, qui constituait un moyen d'échapper le paiement des droits de succession, l'article 754 A du CGI (modifié par l'article 33 de la loi n°2009-1673 du 30 décembre 2009) assujettit aux droits de succession les biens recueillis en vertu d'une clause de tontine insérée dans un contrat d'acquisition en commun.

B. Principe : exigibilité des droits de mutation par décès

270

En application des dispositions du premier alinéa de l'article 754 A du CGI, les biens recueillis en vertu d'une clause de tontine insérée dans un contrat d'acquisition en commun sont, au point de vue fiscal, réputés transmis, à titre gratuit, à chacun des bénéficiaires de l'accroissement.

En outre, cet article ne trouve à s'appliquer que si les deux conditions suivantes sont simultanément remplies :

- la succession du ou des coacquéreurs s'est ouverte postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 1980 ;
- le contrat contenant la clause de tontine a été conclu après le 5 septembre 1979.

280

En application des principes généraux, les droits sur la valeur des biens en cause sont liquidés au tarif en vigueur au jour du décès et en fonction du lien de parenté existant entre le défunt et le ou les bénéficiaires de la clause de tontine.

Si le bénéficiaire de la clause de tontine est appelé à la succession à un autre titre, la valeur des biens qu'il recueille en vertu de la clause de tontine est ajoutée à sa part pour la liquidation des droits.

Dans le cas contraire, il doit souscrire une déclaration de succession dans les conditions de droit commun.

Les dispositions de l'article 754 A du CGI précité ne sont pas applicables aux biens recueillis en vertu d'une clause de tontine qui ne serait pas insérée dans un contrat d'acquisition en commun.

C. Exception

290

Par exception, l'article 754 A du CGI 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.

300

Néanmoins, l'article 33 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 a modifié l'article 754 A du CGI 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.

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 1er 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 du CGI, le partenaire survivant a intérêt à opter pour les droits de mutation à titre gratuit.

310

Lorsque l'acquisition porte sur un immeuble achevé depuis moins de cinq ans et a donné lieu au paiement de la TVA, cf. série TVA .