RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-50-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 21/01/2013

ENR – Mutations à titre gratuit – Successions - Tarifs et liquidation des droits - Abattements sur la part nette revenant à chaque ayant droit

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles
Titre 1 : Successions
Chapitre 5 : Tarifs et liquidation des droits
Section 2 : Abattements sur la part nette revenant à chaque ayant droit

Sommaire :

I. Abattement applicable en ligne directe
A. Quotité de l'abattement applicable en ligne directe
1. Personnes bénéficiaires de l'abattement en ligne directe
2. Caractère personnel de l'abattement
II. Abattement applicable aux successions entre frères et sœurs
A. Quotité de l'abattement
B. Abattement applicable aux représentants d'un renonçant ou d'un prédécédé en ligne collatérale
III. Abattement en faveur des neveux et nièces
IV. Abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux
A. Principes applicables à l'abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux
B. Conditions d'application de l'abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux
1. Le lien de parenté
2. L'incapacité de travailler dans des conditions normales de rentabilité
a. Infirmités ouvrant droit à l'abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux
b. Abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux : justifications à produire
c. Liquidation des droits
V. Abattement applicable aux successions à défaut d'autre abattement
A. Principe
B. Personnes bénéficiaires de l'abattement
VI. Abattement applicable en cas de dons faits par les héritiers à certains organismes
A. Conditions tenant aux organismes bénéficiaires des dons
1. Des fondations ou associations reconnues d'utilité publique
2. De l'Etat et organismes
B. Conditions tenant à la libéralité
1. Nature du don
a. Pour les associations reconnues d'utilité publique ou organismes mentionnés à l'article 794 du CGI

b. Pour les fondations reconnues d'utilité publique
c. Dispositions communes
1° Absence de contrepartie
2° Libéralité effectuée à titre définitif et en pleine propriété
2. Forme du don
C. Montant et modalités d'application de l'abattement
D. Justifications

1

Préalablement à l'application du tarif en vigueur lors de l'ouverture de la succession sur la part nette recueillie par chaque ayant droit, il y a lieu d'effectuer un abattement.

Cet abattement, constituant un élément du tarif, s'applique quelle que soit la nationalité du défunt ou des héritiers. Il concerne :

- les successions en ligne directe ;

- les successions entre frères et sœurs ;

- les successions en faveur des neveux et nièces ;

- les successions dont le bénéficiaire est atteint d'un handicap ;

- enfin, à défaut d'autre abattement, toutes les successions.

Par ailleurs, il est prévu un abattement applicable en cas de dons faits par les héritiers à certains organismes.

I. Abattement applicable en ligne directe

A. Quotité de l'abattement applicable en ligne directe

10

Il est effectué un abattement, sur la part de chacun des ascendants et sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation (I de l'article 779 du code général des impôts (CGI)).

20

Cet abattement s'élève à 100 000 € à compter de la date de publication de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 (VI de l'article 779 du CGI).

3

L'abattement prévu par le I de l'article 779 du CGI constitue un élément du tarif des mutations à titre gratuit dont l'application s'impose quand les conditions édictées par la loi sont réunies.

1. Personnes bénéficiaires de l'abattement en ligne directe

40

Il convient de remarquer que si l'abattement s'applique sans limitation de degré aux ascendants, il est limité aux enfants du défunt et à leurs représentants. Ainsi n'en bénéficie pas le legs fait à un petit-enfant du vivant de son auteur.

50

Strictement, le petit-enfant appelé à la succession de son grand-père par suite du prédécès de son père, enfant unique, ne devrait pas bénéficier de l'abattement car il vient à la succession de son propre chef et non par représentation ; toutefois, l'administration a décidé d'écarter cette application rigoureuse de l'article 779 du CGI .

Cette solution s'applique également lorsque le petit-enfant est appelé à la succession de son aïeul par suite de l'indignité ou de la renonciation de son auteur vivant.

Sur l'application de l'abattement en cas de renonciation de l'enfant unique du défunt au profit de ses propres enfants, cf. BOI-ENR-DMTG-10-50-80 § 250 et suivants (renonciation) et § 310 et suivants (représentation).

Pour l'application des abattements en cas de donations antérieures, cf. BOI-ENR-DMTG-10-50-50.

60

L'abattement est susceptible de s'appliquer dès lors que l'impôt est liquidé au tarif prévu pour les successions en ligne directe. Il peut donc bénéficier à la part recueillie par un enfant adoptif entrant dans les exceptions de l'article 786 du CGI.

2. Caractère personnel de l'abattement

70

L'abattement est personnel. La part non utilisée par un héritier ne peut pas profiter aux autres héritiers. Entre les représentants des enfants prédécédés, l'abattement se divise d'après les règles de la dévolution légale c'est-à-dire abstraction faite de tous les avantages particuliers qui ont pu être consentis par le défunt à certains de ses descendants.

II. Abattement applicable aux successions entre frères et sœurs

A. Quotité de l'abattement

80

Lorsque les dispositions de l'article 796-0 ter du CGI ne sont pas applicables (cf. BOI-ENR-DMTG-10-20-10 § 20), il est effectué un abattement sur la part de chacun des frères ou sœurs vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation (IV de l'article 779 du CGI).

90

Cet abattement s'élève à 15 932 € (montant à compter du 1er janvier 2011) (IV de l'article 779 du CGI).

B. Abattement applicable aux représentants d'un renonçant ou d'un prédécédé en ligne collatérale

100

Cf. BOI-ENR-DMTG-10-50-80.

III. Abattement en faveur des neveux et nièces

110

L'abattement prévu par le V de l'article 779 du CGI s'applique sur la part de chacun des neveux et nièces du défunt ou du donateur. Le montant de cet abattement s'élève à 7 967 € (montant à compter du 1er janvier 2011).

IV. Abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux

A. Principes applicables à l'abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux

120

Aux termes du II de l'article 779 du CGI , pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, il est effectué un abattement sur la part de 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. Le montant de cet abattement s'élève à 159 325 € (montant à compter du 1er janvier 2011).

> L'application de cet abattement ne résulte pas de la seule prise en compte d'un handicap réel mais est également justifiée par des considérations économiques liées à l'incapacité des intéressés de travailler dans des conditions normales de rentabilité. A cet égard, lorsque la qualité de travailleur handicapé est reconnue par la commission des droits et de l'autonomie des personnes handicapées, la circonstance pour une personne physique handicapée d'occuper un emploi aménagé, lui procurant de ce fait une rémunération modeste, n'est pas de nature à faire obstacle à l'application de l'abattement spécifique (Rép. Min. Descoeur, AN, 8 septembre 2009 p. 8536 n° 33625).

B. Conditions d'application de l'abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux

1. Le lien de parenté

130

L'abattement s'applique à toutes les mutations à titre gratuit entre vifs et par décès quel que soit le lien de parenté qui unit le défunt ou le donateur à l'héritier, au légataire ou au donataire. Ainsi, une

même personne handicapée peut bénéficier de l'abattement autant de fois qu'elle reçoit de legs ou de donations de la part de parents ou de non-parents distincts.

2. L'incapacité de travailler dans des conditions normales de rentabilité

140

L'abattement prévu à l'article 779 du CGI constitue un élément du tarif des droits de mutation par décès. Dès lors, l'abattement prévu au II de l'article 779 du CGI est susceptible de s'appliquer aux sommes reçues par un bénéficiaire d'un contrat d'assurance-vie non héritier, légataire ou donataire de l'assuré décédé, dès lors qu'il est incapable de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise.

a. Infirmités ouvrant droit à l'abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux

150

Il est tenu compte de toutes les infirmités congénitales ou acquises, existant au jour de la donation ou de l'ouverture de la succession (CGI, annexe II, art. 293).

Aucun pourcentage d'invalidité n'est fixé et il n'y a pas à tenir compte, en principe, de la nature de l'infirmité, ni de sa cause ou de son ancienneté, pourvu qu'elle existe au jour du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire à la date de la donation ou de l'ouverture de la succession.

160

L'article 294 de l'annexe II au CGI précise que l'infirmité doit empêcher l'héritier, le donataire ou le légataire :

- soit de se livrer à toute activité professionnelle dans des conditions normales de rentabilité. L'abattement ne peut donc pas être accordé aux personnes qui, après avoir eu une existence normale, sont atteintes d'une infirmité à un âge avancé. L'infirmité ne peut être retenue que si elle est survenue au cours de la jeunesse ou de la période généralement considérée comme celle de la vie active ;

> *Dans le même ordre d'idée, la Haute Juridiction a estimé que ne peut prétendre au bénéfice de l'abattement accordé aux personnes handicapées, l'héritier qui, à la date de l'ouverture de la succession était en retraite depuis plusieurs années et dont l'infirmité résultant de blessures de guerre n'avait pas nui au déroulement normal de sa carrière et n'avait eu aucune incidence sur le montant de retraite qu'il percevait (Cass. Com., 20 novembre 1990, n° 89-10444).*

> *De même, il a été jugé que la très grave infirmité dont est atteint un contribuable et pour laquelle lui a été reconnue une incapacité totale de travail de 100 % ne constitue pas une preuve suffisante permettant de considérer que l'intéressé a été empêché de se livrer dans des conditions normales de rentabilité à toute activité professionnelle dans la mesure où le négoce qu'il exerce a vu son chiffre d'affaires constamment augmenter depuis la survenance de l'infirmité en cause et que le personnel de son entreprise est resté stable depuis la même date (Cass. com., 2 mai 1990, n° 88-18590).*

- soit s'il est âgé de moins de dix-huit ans d'acquérir une instruction ou une formation professionnelle d'un niveau normal.

b. Abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux : justifications à produire

170

L'héritier, le légataire ou le donataire doit justifier que son infirmité l'empêche de se livrer dans les conditions normales de rentabilité à toute activité professionnelle ou, s'il est âgé de moins de 18 ans, d'acquérir une instruction ou une formation professionnelle d'un niveau normal (CGI, annexe II, art. 294). Cette justification peut résulter de tous éléments de preuve (certificat médical circonstancié, certificat d'un établissement scolaire spécialisé, ...).

180

L'article 294 de l'annexe II au CGI précise, en outre, que peut notamment être invoquée une décision décision de la commission des droits et de l'autonomie des personnes handicapées mentionnée à l' article L 146-9 du code de l'action sociale et des familles le classant dans la catégorie correspondant aux handicaps graves ou le déclarant relever soit d'une entreprise adaptée définie à l'article L 5213-13 du code du travail, soit d'un établissement ou service d'aide par le travail défini à l'article L 344-2 du code de l'action sociale et des familles.

Il est précisé qu'il ne peut être fait obligation à un grand invalide de guerre de produire une carte de grand infirme civil, dès lors qu'il est en mesure de présenter des documents suffisamment probants tels qu'un titre de pension militaire ou une carte de grand invalide de guerre précisant un taux d'invalidité définitive de 80 % ou plus.

c. Liquidation des droits

190

L'abattement en faveur des handicapés s'ajoute à l'abattement personnel dont ils peuvent bénéficier en qualité d'ascendant ou de descendant (I de l'article 779 du CGI), de frère ou sœur (IV de l'article 779 du CGI), de neveu ou nièce (Vde l'article 779 du CGI).

Par ailleurs, cet abattement se cumule, le cas échéant, avec celui concernant les dons faits par les héritiers à certains organismes (III de l'article 788 du CGI).

L'abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux ne se cumule pas avec l'abattement visé IV de l'article 788 du CGI.

V. Abattement applicable aux successions à défaut d'autre abattement

A. Principe

200

Il résulte du IV de l'article 788 du CGI , qu'à défaut d'autre abattement, à l'exception de celui mentionné au III de l'article 788 du CGI (dons effectués par l'héritier ou le légataire en faveur de certains organismes), un abattement spécifique s'applique sur chaque part successorale (IV de l' article 788 du CGI).

Le bénéfice de cet abattement profite aux héritiers ou légataires, quel que soit leur lien de parenté avec le défunt et même si aucun lien ne les unit. Il peut ainsi bénéficier à un petit-enfant, appelé à la

succession de son aïeul, du vivant de son auteur à titre de légataire. Toutefois, cet abattement ne peut profiter à un héritier qui a épuisé l'abattement auquel il pouvait prétendre.

Le montant de l'abattement s'élève à 1 594 € (montant à compter du 1er janvier 2011).

B. Personnes bénéficiaires de l'abattement

210

Lorsqu'une succession est dévolue conformément à la loi, un héritier peut être appelé à la fois dans la ligne paternelle et dans la ligne maternelle. Il invoque deux qualités différentes dont chacune lui donne droit à une portion définie de l'hérédité. Dans ce cas, l'impôt est calculé sur chacun des émoluments que la loi lui attribue au tarif applicable suivant le degré de parenté qui lui permet de le recueillir. L'abattement, qui est un des éléments du tarif des droits de mutation par décès, s'applique dans les mêmes conditions. De même, il n'y a pas lieu de rechercher si l'héritier est appelé ou non à la succession par l'effet de la représentation. Cet abattement ne peut profiter à un héritier qui a épuisé l'abattement auquel il pouvait prétendre à la suite de donations que le *de cujus* lui a antérieurement consenties.

220

L'abattement personnel du représentant ne peut être substitué à la fraction de l'abattement du représenté. En revanche, dans l'hypothèse où le partage de l'abattement du renonçant entre ses représentants aboutit à ce que chacun d'eux dispose d'un abattement inférieur au montant prévu par le IV de l'article 788 du CGI, il y a lieu d'appliquer sur la part de chacun ce dernier abattement.

VI. Abattement applicable en cas de dons faits par les héritiers à certains organismes

230

L'article 788 du CGI prévoit, sous certaines conditions, un abattement, sur la part nette de tout héritier, donataire ou légataire, correspondant à la valeur des biens reçus du défunt et remis par l'héritier, à titre définitif et en pleine propriété dans les six mois du décès, à une fondation ou association reconnue d'utilité publique, répondant aux conditions du b. du 1 de l'article 200 du CGI, à l'Etat ou à un organisme mentionné à l'article 794 du CGI.

A. Conditions tenant aux organismes bénéficiaires des dons

240

Le III de l'article 788 du CGI énumère de manière limitative les organismes bénéficiaires des dons pour le bénéfice par le donateur du régime de faveur. Il s'agit :

1. Des fondations ou associations reconnues d'utilité publique

250

Ces fondations ou associations doivent répondre aux conditions fixées au b du 1 de l'article 200 du CGI. Plus précisément, il s'agit de fondations ou d'associations reconnues d'utilité publique :

- dont l'objet entre dans la liste de ceux énumérés à l'article 200 du CGI soit la réalisation d'activités ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ;

- et qui sont d'intérêt général au sens de l'article 200 du CGI, ce qui suppose que la fondation n'exerce pas d'activité lucrative, que sa gestion soit désintéressée et qu'elle ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes. A cet égard, il est précisé que lorsqu'une fondation ou association exerce à la fois des activités lucratives et des activités non lucratives et remplit les conditions autorisant leur sectorisation, les dons qui lui sont affectés sont éligibles au présent dispositif, à la condition expresse que ceux-ci soient affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif.

La condition tenant au caractère d'utilité publique de l'entité bénéficiaire doit être remplie au plus tard dans les six mois suivant le décès.

260

Cas particuliers des dons à des fondations reconnues d'utilité publique pour le compte d'organismes d'intérêt général :

Il résulte des dispositions de l'article 20 modifié de la loi n°87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat que « peut également être dénommée fondation l'affectation irrévocable, en vue de la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif, de biens, droits ou ressources à une fondation reconnue d'utilité publique dont les statuts ont été approuvés à ce titre dès lors que ces biens, droits ou ressources sont gérés directement par la fondation affectataire, et sans que soit créée à cette fin une personne morale distincte ».

Dès lors, des fondations ou associations reconnues d'utilité publique peuvent, lorsque leurs statuts ont été approuvés à ce titre par décret en Conseil d'Etat recevoir des versements pour le compte d'organismes d'intérêt général mentionnés au 1 de l'article 200 du CGI. La procédure d'autorisation, distincte de celle de reconnaissance d'utilité publique, est de la compétence du ministère de l'Intérieur.

Les organismes ainsi habilités sont tenus d'établir des comptes annuels selon les principes définis par le code de commerce et de nommer au moins un commissaire aux comptes. Les œuvres et organismes qui reçoivent des versements par l'intermédiaire des organismes habilités doivent également établir des comptes annuels selon les principes définis au code de commerce.

Les dons consentis à ces fondations dites « individualisées » sont éligibles au régime de faveur si les conditions suivantes sont réunies :

- le don fait à l'organisme d'utilité publique doit être précisément affecté à une fondation « individualisée » ;

- la fondation « individualisée » doit avoir une activité éligible.

2. De l'Etat et organismes

270

Il s'agit de l'Etat et des organismes mentionnés à l'article 794 du CGI, c'est à dire des régions, des départements, des communes, de leurs établissements publics, des établissements publics hospitaliers, des organismes d'administration et de gestion de la sécurité sociale ainsi que de la

caisse générale de prévoyance des marins.

B. Conditions tenant à la libéralité

1. Nature du don

a. Pour les associations reconnues d'utilité publique ou organismes mentionnés à l'article 794 du CGI

280

Seuls les versements en numéraires sont autorisés. Toutefois, il convient de préciser que si l'actif successoral se compose de biens autres que des sommes d'argent, l'héritier a la possibilité de vendre un bien figurant à l'actif de la succession, pour procéder au don en remploi des sommes.

b. Pour les fondations reconnues d'utilité publique

290

Dans l'hypothèse d'un don à une fondation reconnue d'utilité publique, le don doit être effectué à partir des biens reçus du défunt. En conséquence, les dons de biens en nature sont permis pour cette catégorie d'organismes à la condition bien entendu que les biens transmis figurent à l'actif de la succession.

Il est admis que les dons de sommes d'argent ne soient pas limités au montant des liquidités reçues du défunt. Ainsi en cas de dons à une fondation le mécanisme de remploi cité ci-après peut s'appliquer.

c. Dispositions communes

1° Absence de contrepartie

300

Le règlement de cotisations donne aux membres d'une association un certain nombre de droits qui sont précisés dans ses statuts. Elle donne fréquemment lieu, en outre, à diverses contreparties symboliques ou matérielles. De même, et de plus en plus fréquemment, les donateurs d'une association ou d'une fondation se voient remercier de leur geste par différents témoignages de gratitude.

Or, pour que le versement ouvre droit à l'abattement prévu au III de l'article 788 du CGI, il est nécessaire que ce versement procède d'une intention libérale, c'est-à-dire qu'il soit consenti à titre gratuit, sans contrepartie directe ou indirecte au profit de la personne qui l'effectue. Ainsi, une donation qui serait consentie à un organisme éligible avec stipulation d'une charge imposée audit organisme qui constitue une contrepartie pour le donateur n'est pas éligible au présent dispositif.

310

L'existence d'une telle contrepartie s'apprécie en fonction de la nature des avantages éventuellement accordés au donateur. Doivent être distingués les avantages au contenu purement institutionnel ou symbolique, d'une part, et les contreparties tangibles, sous forme de remise de biens ou de prestations de services, d'autre part.

Les contreparties institutionnelles ou symboliques correspondent tout d'abord à des prérogatives attachées à la qualité proprement dite de membre de l'association (droit de vote à ses assemblées générales, éligibilité à son conseil d'administration...). Mais il peut s'agir également d'avantages qui trouvent leur source dans la volonté de distinguer un donateur particulier de l'association en lui conférant un titre honorifique (membre bienfaiteur par exemple) ou en lui rendant symboliquement hommage pour son dévouement à l'œuvre.

Il est admis qu'aucun de ces avantages ne constitue une contrepartie réelle au versement. La simple attribution de tels avantages ne saurait par conséquent priver les donateurs du bénéfice de l'abattement.

Sans qu'il soit possible de fournir une énumération exhaustive des contreparties prenant la forme d'un bien ou d'une prestation de service, sont notamment visés : la remise de divers objets matériels, l'octroi d'avantages financiers ou commerciaux, le service d'une revue, la mise à disposition d'équipements ou installations de manière exclusive ou préférentielle, l'accès privilégié à des conseils, fichiers ou informations de toute nature.

Dès lors que les donateurs bénéficient d'une telle contrepartie, les versements qu'ils effectuent sont exclus du champ d'application de l'avantage fiscal.

2° Libéralité effectuée à titre définitif et en pleine propriété

320

La libéralité ne peut ainsi pas être effectuée à titre temporaire ni avoir pour objet des droits démembrés.

De même, les donations à terme sont exclues du bénéfice de l'avantage fiscal. Cela étant, elles sont autorisées dans les hypothèses où la remise des biens est effectuée au profit de l'organisme bénéficiaire au plus tard au jour du dépôt de la déclaration de succession.

2. Forme du don

330

Il résulte du 1° du III de l'article 788 du CGI que la libéralité doit être effectuée dans les six mois suivant le décès.

Cette condition couplée au caractère définitif de la libéralité implique, en cas de donation sous condition suspensive, que cette dernière se réalise dans le délai précité.

Il est précisé qu'il n'est exigé aucune règle tenant à la forme de la libéralité (donations notariées, donations sous-seing privé ou don manuel). Néanmoins, l'héritier qui revendique le bénéfice de l'abattement devra être en mesure de justifier auprès de l'administration fiscale le versement des sommes ou la remise des biens à l'organisme bénéficiaire dans les formes compatibles avec la procédure écrite.

C. Montant et modalités d'application de l'abattement

340

L'abattement prévu au III de l'article 788 du CGI correspond :

- à la valeur nominale du don dans l'hypothèse de don de somme d'argent ;

- à la valeur des biens remis à l'organisme bénéficiaire évalués à la date du décès dans l'hypothèse d'un don en nature.

Il n'existe aucun plafond pour la détermination du montant de l'abattement.

350

Cet abattement ne peut se cumuler avec la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 200 du CGI. En revanche, cet abattement peut se cumuler avec les abattements prévus au I de l'article 779 du CGI, au II de l'article 779 du CGI et au IV de l'article 788 du CGI.

D. Justifications

360

Conformément au 2° du III de l'article 788, le successible qui revendique le bénéfice de l'abattement doit joindre à la déclaration de succession des pièces justificatives répondant à un modèle fixé par arrêté attestant du montant et de la libéralité ainsi que de l'identité des bénéficiaires de l'abattement.