

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

INSTRUCTION DU 7 MARS 2012

7 G-2-12

DROITS DE MUTATION A TITRE GRATUIT. TARIFS ET LIQUIDATION DES DROITS. AUGMENTATION DES TAUX APPLICABLES AUX DEUX DERNIERES TRANCHES D'IMPOSITION POUR LES SUCCESSIONS ET DONATIONS EN LIGNE DIRECTE ET AUX DONATIONS ENTRE EPOUX ET PARTENAIRES LIES PAR UN PACTE CIVIL DE SOLIDARITE. AMENAGEMENT DU DELAI DE RAPPEL FISCAL DES DONATIONS. AMENAGEMENT DES REDUCTIONS DE DROITS DE DONATION LIEES A L'AGE DU DONATEUR. DECLARATION ET ENREGISTREMENT DES DONS MANUELS. DONS DE SOMMES D'ARGENT. ASSURANCE-VIE. DROIT DE PARTAGE.
COMMENTAIRES DES ARTICLES 6, 7, 8, 9, 10 ET 11 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011 (N° 2011-900 DU 29 JUILLET 2011) ET DE L'ARTICLE 4 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2012 (N° 2011-1977 DU 28 DECEMBRE 2011)

(C.G.I., art. 635 A, 730 *ter*, 746, 750, 750 *bis* A, 757, 777, 784, 790, 790 G et 990 I ; L.P.F., art. L. 181 A ET L. 181 B)

NOR : ECE L 12 20472 J

Bureau C 2

PRESENTATION

Dans le cadre de la première loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011) et de la loi de finances pour 2012 (n° 2011-1977 du 28 décembre 2011), diverses mesures concernant les droits de mutation à titre gratuit et l'assurance-vie ont été adoptées.

Ainsi, les articles 6, 7, 8, 9 et 10 de la première loi de finances rectificative pour 2011 précitée ont en matière de droits de mutation à titre gratuit :

- augmenté de cinq points le tarif des deux dernières tranches du barème d'imposition applicable aux successions et aux donations consenties en ligne directe et de celui applicable aux donations entre époux ou entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) ;

- porté le délai de rappel fiscal des donations de six à dix ans et, pour atténuer la portée de cette mesure, instauré, pour les donations passées dans les dix années précédant l'entrée en vigueur de la première loi de finances rectificative pour 2011 précitée, un abattement sur la valeur des biens ayant fait l'objet d'une donation antérieure rapportable ;

- porté le droit de partage de 1,10 % à 2,50 % à compter du 1^{er} janvier 2012 ;

- supprimé les réductions de droits de donation liées à l'âge du donateur, sauf pour certaines donations d'entreprise lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans ;

- instauré pour les dons manuels dont le montant est supérieur à 15 000 € une option pour la déclaration et le paiement des droits après le décès du donateur ;

- précisé l'assiette, le tarif et les abattements applicables aux dons manuels ;

- porté la condition d'âge du donateur, pour l'application de l'exonération sous plafond des dons familiaux de sommes d'argent prévue à l'article 790 G du CGI, de soixante-cinq à quatre-vingt ans lorsque le don est consenti à un enfant ou à un neveu ou une nièce et prévu un renouvellement de l'exonération tous les dix ans ;

Par ailleurs, l'article 11 de la première loi de finances rectificative pour 2011 a modifié le régime fiscal de l'assurance-vie prévu à l'article 990 I du CGI. Ainsi, cet article a :

- porté à 25 % le taux du prélèvement applicable à la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire excédant la limite inférieure de la septième ligne de la première colonne du tableau I de l'article 777 du CGI (soit 902 838 € depuis le 1^{er} janvier 2011) ;

- soumis audit prélèvement les sommes versées au titre de contrats souscrits par un non-résident lorsque l'assuré ou, sous conditions, le bénéficiaire, sont résidents fiscaux au moment du décès de l'assuré ;

- modifié les modalités d'application du même prélèvement en cas de démembrement de la clause bénéficiaire.

Enfin, l'article 4 de la loi de finances pour 2012 (n° 2011-1977 du 28 décembre 2011) a aménagé l'entrée en vigueur de l'augmentation du droit de partage de 1,10 % à 2,50 % précitée. En effet, lorsqu'une convention de divorce a été présentée au juge avant le 30 juillet 2011, le partage donne lieu au paiement du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière prévus à l'article 746 au taux de 1,10 %, nonobstant la date de l'homologation de la convention par le juge.

La présente instruction administrative commente ces nouvelles dispositions.



SOMMAIRE

Remarque liminaire	1
CHAPITRE 1 : RELEVEMENT DU TARIF DES DEUX DERNIERES TRANCHES DES BAREMES D'IMPOSITION APPLICABLES AUX SUCCESSIONS ET AUX DONATIONS CONSENTIES EN LIGNE DIRECTE ET AUX DONATIONS ENTRE EPOUX OU ENTRE PARTENAIRES LIES PAR UN PACTE CIVIL DE SOLIDARITE (PACS)	2
CHAPITRE 2 : DISPOSITIONS SPECIFIQUES AUX DONATIONS	5
Section 1 : Relèvement de six à dix ans du délai de rappel fiscal des donations et introduction d'un mécanisme de rappel fiscal progressif pour les donations passées entre le 31 juillet 2001 et le 31 juillet 2005	5
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	5
B. NOUVEAU DISPOSITIF	6
Section 2 : Instauration d'un droit de rectification décennale de la valeur des donations antérieures donnant lieu à rappel fiscal	14
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	14
B. NOUVEAU DISPOSITIF	17
Section 3 : Suppression sauf au cas particulier de certaines donations d'entreprises des réductions de droit de donations liées à l'âge du donateur	20
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	20
B. NOUVEAU DISPOSITIF	23
Section 4 : Aménagement des dispositions relatives à la déclaration ou à l'enregistrement des dons manuels	25
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	25
B. NOUVEAU DISPOSITIF	31
Section 5 : Aménagement de l'exonération sous plafond des dons familiaux de sommes d'argent	38
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	38
B. NOUVEAU DISPOSITIF	42

CHAPITRE 3 : DISPOSITIONS RELATIVES A CERTAINES CESSIONS DE DROITS SOCIAUX, AUX PARTAGES ET OPERATIONS ASSIMILEES	46
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	46
B. NOUVEAU DISPOSITIF	47
CHAPITRE 4 : AMENAGEMENT DU PRELEVEMENT <i>SUI GENERIS</i> DE 20 % SUR LES CAPITAUX DECES VERSES DANS LE CADRE DE CONTRATS D'ASSURANCE-VIE	50
Section 1 : Relèvement du taux du prélèvement	50
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	50
B. NOUVEAU DISPOSITIF	51
Section 2 : Aménagement des dispositions applicables au démembrement de la clause bénéficiaire	53
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	53
B. NOUVEAU DISPOSITIF	54
Section 3 : Aménagement des dispositions relatives à la détermination de la fiscalité applicable au moment du décès	60
A. DISPOSITIF ANTERIEUR	60
B. NOUVEAU DISPOSITIF	62
CHAPITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR	65
ANNEXE 1 : Articles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales cités dans la présente instruction administrative et modifiés ou créés par la première loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011)	
ANNEXE 2 : Imprimé n° 2734 (révélation de don manuel d'une valeur supérieure à 15 000 €)	

1. **Remarque liminaire** : les articles cités dans la présente instruction administrative sont, sauf indication contraire, ceux du code général des impôts.

**CHAPITRE 1 : RELEVEMENT DU TARIF DES DEUX DERNIERES TRANCHES DES BAREMES D'IMPOSITION
APPLICABLES AUX SUCCESSIONS ET AUX DONATIONS CONSENTIES EN LIGNE DIRECTE
ET AUX DONATIONS ENTRE ÉPOUX OU ENTRE PARTENAIRES LIÉS PAR UN PACTE
CIVIL DE SOLIDARITÉ (PACS)**

2. L'article 6 de la première loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011) relève de cinq points le tarif des deux dernières tranches du barème d'imposition applicable aux successions et donations en ligne directe et de celui applicable aux donations entre époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) (respectivement tableaux I et II de l'article 777).

3. Ainsi, les taux applicables sont portés :

- de 35 % à 40 % pour la fraction nette taxable comprise entre 902 838 € et 1 805 677 € (*montants applicables en 2011¹*).

- de 40 % à 45 % pour la fraction nette taxable supérieure à 1 805 677 € (*montant applicable en 2011¹*).

4. Dès lors, les barèmes applicables pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit sont les suivants (tarifs applicables aux successions ou aux donations consenties à compter du 31 juillet 2011) :

Tableau I

Tarif des droits applicables en ligne directe :

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF APPLICABLE
N'excédant pas 8 072 €	5 %
Comprise entre 8 072 € et 12 109 €	10 %
Comprise entre 12 109 € et 15 932 €	15 %
Comprise entre 15 932 € et 552 324 €	20 %
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30 %
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40 %
Au-delà de 1 805 677 €	45 %

Tableau II

Tarif des droits applicables entre époux et entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) :

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF APPLICABLE
N'excédant pas 8 072 €	5 %
Comprise entre 8 072 € et 15 932 €	10 %
Comprise entre 15 932 € et 31 865 €	15 %
Comprise entre 31 865 € et 552 324 €	20 %
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30 %
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40 %
Au-delà de 1 805 677 €	45 %

¹ Les montants des tarifs et abattements applicables en 2012 sont identiques à ceux applicables en 2011.

CHAPITRE 2 : DISPOSITIONS SPECIFIQUES AUX DONATIONS

Section 1 : Relèvement de six à dix ans du délai de rappel fiscal des donations antérieures et introduction d'un mécanisme de rappel fiscal progressif pour les donations passées entre le 31 juillet 2001 et le 31 juillet 2005

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

5. L'article 8 de la loi n° 2005-1719 de finances pour 2006, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2006, a modifié l'article 784 en réduisant de dix à six ans le délai au-delà duquel les donations antérieures sont dispensées de rappel fiscal.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

6. Le I de l'article 7 de la première loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011) porte de six à dix ans le délai au-delà duquel les donations antérieures sont dispensées de rapport fiscal.

7. Toutefois, afin d'atténuer les effets de cette modification, le III de l'article 7 précité prévoit pour les donations passées dans les dix années précédant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2011 précitée, soit avant le 31 juillet 2011, un dispositif progressif d'application du rappel fiscal.

8. Ainsi, afin de prendre en compte l'allongement du délai de rappel, une mesure de lissage a été instaurée pour les donations consenties dans les dix années précédant l'entrée en vigueur de la première loi de finances rectificative pour 2011, dès lors qu'en l'absence de réforme ces donations auraient bénéficié de la règle de non-rappel des donations passées depuis plus de six ans.

9. Ainsi, il y a lieu d'appliquer sur la valeur des biens ayant fait l'objet d'une donation entre le 31 juillet 2001 et le 31 juillet 2005 et donnant lieu à rappel fiscal, un abattement de :

- 10 % si la donation est passée depuis plus de six ans et moins de sept ans ;
- 20 % si la donation est passée depuis sept ans et moins de huit ans ;
- 30 % si la donation est passée depuis huit ans et moins de neuf ans ;
- 40 % si la donation est passée depuis neuf ans et moins de dix ans ou depuis dix ans.

10. Exemple 1 :

Le 1^{er} juin 2003, M. X donne à son fils la somme de 1 000 000 €

Liquidation de la donation :

Montant de la donation : 1 000 000 €

Abattement personnel : 46 000 €

Masse taxable : 954 000 €

Montant des droits à payer : (7 600 € x 5 %) + (3 800 € x 10 %) + (3 600 € x 15 %) + (505 000 € x 20 %) + (330 000 € x 30 %) + (104 000 € x 35 %) = 237 700 €

Le 1^{er} août 2011, M. X donne à son même fils la somme de 2 000 000 €

Liquidation de la donation :

Montant de la donation : 2 000 000 €

Abattement personnel : 113 325 € [soit abattement en ligne directe applicable au 1^{er} janvier 2011 (159 325 €) – abattement utilisé lors de la première donation (46 000 €)]

Masse taxable : 1 886 675 €

Comme la première donation est, à la date de la seconde, passée depuis plus de huit ans et moins de neuf ans, un abattement de 30 % est applicable sur la valeur des biens ayant fait l'objet de la donation le 1^{er} juin 2003. Dès lors, la première donation n'est rappelée pour la liquidation des droits à payer au titre de la seconde que pour un montant de 700 000 € (1 000 000 € x 70 %).

Montant des droits à payer : $[(8\,072\text{ €} - 7\,600\text{ €}^2) \times 5\%] + [(4\,037\text{ €} - 3\,800\text{ €}) \times 10\%] + [(3\,823\text{ €} - 3\,600\text{ €}) \times 15\%] + [(536\,392\text{ €} - 505\,000\text{ €}) \times 20\%] + [(350\,514\text{ €} - 180\,000\text{ €}) \times 30\%] + (902\,839\text{ €} \times 40\%) + (780\,998\text{ €} \times 45\%) = 770\,098\text{ €}$.

11. Exemple 2 :

Le 1^{er} juin 2003, M. X donne à son fils la somme de 500 000 €

Liquidation de la donation :

Montant de la donation : 500 000 €

Abattement personnel : 46 000 €

Masse taxable : 454 000 €

Montant des droits à payer : $(7\,600\text{ €} \times 5\%) + (3\,800\text{ €} \times 10\%) + (3\,600\text{ €} \times 15\%) + (439\,000\text{ €} \times 20\%) = 89\,100\text{ €}$.

Le 1^{er} août 2010, M. X donne à son même fils la somme de 200 000 €

Liquidation de la donation³ :

Montant de la donation : 200 000 €

Abattement personnel : 156 974 € (abattement en ligne directe applicable au 1^{er} janvier 2010)

Masse taxable : 43 026 €

Montant des droits à payer : $(7\,953\text{ €} \times 5\%) + (3\,977\text{ €} \times 10\%) + (3\,767\text{ €} \times 15\%) + (27\,329\text{ €} \times 20\%) = 6\,826\text{ €}$

Le 1^{er} août 2011, M. X donne à son même fils la somme de 1 500 000 €

Liquidation de la donation :

Montant de la donation : 1 500 000 €

Dans la mesure où le fils de M. X a déjà utilisé un abattement personnel de 46 000 € lors de la première donation en 2003, puis un second de 156 974 € lors de la deuxième donation en 2010, le cumul de ces deux abattements excède l'abattement personnel applicable en ligne directe au 1^{er} janvier 2011 (159 325 €). Par suite, l'intéressé ne bénéficie pas d'un abattement personnel au titre de la troisième donation.

Masse taxable : 1 500 000 €

Comme la première donation est passée depuis plus de huit ans et moins de neuf ans, un abattement de 30 % est applicable sur la somme objet de la donation du 1^{er} juin 2003. Dès lors, la première donation n'est rappelée pour la liquidation des droits à payer au titre de la troisième donation qu'à hauteur de 350 000 € $(500\,000\text{ €} \times 70\%)$.

Montant des droits à payer :

Tranche à 5 % en 2011 = 8 072 €, déjà utilisée (7 600 € en 2003 + 7 953 € en 2010), soit un montant supérieur à la tranche réactualisée au barème 2011.

Tranche à 10 % en 2011 = 4 037 €, déjà utilisée (3 800 € en 2003 + 3 977 € en 2010), soit un montant supérieur à la tranche réactualisée au barème 2011.

Tranche à 15 % en 2011 = 3 823 €, déjà utilisée (3 600 € en 2003 + 3 767 € en 2010), soit un montant supérieur à la tranche réactualisée au barème 2011.

Tranche à 20 % en 2011 = 536 392 €, déjà utilisée partiellement (335 000 € en 2003, car cette donation n'est rappelée que pour 70 % de son montant, + 27 329 € en 2010), soit un « disponible » de 174 063 € taxable à 20 %. Droits à payer : 34 813 €.

Tranche à 30 % en 2011 = 350 514 €, soit $350\,514\text{ €} \times 30\% = 105\,154\text{ €}$

Tranche à 40 % en 2011 = 902 839 €, soit $902\,839\text{ €} \times 40\% = 361\,136\text{ €}$

² Barème applicable au moment de la première donation le 1^{er} juin 2003.

³ Pour la liquidation de cette donation, la donation consentie en 2003 ne donne pas lieu à rapport fiscal car elle a été consentie plus de six ans auparavant (pour les donations consenties depuis le 1^{er} janvier 2006, le délai de rappel fiscal était fixé à six ans).

Tranche à 45 % = 72 585 €, soit $72\,585 \text{ €} \times 45 \% = 32\,663 \text{ €}$

Total des droits à payer au titre de la troisième donation : 533 766 €

12. Exemple 3 :

Le 1^{er} juin 2005, M. X donne à son fils la somme de 30 000 €

Liquidation de la donation :

Montant de la donation : 30 000 €

Abattement personnel : 50 000 €

Masse taxable : Néant

Le 20 mars 2012, M. X donne à son fils une somme de 250 000 €

Liquidation de la donation :

Montant de la donation : 250 000 €

Abattement personnel : 129 325 € [soit abattement en ligne directe applicable au 1^{er} janvier 2012 (159 325 €) – abattement utilisé lors de la première donation (30 000 €)]

Masse taxable : 120 675 €

Comme la première donation est passée depuis plus de six ans et moins de sept ans, un abattement de 10 % est applicable sur la somme objet de la donation du 1^{er} juin 2005. Cela étant, cette donation n'ayant pas donné lieu à taxation en 2005 compte tenu de l'abattement applicable, il y a lieu de liquider les droits de la manière suivante.

Montant des droits à payer : $(8\,072 \times 5 \%) + (4\,037 \text{ €} \times 10 \%) + (3\,823 \text{ €} \times 15 \%) + (104\,743 \text{ €} \times 20 \%) = 22\,329 \text{ €}$.

13. Exemple 4 :

Le 1^{er} mai 2004, M. X donne à son fils la somme de 100 000 €.

Liquidation de la donation :

Montant de la donation : 100 000 €

Abattement personnel : 46 000 €

Masse taxable : 54 000 €

Montant des droits à payer : $(7\,600 \text{ €} \times 5 \%) + (3\,800 \text{ €} \times 10 \%) + (3\,600 \text{ €} \times 15 \%) + (39\,000 \text{ €} \times 20 \%) = 9\,100 \text{ €}$.

Le 1^{er} avril 2012, M. X donne à son fils la somme de 190 000 €.

Liquidation de la donation :

Montant de la donation : 190 000 €

Abattement personnel : 113 325 € [soit abattement en ligne directe applicable au 1^{er} janvier 2012 (159 325 €) – abattement utilisé lors de la première donation (46 000 €)]

Masse taxable : 76 675 €

Comme la première donation est passée depuis plus de sept ans et moins de huit ans, un abattement de 20 % est applicable sur la somme objet de la donation du 1^{er} mai 2004. Dès lors, la première donation n'est rappelée pour la liquidation des droits à payer au titre de la seconde donation qu'à hauteur de 80 000 € (100 000 € x 80 %).

Montant des droits à payer : $[(8\,072 \text{ €} - 7\,600 \text{ €}) \times 5 \%) + [(4\,037 \text{ €} - 3\,800 \text{ €}) \times 10 \%) + [(3\,823 \text{ €} - 3\,600 \text{ €}) \times 15 \%) + [(75\,743 \text{ €} \times 20 \%) = 16\,229 \text{ €}$.

Section 2 : Instauration d'un droit de rectification décennale de la valeur des donations antérieures donnant lieu à rappel fiscal

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

14. En matière de droit de mutation à titre gratuit, l'article L. 180 du livre des procédures fiscales (LPF) dispose que « *le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou de l'accomplissement de la formalité fusionnée définie à l'article 647* ».

Toutefois, ce délai n'est opposable à l'administration que si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée par le document enregistré ou présenté à la formalité, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures.

15. En outre, l'article L. 181 du LPF dispose que « *lorsqu'une succession n'a pas été déclarée ou lorsque des biens n'ont pas été mentionnés dans une déclaration de succession, le délai de reprise prévu à l'article L. 180 du LPF est décompté à partir du jour, soit de la publicité d'un acte soumis à la formalité fusionnée et qui mentionne exactement la date et le lieu du décès ainsi que le nom et l'adresse de l'un au moins des héritiers et autres ayants droit, soit de l'enregistrement d'un écrit ou d'une déclaration portant les mêmes mentions. En aucun cas, il ne peut en résulter une prolongation du délai fixé par l'article L. 186 du LPF. Le délai de reprise ainsi déterminé ne concerne que les droits d'enregistrement exigibles sur des biens, sommes ou valeurs expressément mentionnés dans l'écrit ou la déclaration comme dépendant de la succession* ».

16. Enfin, l'article L. 186 du LPF dispose que « *lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt* ».

B. NOUVEAU DISPOSITIF

17. L'article L. 181 B du LPF, issu du II de l'article 7 de la première loi de finances rectificative pour 2011, prévoit que la valeur des biens faisant l'objet des donations antérieures et ajoutée à la valeur des biens compris dans une donation ou une déclaration de succession en vertu du deuxième alinéa de l'article 784 peut, pour l'application de ce même alinéa seulement, être rectifiée.

18. Il en résulte que l'administration sera en droit de rectifier la valeur des biens ayant fait l'objet d'une donation antérieure mais pour les seuls besoins du rappel fiscal. Cette mesure permet ainsi de rectifier la valeur des biens antérieurement transmis pour la liquidation des droits à acquitter au titre d'une nouvelle transmission à titre gratuit.

19. La procédure de rectification concerne donc la donation ou la déclaration de succession dans laquelle a été rappelée la donation antérieure de moins de dix ans et non cette dernière.

Il en résulte que le délai de reprise de l'administration n'est pas indirectement rallongé à raison de la donation concernée.

En conséquence, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle a été enregistré l'acte ou la déclaration dans lequel est rappelée la donation antérieure.

A défaut de déclaration de succession déposée, le délai de prescription précité expire au 31 décembre de la sixième année suivant celle du décès, conformément aux dispositions de l'article L. 186 du LPF.

Section 3 : Suppression sauf au cas particulier de certaines donations d'entreprises des réductions de droits de donations liées à l'âge du donateur

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

20. L'article 790 prévoit que les transmissions à titre gratuit entre vifs bénéficient de réductions de droits dont le taux varie en fonction de l'âge du donateur et de la nature des droits transmis. Ces réductions de droits sont applicables sans considération du lien de parenté entre le donateur et le donataire.

21. Ainsi, les donations consenties en nue-propriété bénéficient sur les droits liquidés en application du tarif applicable d'une réduction de 35 % lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans et de 10 % lorsqu'il est âgé de soixante-dix ans révolus et de moins de quatre-vingts ans. Ces réductions s'appliquent à concurrence de la fraction de la valeur des biens transmis représentative directement ou indirectement de la nue-propriété des biens.

22. Pour les autres donations, la réduction est de 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans et de 30 % lorsqu'il est âgé de soixante-dix ans révolus et de moins de quatre-vingt ans.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

23. L'article 8 de la première loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011) supprime les réductions de droits en fonction de l'âge du donateur.

24. Par exception, il maintient une réduction de droits de 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans et qu'il consent une donation en pleine propriété :

- de parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunissant les conditions énumérées à l'article 787 B (« pactes Dutreil ») ;

- de la totalité ou d'une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale réunissant les conditions énumérées à l'article 787 C (« pactes Dutreil »).

Par conséquent, dès lors que les conditions posées par l'article 787 B sont satisfaites, il y a lieu d'appliquer la réduction de droits pour les transmissions, quelles soient directes ou indirectes.

Section 4 : Aménagement des dispositions relatives à la déclaration ou à l'enregistrement des dons manuels

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

25. L'article 635 A dispose que les dons manuels mentionnés au deuxième alinéa de l'article 757 doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire ou ses représentants dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration.

26. Par ailleurs, l'article 757 prévoit que les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, sont sujets aux droits de donation.

27. En vertu des dispositions de l'article 784, les dons manuels sont soumis à la règle du rappel fiscal des donations antérieures lors du décès du donateur si le donataire figure parmi les successibles.

28. Le fait générateur des droits de donation est constitué par la date de l'acte, de la décision ou de la révélation. Dès lors, les dons manuels doivent être déclarés ou enregistrés dans le délai d'un mois suivant leur reconnaissance ou leur révélation.

29. La valeur imposable des biens donnés à prendre en compte pour le calcul des droits de donation est celle des biens à la date du fait générateur de l'impôt, donc lors de leur reconnaissance ou leur révélation. Cette position a été rappelée par réponse ministérielle à la question écrite n° 42604 de Mme Chantal Brunel, député (*Journal officiel* Assemblée nationale du 23 février 2010).

30. Conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass. com., arrêt du 20 octobre 1998), la réintégration dans l'actif taxable des dons manuels de sommes d'argent se fait pour la valeur nominale de la somme donnée, sans réévaluation et sans tenir compte des éventuels emplois de ladite somme. Cette jurisprudence a fait l'objet d'un commentaire au *Bulletin officiel des impôts* sous la référence 7 G-1-01 n° 13 du 18 janvier 2001.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

31. L'article 9 de la première loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011) modifie l'article 635 A afin de permettre au donataire, lors de la révélation du don dont le montant est supérieur à 15 000 €, d'opter pour la déclaration de celui-ci et le paiement des droits y afférents dans le mois qui suit la date de décès du donateur.

32. Le seuil de 15 000 € s'apprécie à la date à laquelle l'option est exercée et pour chaque don consenti.

33. Toutefois, pour bénéficier de cette option, la révélation doit être spontanée et non la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal.

34. Un nouveau formulaire (n° 2734) a été créé pour faciliter la révélation à l'administration fiscale de l'option pour la déclaration et le paiement des droits dus dans le mois du décès du donateur. Ce formulaire, qui figure en annexe 2 à la présente instruction, doit être déposé auprès du service des impôts des entreprises (SIE) du domicile du donataire. Il ne donne lieu à aucune perception.

35. L'article 9 précité de la loi de finances rectificative pour 2011 modifie également l'article 757 en précisant que les droits de mutation à titre gratuit afférents au don manuel sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement, ou sur sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure.

36. Le tarif et les abattements applicables sont ceux en vigueur au jour de la déclaration ou de l'enregistrement du don manuel.

37. Enfin, le même article 9 crée l'article L. 181 A nouveau du LPF qui prévoit que lorsque le donataire opte pour la déclaration ou l'enregistrement du don manuel dans le délai d'un mois suivant le décès du donateur, prévu à l'article 635 A, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant le décès du donateur.

Toutefois, si la déclaration de don manuel est enregistrée à la suite du décès du donateur, et qu'elle révèle suffisamment l'exigibilité des droits et taxes sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de l'enregistrement de ladite déclaration, conformément aux dispositions de l'article L. 180 du LPF.

Section 5 : Aménagement de l'exonération sous plafond des dons familiaux de sommes d'argent

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

38. L'article 790 G exonère de droits de mutation à titre gratuit, sous certaines conditions, les dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété au profit d'un enfant, d'un petit-enfant, d'un arrière-petit-enfant ou, à défaut d'une telle descendance, d'un neveu ou d'une nièce ou par représentation, d'un petit-neveu ou d'une petite-nièce dans la limite d'un montant qui, actualisé chaque année, s'établit à 31 865 € pour l'année 2011⁴.

39. L'article 790 G précité prévoit que le bénéfice de l'exonération est réservé aux dons consentis par un donateur âgé, au jour de la transmission, de moins de quatre-vingts ans, ou de moins de soixante-cinq ans lorsque le don est consenti à un enfant ou à un neveu ou une nièce.

40. Par ailleurs, le bénéficiaire du don doit être majeur, c'est-à-dire âgé de 18 ans révolus ou avoir fait l'objet d'une mesure d'émancipation au jour de la transmission.

41. Cette mesure a vocation à s'appliquer une seule fois entre un même donateur et un même donataire dans la limite du plafond d'exonération et sous réserve du « reliquat » annuel résultant de la revalorisation du plafond.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

42. L'article 10 de la première loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011), modifiant à cet effet l'article 790 G, porte la limite d'âge du donateur à quatre-vingts ans lorsque les dons sont consentis à un enfant ou à un neveu ou une nièce.

43. Ainsi, désormais, la limite d'âge du donateur pour effectuer un don familial de sommes d'argent exonéré est dans tous les cas de quatre-vingts ans.

44. Par ailleurs, l'article 10 précité prévoit que l'exonération est désormais applicable tous les dix ans entre un même donateur et un même donataire.

45. Par conséquent, un oncle ayant consenti un don à son neveu le 19 septembre 2011 pourra de nouveau lui consentir un don en franchise de droits à compter du 19 septembre 2021.

⁴ Les montants des tarifs et abattements applicables en 2012 sont identiques à ceux applicables en 2011.

CHAPITRE 3 : DISPOSITIONS RELATIVES A CERTAINES CESSIONS DE DROITS SOCIAUX, AUX PARTAGES ET OPERATIONS ASSIMILEES

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

46. Les actes prévus aux articles 730 *ter*, 746, 750 et 750 *bis* A sont soumis à un droit d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière de 1,10 %.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

47. Le IV de l'article 7 de la première loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011) porte le taux prévu aux articles précités de 1,10 % à 2,50 %.

48. Aux termes du V de l'article 7 précité de la première loi de finances rectificative pour 2011, cette mesure s'applique aux actes passés⁵ à compter du 1^{er} janvier 2012.

49. Toutefois, l'article 4 de la loi de finances pour 2012 (n° 2011-1977 du 28 décembre 2011) prévoit que lorsqu'une convention de divorce a été présentée au juge avant le 30 juillet 2011, le partage donne lieu au paiement du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière prévus à l'article 746 au taux de 1,10 %, nonobstant la date de l'homologation de la convention par le juge.

La date de présentation au juge s'entend :

- pour la convention réglant l'ensemble des conséquences du divorce, de la date du dépôt de la requête en divorce par consentement mutuel ;

- pour les conventions portant sur la liquidation et le partage du régime matrimonial passées entre les époux pendant la procédure de divorce pour altération définitive du lien conjugal, divorce accepté ou divorce pour faute :

* si la demande est contenue dans l'assignation en divorce, de la date de l'assignation ;

* si la demande d'homologation est contenue dans la requête conjointe (en cas de divorce accepté), de la date du dépôt de la requête ;

* si la demande d'homologation est faite en cours de procédure dans les conclusions, de la date de signification de ces conclusions.

CHAPITRE 4 : AMENAGEMENT DU PRELEVEMENT *SUI GENERIS* DE 20 % SUR LES CAPITAUX DECES VERSES DANS LE CADRE DE CONTRATS D'ASSURANCE-VIE

Section 1 : Relèvement du taux du prélèvement

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

50. L'article 990 I dispose que, lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 757 B, les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues directement ou indirectement par un ou plusieurs organismes d'assurance et assimilés, à raison du décès de l'assuré, sont soumises à un prélèvement de 20 % à concurrence de la part revenant à chaque bénéficiaire de ces sommes, rentes ou valeurs correspondant à la fraction rachetable des contrats et des primes versées au titre de la fraction non rachetable des contrats autres que ceux mentionnés aux articles au 1° du I de l'article 199 *septies* et que ceux mentionnés aux articles 154 *bis*, 885 J et au 1° de l'article 998 et souscrits dans le cadre d'une activité professionnelle, diminuée d'un abattement de 152 500 €.

⁵ Les partages doivent être enregistrés dans le mois qui suit la date de l'acte qui les constate (CGI, 7° du I de l'article 635). Aussi, le fait générateur de ce droit de partage est constitué par la date de l'acte de partage (ou du jugement d'homologation qui constate ce partage) et non par la date d'enregistrement.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

51. L'article 11 de la première loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011) prévoit que le taux du prélèvement, qui demeure fixé à 20 % pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire inférieure ou égale à la limite inférieure de la septième ligne de la première colonne du tableau I de l'article 777 (soit 902 838 € au titre de l'année 2011⁶), est porté à 25 % pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire excédant cette limite.

Synthèse :

Montant versé au bénéficiaire (tous contrats confondus, du chef d'un même assuré)	Taux
Jusqu'à 152 500 €	exonéré
De 152 501 € à 1 055 338 € (montant 2011 et 2012)	20 %
Au-delà de 1 055 338 €	25 %

52. Exemple :

M. X est âgé de soixante-sept ans lorsqu'il souscrit en novembre 2010 un contrat d'assurance sur la vie qui est rachetable, le bénéficiaire désigné au contrat est son neveu M. Y et une prime unique de 2 000 000 € est versée.

M. X décède en septembre 2011. Le capital dû au bénéficiaire à titre gratuit par l'organisme d'assurance, à raison du décès de l'assuré est de 2 500 000 € ; la valeur de rachat est de 2 300 000 €.

Dès lors que le contrat d'assurance a été souscrit après le 13 octobre 1998 et que les sommes dues au bénéficiaire désigné au contrat n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 757 B (prime versée avant le soixante-dixième anniversaire de l'assuré), les dispositions de l'article 990 I s'appliquent.

S'agissant d'un contrat rachetable, l'assiette du prélèvement est constituée par la valeur de rachat du contrat, soit 2 300 000 €.

Liquidation du prélèvement :

Assiette du prélèvement : 2 300 000 €

Abattement : 152 500 €

Somme soumise au prélèvement : 2 147 500 €

Montant du prélèvement dû : $(902\,838\text{ €} \times 20\%) + (1\,244\,662\text{ €} \times 25\%) = 491\,733\text{ €}$.

Section 2 : Aménagement des dispositions applicables au démembrement de la clause bénéficiaire

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

53. En l'absence de précision à l'article 990 I, la doctrine administrative considérait que l'usufruitier était le seul redevable de la taxe de 20 % puisqu'il est le bénéficiaire exclusif du capital décès. A ce titre, il bénéficie de l'abattement de 152 500 €. Par ailleurs, en présence de plusieurs usufruitiers désignés comme bénéficiaires, chacun d'entre eux bénéficie d'un abattement de 152 500 € (BOI 7 K-1-06 du 12 janvier 2006 ; réponse ministérielle à M. Serge Dassault, *Journal officiel* Sénat du 7 mai 2009, page 1119, n° 2652).

B. NOUVEAU DISPOSITIF

54. L'article 11 de la première loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011) insère un nouvel alinéa à l'article 990 I qui prévoit qu'en cas de démembrement de la clause bénéficiaire, le nu-proprétaire et l'usufruitier sont considérés, pour l'application du prélèvement prévu audit article, comme bénéficiaires *au prorata* de la part leur revenant dans les sommes, rentes ou valeurs versées par l'organisme d'assurance, déterminée selon le barème prévu à l'article 669.

⁶ Les montants des tarifs et abattements applicables en 2012 sont identiques à ceux applicables en 2011.

55. Il est également précisé que l'abattement de 152 500 € prévu à l'article 990 I précité est réparti entre les personnes concernées, usufruitier et nu-proprétaire, dans les mêmes proportions.

56. Il en résulte que désormais il convient d'appliquer autant d'abattements qu'il y a de couples « usufruitier/nu-proprétaire ».

En présence d'une pluralité de nus-proprétaires, chaque nu-proprétaire partage un abattement avec l'usufruitier en fonction des droits revenant à chacun en application du barème prévu à l'article 669 précité. Dans cette situation, l'usufruitier ne peut toutefois bénéficier au total que d'un abattement maximum de 152 500 € sur l'ensemble des capitaux décès reçus à raison de contrats d'assurance-vie du chef du décès d'un même assuré.

Lorsque l'un des bénéficiaires mentionnés au contrat est exonéré (par exemple, conjoint survivant ou partenaire lié au défunt par un PACS), la fraction d'abattement non utilisée par le bénéficiaire exonéré ne bénéficie pas aux autres bénéficiaires désignés au contrat.

57. Exemple :

58. M. X est âgé de soixante-sept ans lorsqu'il souscrit en novembre 2010 un contrat d'assurance sur la vie rachetable ; les bénéficiaires désignés au contrat sont :

- pour l'usufruit son épouse Mme X (âgée de 73 ans au jour du décès) ;
- pour la nue-proprété, ses enfants Mme Y et Mme Z.

Une prime unique de 800 000 € est versée. M. X décède en septembre 2011. Le capital dû au bénéficiaire par l'organisme d'assurance, à raison du décès de l'assuré est de 1 200 000 €. La valeur de rachat est de 1 000 000 €.

Le contrat d'assurance ayant été souscrit après le 13 octobre 1998, les sommes dues aux bénéficiaires désignés au contrat n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 757 B (prime versée avant le soixante-dixième anniversaire de l'assuré) mais dans celui de l'article 990 I.

S'agissant d'un contrat rachetable, l'assiette du prélèvement est constituée par la valeur de rachat du contrat soit 1 000 000 €.

Liquidation du prélèvement

Assiette du prélèvement : 1 000 000 €

Abattement :

- pour Mme X (usufruit à 30 %) : $2 \times [152\,500 \text{ €} \times 30\%] = 91\,500 \text{ €}$.
- pour Mme Y (valeur de la nue-proprété 70 %) : $152\,500 \text{ €} \times 70\% = 106\,750 \text{ €}$.
- pour Mme Z (valeur de la nue-proprété 70 %) : $152\,500 \text{ €} \times 70\% = 106\,750 \text{ €}$.

Montant du prélèvement dû :

- pour Mme X : aux termes du cinquième alinéa de l'article 990 I, le bénéficiaire n'est pas assujéti au prélèvement visé au premier alinéa de l'article précité notamment lorsqu'il est exonéré de droits de mutation à titre gratuit en application des dispositions de l'article 796-0 bis. Dans cette situation, la fraction d'abattement non utilisée ne bénéficie pas aux autres bénéficiaires désignés au contrat.

- pour Mme Y : somme soumise au prélèvement : $((1\,000\,000 \text{ €} \times 70\%) \times \frac{1}{2}) = 350\,000 \text{ €}$.

Abattement disponible : 106 750 €.

Prélèvement dû : $243\,250 \text{ €} \times 20\% = 48\,650 \text{ €}$.

- pour Mme Z : somme soumise au prélèvement : $((1\,000\,000 \text{ €} \times 70\%) \times \frac{1}{2}) = 350\,000 \text{ €}$.

Abattement disponible : 106 750 €.

Prélèvement dû : $243\,250 \text{ €} \times 20\% = 48\,650 \text{ €}$.

59. Par ailleurs, il est précisé que si l'usufruitier ou le nu-proprétaire sont également bénéficiaires d'autres contrats d'assurance-vie souscrits par le même assuré, ils ne pourront bénéficier chacun que d'un abattement maximum de 152 500 € sur l'ensemble des capitaux décès, incluant leur quote-part de l'abattement réparti selon le barème de l'article 669. Il en va de même lorsque les capitaux d'un même contrat sont répartis, d'une part, en pleine propriété, d'autre part, en démembrement de propriété.

Section 3 : Aménagement des dispositions relatives à la détermination de la fiscalité applicable au moment du décès

A. DISPOSITIF ANTERIEUR

60. Le prélèvement prévu à l'article 990 I s'appliquait aux seuls contrats dont le souscripteur était fiscalement domicilié en France à la date de la souscription, et cela nonobstant les changements, notamment de résidence du souscripteur, pouvant intervenir ultérieurement.

61. Dès lors, si un Français expatrié a souscrit lors de son séjour à l'étranger un contrat d'assurance-vie en tant que non-résident et décède par la suite en France, ses bénéficiaires, même s'ils sont résidents, reçoivent le capital en franchise de tout prélèvement.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

62. L'article 11 de la première loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011) insère un nouvel alinéa à l'article 990 I qui détermine le champ d'application du prélèvement, en fonction, à la date du décès, de la domiciliation fiscale du bénéficiaire ou de celle de l'assuré.

63. Ainsi, désormais, le bénéficiaire est assujéti au prélèvement visé au premier alinéa de l'article 990 I, dès lors qu'il a au moment du décès son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B et qu'il l'a eu pendant au moins six années au cours des dix années précédant le décès, ou dès lors que l'assuré a, au moment du décès, son domicile fiscal en France au sens du même article 4 B.

64. Il en résulte que le lieu de résidence du souscripteur au jour de l'adhésion au contrat est sans incidence sur le régime fiscal du contrat d'assurance-vie. Par suite, la doctrine administrative antérieure précisée dans le *bulletin officiel des impôts* référencé 7-K-1-00 du 7 janvier 2000 portant sur ce point est rapportée, et cela pour les sommes, rentes ou valeurs versées à raison des décès intervenus à compter de l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2011, soit le 31 juillet 2011 (cf. II de l'article 11 de cette loi).

CHAPITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR

65. Sauf précisions contraires dans le corps de la présente instruction (cf. n° 4, n° 47 à 49, n°62 à 64), l'ensemble de ces dispositions s'appliquent aux successions ouvertes ou aux donations consenties à compter du 31 juillet 2011.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe 1

Articles du code général des impôts(CGI) et du livre des procédures fiscales (LPF) cités dans la présente instruction administrative et modifiés ou créés par la première loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011)

CGI

Article 635 A - Les dons manuels mentionnés au deuxième alinéa de l'article 757 doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire ou ses représentants dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale.

Toutefois, pour les dons manuels dont le montant est supérieur à 15 000 €, la déclaration doit être réalisée :

- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale ou, sur option du donataire lors de la révélation du don, dans le délai d'un mois qui suit la date du décès du donateur ;
- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle ce don a été révélé, lorsque cette révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal.

Article 730 ter - Les cessions de parts de groupements fonciers agricoles, de groupements fonciers ruraux et de groupements forestiers représentatives d'apports de biens indivis sont soumises à un droit d'enregistrement de 1,10 % (2,50 % à compter du 1^{er} janvier 2012) lorsqu'elles interviennent entre les apporteurs desdits biens, leurs conjoints survivants ou leurs ayants droit à titre gratuit, dès lors que ces apporteurs étaient parents ou alliés jusqu'au quatrième degré inclus.

Article 746 - Les partages de biens meubles et immeubles entre copropriétaires, cohéritiers et coassociés, à quelque titre que ce soit, pourvu qu'il en soit justifié, sont assujettis à un droit d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière de 1,10 % (2,50 % à compter du 1^{er} janvier 2012).

Article 750 - I. Les parts et portions indivises de biens immeubles acquises par licitation sont assujetties à l'impôt aux taux prévus pour les ventes des mêmes biens.

II. Toutefois, les licitations de biens mobiliers ou immobiliers dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale ainsi que les cessions de droits successifs mobiliers ou immobiliers sont assujetties à un droit d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière de 1,10 % (2,50 % à compter du 1^{er} janvier 2012) lorsqu'elles interviennent au profit de membres originaires de l'indivision, de leur conjoint, de leurs ascendants ou descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux. Il en est de même des licitations portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage et des licitations portant sur des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un pacte civil de solidarité ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage.

En ce qui concerne les licitations et cessions mettant fin à l'indivision, l'imposition est liquidée sur la valeur des biens, sans soustraction de la part de l'acquéreur.

Article 750 bis A - Les actes de partage de succession et les licitations de biens héréditaires répondant aux conditions prévues au II de l'article 750, établis entre le 1^{er} janvier 1986 et le 31 décembre 2014, sont exonérés du droit de 1,10 % (2,50 % à compter du 1^{er} janvier 2012) à hauteur de la valeur des immeubles situés en Corse. Ces exonérations s'appliquent à condition que l'acte soit authentique et précise qu'il est établi dans le cadre du IV de l'article 11 de la loi n° 85-1403 du 30 décembre 1985.

Article 757 - Les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, sont sujets au droit de mutation à titre gratuit. Ces droits sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement, ou sur sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure. Le tarif et les abattements applicables sont ceux en vigueur au jour de la déclaration ou de l'enregistrement du don manuel.

La même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200.

Article 777 - Les droits de mutation à titre gratuit sont fixés aux taux indiqués dans les tableaux ci-après, pour la part nette revenant à chaque ayant droit :

Tableau I

Tarif des droits applicables en ligne directe :

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF APPLICABLE
N'excédant pas 8 072 €	5 %
Comprise entre 8 072 € et 12 109 €	10 %
Comprise entre 12 109 € et 15 932 €	15 %
Comprise entre 15 932 € et 552 324 €	20 %
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30 %
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40 %
Au-delà de 1 805 677 €	45 %

Tableau II

Tarif des droits applicables entre époux et entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) :

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF APPLICABLE
N'excédant pas 8 072 €	5 %
Comprise entre 8 072 € et 15 932 €	10 %
Comprise entre 15 932 € et 31 865 €	15 %
Comprise entre 31 865 € et 552 324 €	20 %
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30 %
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40 %
Au-delà de 1 805 677 €	45 %

Article 784 - Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation, et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de dix ans, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779, 780, 790 B, 790 D, 790 E et 790 F il est tenu compte des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures visées au deuxième alinéa consenties par la même personne.

Article 787 B - Sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs si les conditions suivantes sont réunies :

a. Les parts ou les actions mentionnées ci-dessus doivent faire l'objet d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de deux ans en cours au jour de la transmission, qui a été pris par le défunt ou le donateur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, avec d'autres associés ;

Lorsque les parts ou actions transmises par décès n'ont pas fait l'objet d'un engagement collectif de conservation, un ou des héritiers ou légataires peuvent entre eux ou avec d'autres associés conclure dans les six mois qui suivent la transmission l'engagement prévu au premier alinéa ;

b. L'engagement collectif de conservation doit porter sur au moins 20 % des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société s'ils sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou, à défaut, sur au moins 34 %, y compris les parts ou actions transmises.

Ces pourcentages doivent être respectés tout au long de la durée de l'engagement collectif de conservation. Les associés de l'engagement collectif de conservation peuvent effectuer entre eux des cessions ou donations des titres soumis à l'engagement. Ils peuvent également admettre un nouvel associé dans l'engagement collectif à condition que cet engagement collectif soit reconduit pour une durée minimale de deux ans.

L'engagement collectif de conservation est opposable à l'administration à compter de la date de l'enregistrement de l'acte qui le constate. Dans le cas de titres admis à la négociation sur un marché réglementé, l'engagement collectif de conservation est soumis aux dispositions de l'article L. 233-11 du code de commerce.

L'engagement collectif de conservation est réputé acquis lorsque les parts ou actions détenues depuis deux ans au moins par une personne physique seule ou avec son conjoint ou le partenaire avec lequel elle est liée par un pacte civil de solidarité atteignent les seuils prévus au premier alinéa, sous réserve que cette personne ou son conjoint ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité exerce depuis plus de deux ans au moins dans la société concernée son activité professionnelle principale ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O bis lorsque la société est soumise à l'impôt sur les sociétés.

Pour le calcul des pourcentages prévus au premier alinéa, il est tenu compte des titres détenus par une société possédant directement une participation dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation visé au a et auquel elle a souscrit.

La valeur des titres de cette société qui sont transmis bénéficie de l'exonération partielle à proportion de la valeur réelle de son actif brut qui correspond à la participation ayant fait l'objet de l'engagement collectif de conservation;

L'exonération s'applique également lorsque la société détenue directement par le redevable possède une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation.

Dans cette hypothèse, l'exonération partielle est appliquée à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable, dans la limite de la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation.

Le bénéfice de l'exonération partielle est subordonné à la condition que les participations soient conservées inchangées à chaque niveau d'interposition pendant toute la durée de l'engagement collectif. Toutefois, le bénéfice du régime de faveur n'est pas remis en cause en cas d'augmentation de la participation détenue par les sociétés interposées.

c. Chacun des héritiers, donataires ou légataires prend l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver les parts ou les actions transmises pendant une durée de quatre ans à compter de la date d'expiration du délai visé au a.

d. L'un des associés mentionnés au a ou l'un des héritiers, donataires ou légataires mentionnés au c exerce effectivement dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation, pendant la durée de l'engagement prévu au a et pendant les trois années qui suivent la date de la transmission, son activité professionnelle principale si celle-ci est une société de personnes visée aux articles 8 et 8 *ter*, ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O *bis* lorsque celle-ci est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option ;

e. La déclaration de succession ou l'acte de donation doit être appuyée d'une attestation de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation certifiant que les conditions prévues aux a et b ont été remplies jusqu'au jour de la transmission.

A compter de la transmission et jusqu'à l'expiration de l'engagement collectif de conservation visé au a, la société doit en outre adresser, dans les trois mois qui suivent le 31 décembre de chaque année, une attestation certifiant que les conditions prévues aux a et b sont remplies au 31 décembre de chaque année.

e *bis*. En cas de non-respect de la condition prévue au a par l'un des signataires, l'exonération partielle n'est pas remise en cause à l'égard des signataires autres que le cédant si :

1° Soit les titres que ces autres signataires détiennent ensemble respectent la condition prévue au b et ceux-ci les conservent jusqu'au terme initialement prévu ;

2° Soit le cessionnaire s'associe à l'engagement collectif à raison des titres cédés afin que le pourcentage prévu au b demeure respecté. Dans ce cas, l'engagement collectif est reconduit pour une durée minimale de deux ans pour l'ensemble des signataires.

f. En cas de non-respect de la condition prévue au c par suite d'un apport partiellement rémunéré par la prise en charge d'une soultte consécutive à un partage ou d'un apport pur et simple de titres d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale à une société dont l'objet unique est la gestion de son propre patrimoine constitué exclusivement de participations dans une ou plusieurs sociétés du même groupe que la société dont les parts ou actions ont été transmises et ayant une activité, soit similaire, soit connexe et complémentaire, l'exonération partielle n'est pas remise en cause si les conditions suivantes sont réunies :

1° La société bénéficiaire de l'apport est détenue en totalité par les personnes physiques bénéficiaires de l'exonération. Le donateur peut toutefois détenir une participation directe dans le capital social de cette société, sans que cette participation puisse être majoritaire. Elle est dirigée directement par une ou plusieurs des personnes physiques bénéficiaires de l'exonération. Les conditions tenant à la composition de l'actif de la société, à la détention de son capital et à sa direction doivent être respectées à l'issue de l'opération d'apport et jusqu'au terme de l'engagement mentionné au c ;

2° La société bénéficiaire de l'apport prend l'engagement de conserver les titres apportés jusqu'au terme de l'engagement prévu au c ;

3° Les héritiers, donataires ou légataires, associés de la société bénéficiaire des apports doivent conserver, pendant la durée mentionnée au 2°, les titres reçus en contrepartie de l'opération d'apport.

g. En cas de non-respect des conditions prévues aux a ou b, par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A ou d'une augmentation de capital, l'exonération partielle accordée lors d'une mutation à titre gratuit avant l'une de ces opérations n'est pas remise en cause si les signataires respectent l'engagement prévu au a jusqu'à son terme. Les titres reçus en contrepartie de ces opérations doivent être conservés jusqu'au même terme. De même, cette exonération n'est pas non plus remise en cause lorsque la condition prévue au b n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire ;

h. En cas de non-respect de la condition prévue au c par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A ou d'une augmentation de capital, l'exonération partielle accordée au titre de la mutation à titre gratuit n'est pas remise en cause si les titres reçus en contrepartie de ces opérations sont conservés par le signataire de l'engagement jusqu'à son terme.

De même, cette exonération n'est pas remise en cause lorsque la condition prévue aux b ou c n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire ;

i En cas de non-respect de la condition prévue au c par suite d'une donation, l'exonération partielle accordée au titre de la mutation à titre gratuit n'est pas remise en cause, à condition que le ou les donataires soient le ou les descendants du donateur et que le ou les donataires poursuivent l'engagement prévu au c jusqu'à son terme.

Les dispositions du présent article s'appliquent en cas de donation avec réserve d'usufruit à la condition que les droits de vote de l'usufruitier soient statutairement limités aux décisions concernant l'affectation des bénéfices.

Un décret en Conseil d'Etat détermine les modalités d'application du présent article, notamment les obligations déclaratives incombant aux redevables et aux sociétés.

Article 787 C - Sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, la totalité ou une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmis par décès ou entre vifs si les conditions suivantes sont réunies :

a. L'entreprise individuelle mentionnée ci-dessus a été détenue depuis plus de deux ans par le défunt ou le donateur lorsqu'elle a été acquise à titre onéreux ;

b. Chacun des héritiers, donataires ou légataires prend l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise pendant une durée de quatre ans à compter de la date de la transmission.

c. L'un des héritiers, donataires ou légataires mentionnés au b poursuit effectivement pendant les trois années qui suivent la date de la transmission l'exploitation de l'entreprise.

d. En cas de non-respect de la condition prévue au b par suite d'une donation, l'exonération partielle accordée au titre de la mutation à titre gratuit n'est pas remise en cause, à condition que le ou les donataires soient le ou les descendants du donateur et que le ou les donataires poursuivent l'engagement prévu au b jusqu'à son terme.

Article 790 - I. - Les donations en pleine propriété des parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunissent les conditions énumérées à l'article 787 B bénéficient sur les droits liquidés en application des articles 777 et suivants d'une réduction de 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans.

II. - Les donations en pleine propriété de la totalité ou d'une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels et incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunissent les conditions énumérées à l'article 787 C bénéficient sur les droits liquidés en application des articles 777 et suivants d'une réduction de 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans.

Article 790 G - Les dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété au profit d'un enfant, d'un petit enfant, d'un arrière-petit enfant ou, à défaut d'une telle descendance, d'un neveu ou d'une nièce ou par représentation, d'un petit-neveu ou d'une petite-nièce sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit dans la limite de 31 865 € [Montant applicable à compter du 1^{er} janvier 2011] tous les dix ans.

Cette exonération est subordonnée au respect des conditions suivantes :

1° Le donateur est âgé de moins de quatre-vingt ans.

2° Le donataire est âgé de dix-huit ans révolus ou a fait l'objet d'une mesure d'émancipation au jour de la transmission.

Le plafond de 31 865 € est applicable aux donations consenties par un même donateur à un même donataire.

II. - Cette exonération se cumule avec les abattements prévus aux I, II et V de l'article 779 et aux articles 790 B et 790 D.

III. - Il n'est pas tenu compte des dons de sommes d'argent mentionnés au I pour l'application de l'article 784.

IV. - Sous réserve de l'application du 1° du 1 de l'article 635 et du 1 de l'article 650, les dons de sommes d'argent mentionnés au I doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire au service des impôts du lieu de son domicile dans le délai d'un mois qui suit la date du don. L'obligation déclarative est accomplie par la souscription, en double exemplaire, d'un formulaire conforme au modèle établi par l'administration.

V. - Le montant mentionné au I est actualisé, le 1er janvier de chaque année, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à l'euro le plus proche.

Article 990 I - I. - Lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 757 B, les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues directement ou indirectement par un ou plusieurs organismes d'assurance et assimilés, à raison du décès de l'assuré, sont assujetties à un prélèvement à concurrence de la part revenant à chaque bénéficiaire de ces sommes, rentes ou valeurs correspondant à la fraction rachetable des contrats et des primes versées au titre de la fraction non rachetable des contrats autres que ceux mentionnés au 1° du I de l'article 199 septies et que ceux mentionnés aux articles 154 bis, 885 j et au 1° de l'article 998 et souscrits dans le cadre d'une activité professionnelle, diminuée d'un abattement de 152 500 €. Le prélèvement s'élève à 20 % pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire inférieure ou égale à la limite inférieure de la septième ligne de la première colonne du tableau du I de l'article 777, et à 25 % pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire excédant cette limite.

Le bénéficiaire est assujetti au prélèvement prévu au premier alinéa dès lors qu'il a, au moment du décès, son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B et qu'il l'a eu pendant au moins six années au cours des dix années précédant le décès ou dès lors que l'assuré a, au moment du décès, son domicile fiscal en France au sens du même article 4 B.

En cas de démembrement de la clause bénéficiaire, le nu-proprétaire et l'usufruitier sont considérés, pour l'application du présent article, comme bénéficiaires au prorata de la part leur revenant dans les sommes, rentes ou valeurs versées par l'organisme d'assurance, déterminée selon le barème prévu à l'article 669. L'abattement prévu au premier alinéa du présent article est réparti entre les personnes concernées dans les mêmes proportions.

Le bénéficiaire doit produire auprès des organismes d'assurance et assimilés une attestation sur l'honneur indiquant le montant des abattements déjà appliqués aux sommes, rentes ou valeurs quelconques reçues d'un ou plusieurs organismes d'assurance et assimilés à raison du décès du même assuré.

Le bénéficiaire n'est pas assujetti au prélèvement visé au premier alinéa lorsqu'il est exonéré de droits de mutation à titre gratuit en application des dispositions des articles 795, 796-0 bis et 796-0 ter.

II. - Le prélèvement prévu au I est dû par le bénéficiaire et versé au comptable public compétent par les organismes d'assurance et assimilés dans les quinze jours qui suivent la fin du mois au cours duquel les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues par eux ont été versées aux bénéficiaires à titre gratuit.

Il est recouvré suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que la taxe sur les conventions d'assurances prévue aux articles 991 et suivants.

LPF

Article L. 181 A - Lorsque le donataire opte pour la déclaration ou l'enregistrement du don manuel dans le délai d'un mois suivant le décès du donateur, prévu à l'article 635 A du code général des impôts, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant le décès du donateur.

Article L. 181 B - La valeur des biens faisant l'objet des donations antérieures ajoutée à la valeur des biens compris dans une donation ou une déclaration de succession en vertu du deuxième alinéa de l'article 784 du code général des impôts peut, pour l'application de ce même alinéa seulement, être rectifiée.

•

Annexe 2

Imprimé n° 2734

(révélation de don manuel d'une valeur supérieure à 15 000 €)

REVELATION DE DON MANUEL D'UNE VALEUR SUPERIEURE À 15 000€

Option pour la déclaration et le paiement des droits après le décès du donateur

(ARTICLE 635 A DU CODE GENERAL DES IMPÔTS)

(à déposer en double exemplaire au service des impôts des entreprises -pôle enregistrement- du domicile du donataire)

I	DONATEUR
	MME <input type="checkbox"/> MLE <input type="checkbox"/> M. <input type="checkbox"/>
	NOM DE NAISSANCE _____ PRENOMS _____
	NOM MARITAL _____
	DATE DE NAISSANCE _____ COMMUNE _____ DÉPARTEMENT _____
	PAYS SI ETRANGER _____
	DOMICILE : N° _____ TYPE DE VOIE _____ LIBELLE DE LA VOIE _____
	CODE POSTAL _____ COMMUNE _____
	REGIME MATRIMONIAL _____
II	DONATAIRE
	MME <input type="checkbox"/> MLE <input type="checkbox"/> M. <input type="checkbox"/>
	NOM DE NAISSANCE _____ PRENOMS _____
	NOM MARITAL _____
	DATE DE NAISSANCE _____ COMMUNE _____ DÉPARTEMENT _____
	PAYS SI ETRANGER _____
	DOMICILE : N° _____ TYPE DE VOIE _____ LIBELLE DE LA VOIE _____
	CODE POSTAL _____ COMMUNE _____
	DEGRE DE PARENTE AVEC LE DONATEUR _____
III	DECLARATION D'OPTION
	Je soussigné(e) _____ <i>(nom et prénoms du donataire ou de son représentant⁽¹⁾)</i>
	déclare opter pour la déclaration du don manuel révélé et le paiement des droits y afférents dans le mois suivant la date de décès du donateur.
	Fait à _____ le _____
	Signature :

(1) en cas de dépôt par le représentant du donataire, joindre le mandat.

IV	RENSEIGNEMENTS RELATIFS AUX BIENS DONNES	MONTANT(S) OU VALEUR(S) À LA DATE DU DON
Sommes d'argent	Date de versement du don _____ Montant du don : €
Titres Actions Obligations Droits sociaux	Date du don _____ Nombre de titres donnés : En pleine propriété En nue-propriété En usufruit..... Valeur à la date du don € Forme et désignation de la société : Adresse du principal établissement de la société : Numéro SIRET du principal établissement : [] Sociétés cotées : numéro code ISIN : [] Sociétés non cotées : nombre total de titres de la société : montant du capital social : € €
Objets d'art	(<i>à détailler</i>) : _____ _____ _____ Valeur à la date du don : €
Autres biens	(<i>à détailler</i>) : _____ _____ _____ Valeur à la date du don : €