

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

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

A cet égard, le I de l'article 17 de la loi de finances pour 1999 (n°98-1266 du 30 décembre 1998 - JO du 31 décembre 1998, p.20055), précise que pour les immeubles dont le propriétaire a l'usage à la date de la transmission, la valeur vénale réelle est réputée égale à la valeur libre de toute occupation.

Toutefois, par dérogation à cette disposition, pour la liquidation des droits de mutation par décès, un abattement de 20 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble constituant au jour du décès la résidence principale du défunt est effectué lorsque, à la même date, cet immeuble est également occupé à titre de résidence principale par le conjoint survivant ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ou de son conjoint (art. 17-II).

Ces dispositions appellent les commentaires suivants.

-

A. CONDITION D'APPLICATION DE L'ABATTEMENT DE 20 %

L'article 764 bis du code général des impôts, institué par le II de l'article 17 de la loi de finances pour 1999, dispose que, par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 761 du code général des impôts, il est effectué un abattement de 20 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble constituant au jour du décès la résidence principale du défunt lorsque, à la même date, cet immeuble est également occupé à titre de résidence principale par le conjoint survivant ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ou de son conjoint.

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

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

Est considéré comme résidence principale au sens de l'article 764 bis du code général des impôts l'immeuble ou la partie d'immeuble constituant la résidence habituelle et effective du défunt.

Par suite, les résidences secondaires ainsi que les immeubles donnés en location ne peuvent bénéficier de l'abattement de 20 % prévu par l'article précité.

La notion de résidence habituelle doit s'entendre du logement dans lequel le défunt résidait effectivement et de manière habituelle pendant la majeure partie de l'année précédant son

décès. Il s'agit là d'une question de fait qu'il appartiendra au service de vérifier sous le contrôle du juge de l'impôt.

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

La notion de résidence principale s'apprécie au jour du fait générateur de l'impôt (DB 7 G 221).

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

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

- son conjoint ;
- ou ses enfants mineurs ou majeurs protégés ¹ ;
- ou les enfants mineurs ou majeurs protégés de son conjoint.

Cette énumération est limitative. Il ne sera donc pas tenu compte de l'occupation de l'immeuble par une personne autre que celles visées à l'article 764 bis du code général des impôts.

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

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

Lorsque le défunt occupait seul, au jour de son décès, sa résidence principale, l'abattement de 20 % n'est pas applicable.

Il en est de même lorsque le défunt avait au jour de son décès une résidence principale différente de celle de son conjoint survivant ou de leurs enfants mineurs ou majeurs protégés.

Remarque

L'appréciation des conditions tenant à la qualification de résidence principale et à l'occupation effective de l'immeuble au jour du décès sera effectuée avec bienveillance, lorsque, au jour du décès, le défunt ou l'une des personnes mentionnées à l'article 764 bis du code général des impôts n'occupait pas l'immeuble pour des raisons indépendantes de leur volonté (hospitalisation ou séjour temporaire dans une maison de repos).

B. ENTREE EN VIGUEUR

Compte tenu des termes de l'article 1er de la loi de finances pour 1999 et à défaut de précisions particulières, les dispositions de l'article 17 de la loi de finances pour 1999 sont entrées en vigueur à compter du 1er janvier 1999.

Annoter : documentation de base 7 G 2312 n° [9 à 12](#)

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

1 Les majeurs protégés sont les majeurs placés sous sauvegarde de justice (art. 491 et suivants du code civil), les majeurs placés sous tutelle (art. 492 et suivants du code civil) et les majeurs placés sous curatelle (art. 508 et suivants du code civil).