

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**7 G-3-04**

**N° 124 du 4 AOÛT 2004**

MUTATIONS A TITRE GRATUIT. SUCCESSIONS.  
EVALUATION DES BIENS. PRINCIPE.  
OBLIGATIONS DES REDEVABLES. DELAIS POUR SOUSCRIRE LA DECLARATION.  
REGIMES SPECIAUX ET EXONERATIONS

(C.G.I., art. 641 bis, 1135 bis, 1728 A, 1840 G undecies)

NOR : ECO F 0410033 J

**Bureaux B 2, J 2, CF 1**

## ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 21 de la loi de finances pour 1999 modifié applique en Corse à compter du 23 janvier 2002 le régime fiscal des successions en vigueur sur le reste du territoire en matière d'évaluation et de sanction pour défaut ou retard dans le dépôt des déclarations.

Pour les successions ouvertes à compter de cette même date qui comportent des immeubles situés en Corse, l'article 51 de la loi n° 2002-92 du 22 janvier 2002 relative à la Corse prévoit, à titre temporaire et sous certaines conditions, d'une part une exonération totale, puis partielle, de droits de mutation par décès en faveur de ces immeubles et, d'autre part, un aménagement du délai de dépôt des déclarations de succession.

La présente instruction commente ces mesures qui sont susceptibles de s'appliquer quel que soit le lieu du domicile du défunt, Corse ou continent.

•

## **A. Application en Corse du régime fiscal des successions en vigueur sur le continent**

1. L'article 21 de la loi de finances pour 1999 supprime la disposition de l'arrêté de l'administrateur général Miot du 21 prairial an IX en vertu de laquelle la doctrine administrative, précisait qu'il n'existait aucun délai pour souscrire la déclaration des biens situés en Corse.
2. Il en résulte que, sous les réserves précisées au B, les règles de droit commun prévues en matière de déclaration de succession s'appliquent à toutes les mutations par décès dont le défunt était domicilié en Corse, ainsi qu'aux immeubles et meubles situés en Corse compris dans les mutations par décès dont le défunt n'était pas domicilié en Corse.
3. Le même article dispose que les règles d'évaluation des biens immobiliers situés en Corse sont celles du droit commun. Ces biens cessent donc de faire l'objet des règles particulières qu'instituait l'article 3 de l'arrêté du 21 prairial an IX précité. Les immeubles et droits immobiliers sis en Corse doivent donc être mentionnés dans la déclaration de succession prévue à l'article 800 du Code général des impôts pour leur valeur vénale au jour du décès.
4. Ces dispositions portant retour au droit commun s'appliquent à compter de la publication des dispositions concernant la déclaration et la liquidation des droits d'enregistrement dus à raison des mutations par décès comprises dans la loi n° 2002-92 du 22 janvier 2002 relative à la Corse, soit aux successions ouvertes à compter du 23 janvier 2002.

## **B. Régime de faveur applicable aux successions comportant des immeubles situés en Corse**

5. L'article 51 de la loi prévoit, sous certaines limites et conditions, une prolongation du délai imparti pour déclarer les successions comportant des immeubles situés en Corse et une exonération des droits de succession intéressant lesdits immeubles.

### **I. Prolongation du délai imparti pour souscrire la déclaration de succession**

6. L'article 641 bis du code général des impôts accorde un délai spécial de vingt-quatre mois pour déposer les déclarations de succession comportant des immeubles situés en Corse. Cette mesure s'applique dans les conditions ci-après :

#### **1. Champ d'application**

7. La mesure concerne les mutations par décès ouvertes entre le 23 janvier 2002 et le 31 décembre 2008 qui comportent des immeubles ou droits réels immobiliers situés en Corse, autres que ceux acquis à titre onéreux à compter du 23 janvier 2002, quels que soient le domicile du défunt et les autres biens composant son patrimoine.
8. Sont notamment concernés les droits indivis sur les immeubles et droits immobiliers, et les parts ou actions de sociétés transparentes visées à l'article 1655 ter du code général des impôts.
9. L'exclusion des immeubles acquis à titre onéreux à compter du 23 janvier 2002 résulte du C de l'article 51 de la loi n° 2002-92 du 22 janvier 2002 relative à la Corse (cf. annexe I). Constituent des acquisitions à titre onéreux au sens de cette disposition toutes les mutations qui donnent lieu à la perception des droits de mutation à titre onéreux. Il en résulte que les biens immeubles situés en Corse qui dépendaient d'une succession ou d'une communauté conjugale, et que le *de cuius*, membre originaire de l'indivision, aura reçu par partage, licitation ou cession de droits successifs à compter du 23 janvier 2002, n'étant pas considérés comme ayant été acquis à titre onéreux, entrent de ce fait dans le champ d'application du dispositif de faveur, toutes autres conditions par ailleurs satisfaites.
10. Lorsque le patrimoine du défunt comporte des immeubles sis en Corse autres que ceux acquis à titre onéreux à compter du 23 janvier 2002, les dispositions de l'article 641 bis du code général des impôts sont applicables. La circonstance que le patrimoine comporte également des immeubles et droits réels immobiliers sis en Corse acquis à compter du 23 janvier 2002 est à cet égard inopérante.

#### **2. Régime applicable**

11. Il existe deux régimes, un régime de prolongation de plein droit et un régime de prolongation sous condition.

## a) Régime de plein droit

**12.** Ce régime s'applique lorsque le droit de propriété du défunt concernant les immeubles sis en Corse, autres que ceux acquis à titre onéreux à compter du 23 janvier 2002, qui sont compris dans la succession, a été constaté par un acte régulièrement transcrit ou publié au fichier immobilier antérieurement à son décès.

**13.** Dans cette hypothèse, le délai imparti pour déposer la déclaration de succession est porté de plein droit à vingt-quatre mois, quel que soit le lieu du décès de la personne dont la succession est recueillie.

**14.** Il s'ensuit que le défaut ou le retard dans la souscription de la déclaration de succession à l'expiration du délai de vingt-quatre mois emporte, conformément aux dispositions des articles 1728 et 1728 A du code général des impôts, les conséquences suivantes :

- l'intérêt de retard court à compter du premier jour du vingt-cinquième mois suivant le décès ;
- la majoration de 10 % est applicable à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration du délai de vingt-quatre mois, soit à partir du premier jour du trente et unième mois suivant le décès ;
- la base de calcul de l'intérêt de retard et de la majoration de 10 % tient compte du montant des acomptes spontanément versés ;
- aucune mise en demeure d'avoir à soumettre la déclaration à l'enregistrement n'est adressée avant l'expiration du délai de trente mois à compter du décès.

## b) Régime applicable sous condition de publication

**15.** En vertu du II de l'article 641 bis du Code général des impôts, pour les déclarations de succession qui comportent un ou plusieurs immeubles ou droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté antérieurement au décès par un acte régulièrement transcrit ou publié, le bénéfice du délai de vingt-quatre mois pour déposer ne s'applique qu'à la condition que les attestations notariées prévues au 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 modifié portant réforme de la publicité foncière relatives à ces biens soient publiées dans les vingt-quatre mois du décès.

**16.** Il est précisé que, en vertu de l'article 2200 du Code civil, la date de publication des attestations s'entend de la date à laquelle elles prennent rang, c'est-à-dire celle à laquelle elles sont déposées, sauf dans l'hypothèse où le conservateur des hypothèques opposerait une cause de refus d'accomplissement de la formalité prévue par les textes régissant la publicité foncière.

En outre, l'acte de partage publié conformément aux dispositions du dernier alinéa de l'article 29 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 modifié tient lieu d'attestation notariée au sens du II de l'article 641 bis du code général des impôts.

**17.** Dans l'hypothèse où l'attestation notariée relative à ces immeubles ou droits réels immobiliers est publiée dans les vingt-quatre mois du décès, les règles rappelées aux n<sup>os</sup> 13 et 14 qui précèdent sont appliquées.

**18.** En revanche, à défaut de publication de l'attestation notariée relative à un seul de ces biens, les délais prévus à l'article 641 du code général des impôts s'appliquent à la déclaration de succession. Il en résulte que le retard dans la souscription de la déclaration de succession est sanctionné dans les conditions de droit commun :

- l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts court à compter du premier jour du septième mois suivant le décès ;
- la majoration de 10 % prévue à l'article 1728 du code général des impôts est due dès lors que la déclaration n'aura pas été enregistrée dans le délai de douze mois à compter du décès ;
- compte tenu du délai imparti pour publier les attestations notariées après décès, la mise en demeure d'avoir à déposer la déclaration de succession est valablement adressée dès l'expiration du délai de vingt-quatre mois à compter du décès.

**19.** Bien entendu, pour le calcul de l'intérêt de retard et de la majoration de 10 %, il sera tenu compte de la date de versement spontané des acomptes.

**20.** Par ailleurs, des remises ou modérations gracieuses pourront être accordées en raison des circonstances particulières. Ainsi par exemple, le service pourra s'abstenir de notifier tout ou partie des majorations et intérêts de retard lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- la déclaration de succession a été déposée avant l'expiration du délai de vingt-quatre mois suivant le décès,

- l'attestation notariée après décès concernant l'immeuble sis en Corse dont le droit de propriété n'était pas publiée au moment du décès est publiée après l'expiration du délai de vingt-quatre mois suivant le décès,

- les redevables ont liquidé spontanément les droits de succession exigibles à raison de cet immeuble, et ont fourni à l'administration les éléments de fait et de droit lui permettant d'apprécier que le retard de publication résulte de circonstances indépendantes de leur volonté.

**21.** En tout état de cause, aucune remise des majorations et pénalités ne sera accordée lorsque les droits de mutation par décès de l'immeuble sont dus à la suite d'un redressement fondé sur le défaut de déclaration dudit immeuble.

**22.** A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, les dispositions de droit commun s'appliquent.

## II. Exonération des droits de mutation par décès des immeubles situés en Corse

**23.** L'article 1135 bis du code général des impôts exonère, sous certaines conditions, des droits de mutation par décès, en totalité puis à concurrence de la moitié de leur valeur, les immeubles et droits immobiliers situés en Corse autres que ceux acquis à titre onéreux à compter du 23 janvier 2002.

### 1. Champ d'application

#### a) Mutations visées

**24.** Le régime défini à l'article 1135 bis du code général des impôts concerne les mutations par décès intervenues entre le 23 janvier 2002 et le 31 décembre 2015.

#### b) Biens visés

**25.** L'exonération s'applique aux immeubles et aux droits immobiliers situés en Corse, autres que ceux acquis à titre onéreux, au sens du paragraphe 9, à compter du 23 janvier 2002.

### 2. Régime applicable

**26.** Il existe deux régimes, un régime d'exonération de plein droit et un régime d'exonération sous condition.

#### a) Régime de plein droit

**27.** L'exonération s'applique aux droits dus à raison des mutations par décès intéressant les immeubles dont le droit de propriété du défunt a été constaté par un acte régulièrement transcrit ou publié au fichier immobilier antérieurement à son décès.

**28.** A cet effet, la déclaration de succession mentionne pour ces biens les références (date, volume, numéro) de la formalité de publication au fichier immobilier du titre de propriété du défunt. Bien entendu, cette mention n'apparaît pas nécessaire dans le cas où une copie de l'attestation notariée après décès concernant ces immeubles serait annexée à la déclaration.

**29.** Le montant de l'exonération est différent selon la date du décès :

- pour les successions ouvertes entre le 23 janvier 2002 et le 31 décembre 2010, l'immeuble ou les droits immobiliers situés en Corse sont exonérés en totalité de droits de mutation par décès ;

- pour les successions ouvertes entre le 1<sup>er</sup> janvier 2011 et le 31 décembre 2015, l'exonération est applicable à concurrence de la moitié de la valeur des immeubles et droits immobiliers situés en Corse.

**30.** Il est précisé que, par application de l'article 769 du code général des impôts, les dettes contractées pour l'achat de tels immeubles ou dans leur intérêt, ainsi que les dettes garanties par de tels immeubles sont imputées par priorité sur la valeur desdits immeubles.

**31.** Il est par ailleurs rappelé que, conformément aux règles de droit commun, la valeur vénale des immeubles et droits immobiliers est portée dans la déclaration de succession.

**32.** Pour les successions ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, les droits de mutation par décès afférents à ces immeubles sont perçus dans les conditions de droit commun.

b) Régime applicable sous condition de publication

**33.** Il résulte du II de l'article 1135 bis du code général des impôts que le bénéfice de l'exonération ne s'applique aux immeubles et droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté antérieurement à son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié qu'à la condition que les attestations notariées mentionnées au 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière relatives à ces biens soient publiées dans les vingt-quatre mois du décès.

**34.** Il est précisé que, en vertu de l'article 2200 du Code civil, la date de publication des attestations s'entend de la date à laquelle elles prennent rang, c'est-à-dire celle à laquelle elles sont déposées, sauf dans l'hypothèse où le conservateur des hypothèques opposerait une cause de refus d'accomplissement de la formalité prévue par les textes régissant la publicité foncière.

En outre, l'acte de partage publié conformément aux dispositions du dernier alinéa du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 modifié tient lieu d'attestation notariée au sens du II de l'article 1135 bis du code général des impôts.

**35.** Dans ce cas, la déclaration de succession mentionne l'origine du droit de propriété du défunt sur le bien et indique qu'il est exonéré dans les conditions prévues au II de l'article 1135 bis du code général des impôts.

**36.** A défaut de publication d'une telle attestation dans les vingt-quatre mois du décès, l'article 1840 G undecies du code général des impôts prévoit que les héritiers, donataires ou légataires et leurs ayants cause sont tenus d'acquitter dans le mois suivant l'expiration de ce délai les droits de succession afférents aux immeubles ou aux droits réels immobiliers en cause, et dont la mutation par décès a été dispensée.

**37.** A ce droit s'ajoutent l'intérêt de retard décompté à partir du premier jour du septième mois suivant le décès, et un droit supplémentaire égal à 1 % de la valeur vénale des immeubles ou droits réels immobiliers en cause.

**38.** Par ailleurs, des remises ou modérations gracieuses pourront être accordées en raison des circonstances particulières. Ainsi par exemple, le service pourra s'abstenir de notifier tout ou partie du droit supplémentaire et intérêts de retard, par exemple lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- la déclaration de succession ouverte avant le 31 décembre 2008 a été déposée avant l'expiration du délai de vingt-quatre mois suivant le décès ; la déclaration de succession ouverte à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 a été déposée dans les délais légaux,

- l'attestation notariée après décès concernant l'immeuble sis en Corse dont le droit de propriété n'était pas publiée au moment du décès est publiée après l'expiration du délai de vingt-quatre mois suivant le décès,

- les redevables ont liquidé spontanément les droits de succession exigibles à raison de cet immeuble, et ont fourni à l'administration les éléments de fait et de droit lui permettant d'apprécier que le retard de publication résulte de circonstances indépendantes de leur volonté.

**39.** En tout état de cause, aucune remise du droit supplémentaire et de l'intérêt de retard ne sera accordée lorsque les droits de mutation par décès de l'immeuble sont dus à la suite d'un redressement fondé sur le défaut de déclaration dudit immeuble.

III. Articulation des conséquences attachées au non-respect des conditions prévues au II des articles 641 bis et 1135 bis du code général des impôts

**40.** Dans le cas d'une succession ouverte entre le 23 janvier 2002 et le 31 décembre 2008 qui emporte transmission d'immeubles ou de droits immobiliers situés en Corse<sup>1</sup> dont le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté antérieurement au décès par un acte régulièrement transcrit ou publié, le report du délai pour déposer la déclaration d'une part, et l'exonération concernant les immeubles et droits immobiliers en cause d'autre part, sont subordonnés à la condition commune que les attestations notariées après décès prévues au 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 relatives à ces biens soient publiées dans les vingt-quatre mois du décès.

**41.** A défaut, les héritiers, donataires ou légataires ou leurs ayants cause sont redevables :

- dans les conditions de droit commun, des droits de succession sur tous les biens, et notamment sur les immeubles ou droits immobiliers en cause. Bien entendu, les droits de mutation par décès intéressant les immeubles et droits immobiliers<sup>1</sup> sis en Corse qui respectent les conditions de l'exonération, c'est-à-dire ceux dont le droit de propriété du défunt a été publié avant son décès ou pour lesquels une attestation notariée a été publiée dans les deux ans du décès, et ceux intéressant les autres biens pouvant bénéficier d'une exonération en vertu d'une autre disposition, ne sont pas exigibles ;

- de l'intérêt de retard assis sur le montant des droits dus. Ce droit est décompté à compter du premier jour du septième mois suivant le décès ;

- du droit supplémentaire de 1 % prévu à l'article 1840 G undecies du code général des impôts, assis sur la valeur vénale des immeubles ou des droits immobiliers pour lesquels l'attestation de propriété fait défaut ou est tardive.

**42.** S'y ajoute également la majoration prévue à l'article 1728 du CGI applicable à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration du délai de 6 mois prévu à l'article 641 du code précité.

Toutefois, si la mutation a été déclarée dans les vingt-quatre mois du décès, cette pénalité est calculée sur la fraction des droits de succession intéressant les biens autres que les immeubles ou droits immobiliers sur lesquels le droit supplémentaire de 1 %, prévu à l'article 1840 G undecies précité, est assis. Pour la détermination de cette fraction, il y a lieu de comprendre ces autres biens dans les tranches du barème soumises aux taux les moins élevés.

En revanche, si la mutation n'a pas été déclarée dans les vingt-quatre mois du décès, la pénalité est calculée sur l'ensemble des droits de succession exigibles.

**43.** Un tableau figurant en annexe 2 récapitule les règles à retenir en cas de décès intervenu entre le 23 janvier 2002 et le 31 décembre 2008.

Annoter : documentation de base 7 G 2311 - 7 G 255.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

---

<sup>1</sup> Autres que ceux acquis à titre onéreux à compter du 23 janvier 2002.

**Annexe I****LOI n° 2002-92 du 22 janvier 2002 relative à la Corse****Article 51**

A. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

I. - Il est inséré un article 641 bis ainsi rédigé :

« Art. 641 bis. - I. - Les délais prévus à l'article 641 sont portés à vingt-quatre mois pour les déclarations de succession comportant des immeubles ou droits immobiliers situés en Corse.

« II. - Les dispositions du I ne sont applicables aux déclarations de succession comportant des immeubles ou droits immobiliers situés en Corse pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté antérieurement à son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié qu'à la condition que les attestations notariées visées au 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière relatives à ces biens soient publiées dans les vingt-quatre mois du décès.

« III. - Ces dispositions sont applicables aux successions ouvertes entre la date de publication de la loi n° 2002-92 du 22 janvier 2002 relative à la Corse et le 31 décembre 2008. »

II. - Au premier alinéa de l'article 1728 A, les mots : « du délai de six mois prévu à l'article 641 » sont remplacés par les mots : « des délais de six mois et de vingt-quatre mois prévus respectivement aux articles 641 et 641 bis » et les mots : « au même article » sont remplacés par les mots : « à l'article 641 ».

III. - Il est inséré un article 1135 bis ainsi rédigé :

« Art. 1135 bis. - I. - Sous réserve des dispositions du II, pour les successions ouvertes entre la date de publication de la loi n° 2002-92 du 22 janvier 2002 relative à la Corse et le 31 décembre 2010, les immeubles et droits immobiliers situés en Corse sont exonérés de droits de mutation par décès.

« Pour les successions ouvertes entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2015, l'exonération mentionnée au premier alinéa est applicable à concurrence de la moitié de la valeur des immeubles et droits immobiliers situés en Corse.

« Pour les successions ouvertes à compter du 1er janvier 2016, les immeubles et droits immobiliers situés en Corse sont soumis aux droits de mutation par décès dans les conditions de droit commun.

« II. - Ces exonérations ne sont applicables aux immeubles et droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté antérieurement à son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié qu'à la condition que les attestations notariées mentionnées au 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière relatives à ces biens soient publiées dans les vingt-quatre mois du décès. »

IV. - Il est inséré un article 1840 G undecies ainsi rédigé :

« Art. 1840 G undecies. - En cas de non-respect de la condition prévue au II de l'article 1135 bis, les héritiers, donataires ou légataires ou leurs ayants cause à titre gratuit sont tenus d'acquitter dans le mois suivant l'expiration du délai de deux ans les droits de mutation dont la transmission par décès a été dispensée ainsi qu'un droit supplémentaire de 1 % et l'intérêt de retard prévu à l'article 1727. »

[...]

C. - Les dispositions du I et du III du A ne sont pas applicables aux biens et droits immobiliers situés en Corse acquis à titre onéreux à compter de la publication de la présente loi.

## Annexe II

