

DONATIONS

Réductions des droits de donation

Étude F-66 700-51

Relèvement des limites d'âge du donateur pour l'application des réductions de droits de donation (Art. 9)

Le présent article porte de 65 à 70 ans et de 75 à 80 ans, les limites d'âge ouvrant droit à réduction des droits de donation.

Ces dispositions sont applicables aux donations consenties à compter du 1^{er} janvier 2006.

La réduction temporaire de 50 % sans condition d'âge en faveur des donations en pleine propriété n'est pas reconduite.

RÉGIME ACTUEL

541. Les droits dus sur les donations font l'objet de réductions dont le taux varie, d'une part, selon l'âge du donateur et, d'autre part, selon que la donation est effectuée en nue-propriété, en pleine propriété ou en usufruit.

Le régime des réductions de droits en fonction de l'âge du donateur a subi des modifications multiples, liées à la mise en place successive de plusieurs régimes temporaires destinés à favoriser la mobilité du patrimoine entre générations (V. étude F-66 700-50). Pour un tableau récapitulatif de l'historique des réductions de droits, V. Guy Rivière, Fiscalité pratique des donations, successions et testaments, Pratique professionnelle, Pratique notariale, 2^e édition, Lexis Nexis Litec, 2005.

Réductions de droits en fonction de l'âge du donateur

542. Le taux de réduction des droits de donation est différent selon que les donations sont consenties en nue-propriété ou non (CGI, art. 790).

Cette distinction a été introduite lors de la réforme du barème de l'usufruit opérée par l'article 19 de la loi de finances pour 2004 (L. n° 2003-1311, 30-12-2003), la différenciation des réductions de droits selon la nature de la transmission ayant pour objet de restreindre les effets mécaniques de la modification du barème de l'usufruit et de ne pas pénaliser les donations en pleine propriété (V. étude F-66 180-51).

543. Donations en nue-propriété ou avec réserve du droit d'usage et d'habitation - La réduction de droits s'établit à :

- 35 % lorsque le donateur est âgé de moins de 65 ans ;
- 10 % lorsque le donateur a 65 ans révolus et moins de 75 ans.

Outre les donations avec réserve du droit d'usage et d'habitation, les donations concernées sont essentiellement les donations avec réserve d'usufruit.

La réduction s'applique à concurrence de la fraction de la valeur des biens transmis représentative, directement ou indirectement, de la nue-propriété de biens (CGI, art. 790, I. - V. étude F-66 700-51).

544. Donations en pleine propriété et en usufruit - La réduction de droit s'établit à :

- 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de 65 ans ;
- 30 % lorsque le donateur a 65 ans révolus et moins de 75 ans.

Réduction temporaire sans condition d'âge en faveur des donations en pleine propriété

545. Une réduction de droits de 50 % est applicable sans limite d'âge aux donations consenties en pleine propriété entre le 25 septembre 2003 et le 31 décembre 2005.

Initialement limité aux donations consenties entre le 25 septembre 2003 et le 30 juin 2005 (L. n° 2003-1311, 30-12-2003, art. 17), le dispositif a finalement été prorogé jusqu'au 31 décembre 2005 (L. n° 2004-1484, 30-12-2004, art. 16. - V. étude F-66 700-51).

Tableau récapitulatif

546. Le tableau ci-dessous récapitule les taux de réduction actuellement applicables compte tenu de l'âge du donateur et des droits transmis.

Âge du donateur	Donations en pleine propriété (jusqu'au 31 décembre 2005)	Donations en nue-propriété ou avec réserve du droit d'usage et d'habitation	Donations en usufruit
Moins de 65 ans	50 %	35 %	50 %
De 65 ans révolus à moins de 75 ans	50 %	10 %	30 %
75 ans révolus et plus	50 %	0 %	0 %

RÉGIME NOUVEAU

547. Les limites d'âge ouvrant droit aux réductions des droits de donation, en fonction de l'âge du donateur, sont relevées de cinq ans.

Cette modification s'inscrit dans la continuité des mesures d'actualisation du droit des mutations visant à prendre en compte l'allongement de la durée de la vie et l'augmentation de l'âge moyen des héritiers. La réforme du barème de l'usufruit, intervenue en 2004, a constitué une première étape. Ce second ajustement, pérenne et global, consiste à modifier les tranches de réduction, les limites d'âge fondées sur les seuils de 65 et 75 ans étant apparues inadéquates (V. Rapp. AN n° 2568 (2005-2006), T. II).

548. Entrée en vigueur - À défaut de disposition particulière et en application de l'article 1, II, 3° de la loi de finances pour 2006, les nouvelles limites d'âge s'appliquent aux donations consenties à compter du 1^{er} janvier 2006.

► Relèvement des limites d'âge du donateur

549. Le présent article modifie l'article 790 du CGI en relevant chacune des limites :

- la limite de 65 ans est remplacée par une limite de **70 ans** ;
- la limite de 75 est remplacée par une limite de **80 ans**.

L'âge moyen des donateurs étant de 67,5 ans, cette mesure devrait avoir un impact non négligeable s'agissant du relèvement de 65 ans à 70 ans du plafond de la première tranche.

550. Les nouvelles limites s'appliquent pour tous les types de donations : donations en pleine propriété, donations en nue-propiété, donations d'usufruit.

551. Les taux de réduction désormais applicables sont donc les suivants :

Âge du donateur	Donations en pleine propriété	Donations en nue-propiété ou avec réserve du droit d'usage et d'habitation	Donations en usufruit
Moins de 70 ans	50 %	35 %	50 %
De 70 ans révolus à moins de 80 ans	30 %	10 %	30 %
80 ans révolus et plus	0	0	0

► Non-reconduction de la réduction temporaire sans condition d'âge

552. La réduction de droits de 50 % applicable sans limite d'âge aux donations consenties en pleine propriété jusqu'au 31 décembre 2005 n'est pas reconduite par le présent article.

En effet, cette mesure, bien qu'orientée en faveur des transmissions d'entreprise, était d'application très générale et s'inscrivait dans une politique d'incitation et d'accélération temporaire des donations : elle a été considérée comme ne pouvant pas être pérennisée en l'état (V. Rapp. AN n° 2568 (2005-2006), T. II).

► Exemples

553. Exemple 1 - Donation avec réserve d'usufruit à un enfant d'un appartement d'une valeur de 400 000 €. La valeur de la nue-propiété ainsi transmise est évaluée en fonction de l'âge de l'usufruitier, conformément au barème de l'article 669 du CGI.

1) Donateur âgé de 51 ans à moins de 61 ans :

- Assiette des droits :
 Valeur de la nue-propiété (50 %) 200 000 €
 Abattement (CGI, art. 779, I, b) - 50 000 €
 Total 150 000 €
 - Droit dus :

Tarif (CGI, art. 777) 28 300 €
 Réduction (35 %) - 9 905 €
 Total 18 395 €

2) Donateur âgé de 61 ans à moins de 70 ans :

- Assiette des droits :
 Valeur de la nue-propiété (60 %) 240 000 €
 Abattement (CGI, art. 779, I, b) - 50 000 €
 Total 190 000 €
 - Droit dus :
 Tarif (CGI, art. 777) 36 300 €
 Réduction (35 %) - 12 705 €
 Total 23 595 €

3) Donateur âgé de 70 ans à moins de 71 ans :

- Assiette des droits :
 Valeur de la nue-propiété (60 %) 240 000 €
 Abattement (CGI, art. 779, I, b) - 50 000 €
 Total 190 000 €
 - Droit dus :
 Tarif (CGI, art. 777) 36 300 €
 Réduction (10 %) - 3 630 €
 Total 32 670 €

Enregistrement et ISF

4) Donateur âgé de 71 ans à moins de 80 ans :

- Assiette des droits :	
Valeur de la nue-propriété (70 %)	280 000 €
Abattement (CGI, art. 779, I, b)	<u>- 50 000 €</u>
Total	230 000 €
- Droit dus :	
Tarif (CGI, art. 777)	44 300 €
Réduction (10 %)	<u>- 4 430 €</u>
Total	39 870 €

5) Donateur âgé de 80 ans à moins de 81 ans :

- Assiette des droits :	
Valeur de la nue-propriété (70 %)	280 000 €
Abattement (CGI, art. 779, I, b)	<u>- 50 000 €</u>
Total	230 000 €
- Droit dus :	

Tarif (CGI, art. 777)	44 300 €
Réduction (0 %)	<u>néant</u>
Total	44 300 €

6) Donateur âgé de 81 ans à moins de 91 ans :

- Assiette des droits :	
Valeur de la nue-propriété (80 %)	320 000 €
Abattement (CGI, art. 779, I, b)	<u>- 50 000 €</u>
Total	270 000 €
- Droit dus :	
Tarif (CGI, art. 777)	52 300 €
Réduction (0 %)	<u>néant</u>
Total	52 300 €

Le tableau ci-après fait ressortir l'impact du relèvement des limites en tenant compte du barème de l'usufruit.

	Donateur âgé de 51 à moins de 61 ans	Donateur âgé de 61 à moins de 65 ans	Donateur âgé de 65 à moins de 70 ans	Donateur âgé de 71 à moins de 75 ans	Donateur âgé de 75 à moins de 80 ans	Donateur âgé de 81 ans et plus
Régime actuel	18 395 €	23 595 €	32 670 €	39 870 €	44 300 €	52 300 €
Régime nouveau	18 395 €	23 595 €	23 595 €	39 870 €	39 870 €	52 300 €

554. Exemple 2 - Donation en pleine propriété à un petit enfant de parts d'une société d'une valeur de 200 000 € avec engagement de conservation des titres.

L'exonération des transmissions d'entreprises prévue aux articles 787 B et 787 C du CGI a été aménagée par l'article 28 de la loi en faveur des petites et moyennes entreprises (L. n° 2005-882, 2-8-2005) :

- l'exonération a été portée de 50 % à 75 % ;
- l'exonération a été étendue aux donations de titres démembrés, mais dans ce cas, elle n'est pas cumulable avec la réduction des droits en fonction de l'âge du donateur (V. D.O Actualité 30/2005, § 101 s.).

- Assiette des droits :	
Valeur des parts	200 000 €
Exonération de 75% (CGI, art. 787 B)	- 150 000 €
Abattement (CGI, art. 790 B)	<u>- 30 000 €</u>
Total	20 000 €

- Droit dus :	
Tarif de 55% (CGI, art. 777)	11 000 €
Donateur âgé de plus de 80 ans (aucune réduction)	11 000 €
Donateur âgé de 70 ans à moins de 80 ans (réduction de 30 %)	7 700 €
Donateur âgé de moins de 70 ans (réduction de 50 %)	5 500 €

Le tableau ci-après fait ressortir l'impact du relèvement des limites d'âge par rapport aux droits qui auraient été dus avant et après la période d'application de la réduction temporaire de 50 % quelque soit l'âge du donateur.

	Donateur âgé de moins de 65 ans	Donateur âgé de 65 à moins de 70 ans	Donateur âgé de 70 à moins de 75 ans	Donateur âgé de 75 à moins de 80 ans	Donateur âgé de 80 ans et plus
Mesure temporaire jusqu'au 31-12-05	5 500 €	5 500 €	5 000 €	5 500 €	5 500 €
Régime actuel hors mesure temporaire	5 500 €	7 700 €	7 700 €	11 000 €	11 000 €
Régime nouveau	5 500 €	5 500 €	7 700 €	7 700 €	11 000 €

SUCCESSIONS

Abattements

Études F-66 180-5, F-66 500-6 et F-66 700-51

Aménagement des modalités d'application de l'abattement global (Art. 27)

Le présent article apporte des précisions techniques sur les modalités d'application de l'abattement global de 50 000 € applicable depuis le 1^{er} janvier 2005.

- d'une part, il est prévu expressément dans la loi que l'abattement soit réparti entre les bénéficiaires en fonction de leurs droits légaux dans la succession,
- d'autre part, l'ordre d'imputation des abattements est modifié de façon à permettre, en cas d'application de l'abattement pour handicap, une optimisation de l'abattement global.

Ces aménagements s'appliquent aux successions ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006.

RÉGIME ACTUEL

555. L'article 14 de la loi de finances pour 2005 (L. n° 2004-1484, 30-12-2004 : V. D.O Actualité 46/2004, § 630 s.), codifié à l'article 775 ter du CGI, a institué un abattement global de 50 000 € sur l'actif net successoral recueilli :

– soit par les enfants vivants ou représentés ou les ascendants du défunt et, le cas échéant, le conjoint survivant ;
– soit exclusivement par le conjoint survivant.

Cet abattement, qui est applicable à toutes les successions ouvertes depuis le 1^{er} janvier 2005, a été commenté par l'Administration dans une instruction du 24 octobre 2005 (BOI 7 G 6-05 : V. D.O Actualité 40/2005, § 53 s.).

Répartition de l'abattement entre ses bénéficiaires

556. Aux termes de l'article 788, I du CGI, l'abattement global se répartit entre ses bénéficiaires « au prorata de leurs droits dans la succession ».

Selon l'Administration, la répartition de l'abattement global entre les bénéficiaires s'effectue uniquement d'après leur vocation successorale légale, c'est à dire suivant leurs droits théoriques dans la succession ab intestat, sans prendre en compte, ni les biens reçus en dehors de la succession, ni les donations rapportables ou préciputaires, ni même les legs dont le bénéficiaire a été gratifié par le défunt (BOI 7 G-6-05, § 8 : V. D.O Actualité 40/2005, § 58).

557. Cette interprétation a été critiquée, la lettre de l'article 788 du CGI ne semblant pas autoriser une telle restriction.

Ordre d'imputation de l'abattement global et des abattements personnels

558. Selon l'article 788, I du CGI, l'abattement global s'impute « après application des abattements mentionnés

au I de l'article 779 », c'est-à-dire après l'application des abattements personnels de droit commun (abattements au profit des ascendants ou des enfants vivants ou représentés et abattement au profit du conjoint survivant).

Le texte ne vise pas l'abattement personnel applicable aux personnes handicapées (CGI, art. 779, II).

L'Administration fiscale précise que, en l'absence d'indication dans le texte, cet abattement personnel doit s'appliquer après l'abattement global (BOI 7 G-6-05, § 15 : V. D.O Actualité 40/2005, § 64).

559. Cette règle, conforme au texte, aboutit à l'ordre d'imputation suivant :

– imputation en premier lieu des abattements personnels de droit commun énoncés par l'article 779, I du CGI (50 000 € pour les descendants vivants ou représentés ou les ascendants, 76 000 € pour le conjoint survivant) ;

– imputation de la quote-part d'abattement global revenant à l'héritier ;

– imputation, en dernier lieu, de l'abattement spécifique pour handicap de 50 000 € prévu par l'article 779, II du CGI.

560. Cet ordre d'imputation est défavorable aux contribuables. Il aboutit à une perte définitive du solde d'abattement non utilisé par l'héritier frappé d'un handicap lorsque la part taxable de ce dernier est inférieure aux abattements dont il peut bénéficier. En effet, si, après imputation de sa part taxable, il subsiste un excédent d'abattement, il s'agit d'un excédent d'abattement personnel qui ne pourra donc pas se reporter sur la part taxable de ses cohéritiers.

RÉGIME NOUVEAU

561. Le présent article apporte des précisions techniques sur les modalités d'application de l'abattement global de 50 000 € applicable depuis le 1^{er} janvier 2005.

– d'une part, il légalise la doctrine administrative en prévoyant expressément que l'abattement soit réparti entre les bénéficiaires en fonction de leurs droits légaux dans la succession ;

– d'autre part, l'ordre d'imputation des abattements est modifié de façon à permettre, en cas d'application de l'abattement pour handicap, une optimisation de l'abattement global.

► **Légalisation de la règle de répartition de l'abattement global en fonction des droits légaux dans la succession**

562. Le présent article **légalise la doctrine administrative selon laquelle** la répartition de l'abattement global entre les bénéficiaires s'effectue **uniquement d'après leur vocation successorale légale** (V. n° 556) en précisant expressément que l'abattement est réparti **en fonction des droits légaux dans la succession**.

L'article 788, I du CGI prévoit désormais que l'abattement global se répartit entre ses bénéficiaires « au prorata de leurs droits **légaux** dans la succession ».

563. Les biens et valeurs taxables transmis en dehors de l'hérédité ne sont **pas pris en compte dans le cadre de la répartition** de l'abattement global.

Les biens et valeurs transmis en dehors de l'hérédité **ne paraissent pas non plus pouvoir bénéficier de l'abattement global**.

En effet, l'Administration refuse d'appliquer l'abattement sur les biens ou valeurs qui, bien que taxables aux droits de mutation par décès, ne dépendent pas de la succession (BOI 7 G-6-05, § 12).

En conséquence, l'abattement global risque d'être partiellement perdu lorsque l'actif de succession proprement dit, dévolu aux bénéficiaires de l'abattement, ne suffit pas pour absorber en totalité leurs parts taxables. L'instruction du 24 octobre 2005 ne fournit cependant aucune indication relative aux modalités suivant lesquelles les abattements personnels et l'abattement global doivent se répartir sur les différentes valeurs (biens successoraux et autres valeurs taxables) qui composent la part taxable des héritiers bénéficiaires de l'abattement global.

564. Entrée en vigueur - À défaut d'indication particulière et en application de l'article 1, II, 3° de la loi de finances pour 2006, cette disposition s'applique aux **successions ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006**.

Pour les successions ouvertes avant cette date, la répartition de l'abattement global d'après la dévolution successorale légale reste fondée sur l'instruction du 24 octobre 2005.

► **Fixation d'une règle d'imputation plus favorable de l'abattement pour handicap**

565. Le présent article, revenant sur l'interprétation administrative (V. n° 558), modifie les modalités d'imputation de façon à **permettre l'imputation de l'abattement spécifique en faveur des handicapés avant celle de l'abattement global**.

L'article 788, I du CGI prévoit désormais que l'abattement global s'impute « après application des abattements mentionnés aux I et II de l'article 779 ».

566. L'imputation de l'abattement spécifique pour handicap avant l'abattement global, au même titre que les autres abattements personnels, permet donc le report d'un éventuel excédent d'abattement sur la part des cohéritiers.

567. Entrée en vigueur - À défaut d'indication particulière et en application de l'article 1, II, 3° de la loi de finances pour 2006, cette disposition s'applique aux **successions ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006**.

Pour les successions ouvertes avant cette date, l'abattement pour handicap est pratiqué après l'imputation de l'abattement global. Toutefois, l'Administration pourrait admettre, par mesure de tolérance, d'appliquer le nouvel ordre d'imputation aux décès intervenus jusqu'au 31 décembre 2005. On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point. ■

DONATIONS ET SUCCESSIONS

Transmissions successives entre les mêmes personnes

Étude F-66 550-2 et s.

Réduction de dix à six ans du délai de rappel fiscal des donations antérieures (Art. 8)

Le présent article réduit de dix à six ans le délai au-delà duquel les donations antérieures n'ont pas à être rapportées pour la liquidation des droits lors d'une nouvelle donation ou de la succession.

Ces dispositions sont applicables aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter du 1^{er} janvier 2006.

RÉGIME ACTUEL

568. Lorsqu'une donation ou une succession a été précédée de donations consenties par le même donateur ou par le défunt au même bénéficiaire, la perception des droits 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 (CGI, art. 784, al. 2).

Cette restriction apportée aux avantages offerts pour les donations se justifie par la nécessité d'empêcher qu'avant un décès ne soit organisée une première succession déguisée en donation, les abattements applicables à la fois aux donations et aux successions pouvant être détournés à des fins d'optimisation fiscale pure consistant à soustraire ses héritiers ou légataires à l'imposition sur les successions.

► **Principe du rappel fiscal des donations antérieures**

569. Le rappel fiscal des donations antérieures ne doit pas être confondu avec le rapport des donations en avancement d'hoirie.

Deux règles différentes sont en effet applicables :

► la règle du **rapport civil**, qui impose de prendre en compte les donations antérieures pour apprécier la légalité de la répartition des biens lors d'une succession (respect de la réserve héréditaire) ;

Le rapport de donation, qui s'effectue au moment de la succession, tend à assurer l'égalité entre les héritiers qui ont déjà reçu un bien du

défunt (avancement d'hoirie) et les autres. Il reconstitue, au moins en valeur, la masse à partager telle qu'elle eût été s'il n'y avait pas eu de libéralité. Sur le traitement fiscal du rapport civil, V. étude F-66 450-6 s.

► la règle du **rappel fiscal** (également dénommée « rapport fiscal »), qui consiste à rapporter les donations antérieures pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit lors d'une nouvelle donation ou d'une succession.

Les donations sont soumises aux droits de mutation au même tarif que les successions. Les donations successives consenties par une même personne et la transmission de son patrimoine par décès sont ainsi reliées les unes aux autres, chaque donation étant en quelque sorte assimilée à une ouverture partielle et anticipée de la succession du donateur.

Donations rapportées

570. Principe - Toutes les donations antérieures consenties par le défunt aux héritiers, donataires ou légataires sont concernées, quelle que soit la forme dans laquelle ces donations ont été constatées (CGI, art. 784 ; V. étude F-66 750-3). Les dons manuels sont donc, notamment, visés ainsi que les donations de biens situés hors de France, lorsque le donateur ou le défunt est domicilié en France (V. étude F-66 100-22).

571. Exceptions - La règle du rappel fiscal n'est pas applicable aux dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété, avant le 31 décembre 2005 dans la limite de 30 000 €, 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, et exonérés de droits.

Le dispositif d'exonération des dons de sommes d'argent, applicable depuis le 1^{er} juin 2004, a été prorogé jusqu'au 31 décembre 2005 et le plafond d'exonération a été porté de 20 000 € à 30 000 €. Ces dispositions ont été commentées par l'Administration dans une instruction du 28 février 2005 (BOI 7 G-4-05 ; V. D.O Actualité 11/2005, § 41) puis légalisées par l'article 35 de la loi pour la confiance et la modernisation de l'économie (L. n° 2005-842, 26-7-2005 ; V. D.O Actualité 31/2005, § 3).

Le rappel fiscal ne s'applique pas non plus, s'agissant également d'un dispositif exceptionnel et temporaire, à l'exonération des dons familiaux affectés à la création ou à la reprise d'une entreprise, consentis entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2010 (CGI, art. 790 A bis, issu L. n° 2005-882, 2-8-2005, art. 6 ; V. D.O Actualité 30/2005, § 97).

Valeur des biens rapportés

572. Pour l'application de la règle du rappel fiscal, il est toujours tenu compte de la valeur du bien au jour de la donation. Ainsi, pour le calcul des droits applicables à la nouvelle transmission (nouvelle donation ou succession), on rapporte les biens antérieurement transmis en prenant en compte leur valeur au jour de la donation passée. Les biens transmis ne sont donc soumis à aucune revalorisation.

Il en est ainsi même pour les dons en numéraire, ceux-ci étant pourtant susceptibles de financer l'acquisition d'un bien ayant vocation à s'apprécier ou à se déprécier. Ces dons ne sont rapportés que pour leur montant nominal (Cass. com., 20-10-1998, n° 96-20.960 : Juris-Data n° 1998-005186).

Liquidation des droits

573. Calcul des abattements - Pour le calcul de certains abattements, il est tenu compte des abattements de même nature effectués sur les donations antérieures consenties par la même personne au même bénéficiaire (CGI, art. 784, al. 3). L'abattement applicable à la nouvelle transmission est calculé sous déduction de l'abattement (ou de la fraction d'abattement) déjà pratiqué.

Les abattements concernés sont, pour l'essentiel, des abattements s'appliquant à la fois aux donations et aux successions (V. n° 588).

Lorsqu'un bénéficiaire est appelé à une succession par l'effet de la représentation, il convient de tenir compte, pour déterminer le montant de l'abattement restant disponible, des abattements dont son auteur a pu bénéficier antérieurement en raison de transmissions provenant du même disposant.

574. Calcul des réductions pour charge de famille - En ce qui concerne l'application des réductions pour charge de famille (305 € ou 610 € par enfant en sus du deuxième) (CGI, art. 780 ; V. étude F-66 500-44 et s.), il est tenu compte de la même manière des réductions effectuées sur les donations antérieures consenties par le même donateur ou le défunt. Les réductions pour charge de famille constituent donc le maximum de réductions applicables à l'ensemble des mutations à titre gratuit intervenues entre les mêmes personnes.

575. Exonération partielle de certains biens ruraux - Sont susceptibles d'être exonérées partiellement de droits de mutation les transmissions à titre gratuit :

- de biens ruraux loués à long terme conformément aux prescriptions du Code rural (CGI, art. 793, 2, 3° - V. étude F-66 150-42 s.) ;

- de parts de groupements fonciers agricoles (GFA) pour la valeur des parts correspondant aux biens donnés à bail à long terme par le groupement (CGI, art. 793, 1, 4° - V. étude F-66 150-71 s.).

Ces biens sont exonérés à concurrence des trois quarts de leur valeur.

Lorsque la valeur totale des biens susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle, transmis par le donateur ou le défunt à chaque donataire, héritier ou légataire, excède 76 000 €, l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit est ramenée à 50 % au-delà de cette limite.

Pour l'appréciation de cette limite, il est tenu compte de l'ensemble des donations consenties par la même personne à un titre, à une date et sous une forme quelconques (CGI, art. 793 bis).

576. Tarif applicable - Lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif pour le calcul des droits dus sur la nouvelle transmission, ceux des biens rapportés dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit sont considérés comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable (CGI, art. 784, al. 2).

577. Législation applicable - Tout comme est prise en compte la valeur des biens au jour de la donation passée (V. n° 572), les tarifs, les abattements et les réductions doivent être déterminés d'après la législation en vigueur à l'époque. Les calculs de droits antérieurs ne peuvent être remis en cause lors de la nouvelle donation ou de la succession, et ce qu'un nouveau calcul des droits favorise ou non le contribuable.

Ainsi, les droits payés pour les donations précédentes ne peuvent être remis en cause au motif que, depuis lors, le montant des abattements a augmenté ou les taux ont baissé.

Obligations des parties

578. Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une donation 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 (CGI, art. 784, 1^{er} al.). Le montant des insuffisances d'évaluation reconnues sur les donations antérieures doit être indiqué.

Si aucune donation antérieure n'a été consentie, les parties sont tenues de le préciser (V. étude F-66 550-21).

► Dispense de rappel pour les donations de plus de dix ans

579. Jusqu'au 1^{er} janvier 1992, toutes les donations antérieures étaient rapportables aux mutations à titre gratuit.

RÉGIME NOUVEAU

580. L'article 8 de la loi de finances pour 2006 **réduit de dix à six ans le délai au cours duquel les donations antérieures sont rapportées à une nouvelle mutation.** La règle du rappel fiscal n'est donc désormais pas applicable aux donations passées depuis plus de six ans (CGI, art. 784, al. 2 modifié).

Cette réduction du délai, qui s'inscrit dans le cadre de l'encouragement des transmissions anticipées des patrimoines, permet d'atténuer encore les effets du rappel fiscal, objectif qui était déjà poursuivi en 1992 lors de la mise en place du délai de dix ans. Si elle ne répond pas à certaines recommandations préconisant un système de « proratisation » de l'obligation de rapport (V. Rapp. Sénat n° 65 (2002-2003), « Successions et donations : des mutations nécessaires »), elle est de nature à atténuer très substantiellement les rigidités du rappel fiscal (V. Rapp. Sénat n° 99 (2005-2006), T. II). Dans ce contexte, l'intérêt d'une telle mesure est de favoriser les donations même si le donateur a déjà atteint un certain âge et, en même temps, de limiter les situations fortuites de donations rapportées à la succession suite au décès du donateur, notamment pour les donateurs jeunes. Le maintien d'un délai permet en revanche de ne pas ouvrir la porte aux abus (Rapp. AN n° 2568 (2005-2006), T. II).

581. Entrée en vigueur - À défaut de disposition particulière et en application de l'article 1, II, 3° de la loi de finances, les nouvelles dispositions sont applicables aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter du 1^{er} janvier 2006.

Les donations effectuées avant le 1^{er} janvier 2000 seront donc dispensées de rappel fiscal à compter du 1^{er} janvier 2006.

► Donations concernées par la dispense de rappel

582. Sont dispensées du rappel fiscal les mutations qui répondent, cumulativement, aux conditions suivantes :

- la transmission procède d'une véritable donation et a été soumise aux droits d'enregistrement ;
- la donation est antérieure de plus de six ans.

583. Donation véritable - Le bénéfice de la dispense de rappel est réservé aux actes qui constituent de véritables donations, c'est-à-dire aux actes à titre gratuit par lesquels un donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte (C. civ., art. 894).

584. Donation soumise à l'impôt - La donation doit être opposable à l'Administration et avoir été soumise aux droits d'enregistrement. Sont donc susceptibles d'être dispensées du rappel fiscal :

- les donations passées devant notaire, y compris les donations-partages ;
- les donations résultant d'actes sous seing privé qui comportent l'acceptation du donataire et qui ont fait l'objet d'une présentation volontaire à la formalité de l'enregistrement ;

La loi de finances pour 1992 a posé le principe que la règle du rappel fiscal n'était pas applicable aux donations « passées depuis plus de dix ans » (CGI, art. 784, al. 2, issu L. n° 91-1322, 30-12-1991, art. 15-1).

- les donations constatées par une décision de justice ayant acquis autorité de chose jugée et qui ont fait l'objet d'une présentation volontaire à la formalité de l'enregistrement.

La simple reconnaissance d'un don manuel par le donateur, qui ne peut donner lieu au paiement des droits de mutation, n'est pas susceptible d'être considérée comme une donation ouvrant droit au bénéfice du non-rappel (V. étude F-66 550-9).

585. La circonstance que l'acte de donation ne donne pas lieu à la perception immédiate de droits de mutation à titre gratuit, notamment du fait que le montant cumulé des biens donnés par le donateur au donataire est inférieur au montant des abattements personnels dont bénéficie ce dernier, n'est pas de nature à priver cet acte de la dispense de rappel lors d'une nouvelle transmission intervenant plus de six ans après la présentation de cet acte à l'enregistrement (V. étude F-66 550-10).

586. Donation antérieure de plus de six ans - La dispense de rappel est subordonnée à la condition que la donation précédente ait été passée au moins six ans avant la nouvelle mutation à titre gratuit.

Le délai est compté à partir du jour ou la donation a acquis date certaine. Dès lors, le délai de six ans court :

- du jour de la signature de l'acte par les parties lorsque l'acte est rédigé en la forme notariée ;
- du jour de l'enregistrement de l'acte s'il s'agit d'un acte sous seing privé ;
- du jour de la décision ayant acquis autorité de la chose jugée qui constate la donation.

Le délai de six ans se décompte de quantième à quantième selon les règles de calcul des délais applicables en matière de droits d'enregistrement (V. étude F-66 550-11).

► Incidences du délai de six ans sur la liquidation des droits

Calcul des abattements et réductions

587. Lorsqu'un délai de six ans s'est écoulé depuis la donation antérieure, la règle du non-rappel fiscal permet de liquider les droits en fonction du **seul patrimoine transmis lors de la nouvelle transmission** (donation nouvelle ou succession) et il est fait application à nouveau des **abattements et réductions dans leur intégralité.**

588. Principes - Le montant de l'abattement ou de la fraction de l'abattement qui a été appliqué lors de donations effectuées depuis plus de six ans **n'est pas déduit** de l'abattement applicable au jour de la nouvelle transmission à titre gratuit (V. étude F-66 550-18). Passé le délai de six ans, les abattements peuvent donc être réutilisés entièrement.

Les abattements concernés par la règle du rappel et susceptibles de bénéficier de la dispense au-delà de six ans sont les suivants :

- 76 000 € sur les transmissions au profit du conjoint survivant (CGI, art. 779, I, a. - V. étude F-66 500-6 et s.) ;
- 50 000 € sur les transmissions au profit des ascendants ou de chaque enfant vivant ou représenté (CGI, art. 779, I, b. - V. étude F-66 500-6 et s.) ;
- 50 000 € sur les transmissions au profit d'un handicapé physique ou mental (CGI, art. 779, II. - V. étude F-66 500-14) ;
- 57 000 € sur les transmissions entre partenaires d'un PACS (CGI, art. 779, III. - V. étude F-66 500-11) ;
- 5 000 € sur les transmissions entre frères et sœurs (CGI, art. 779, IV nouveau, issu de l'article 10 de la présente loi de finances. - V. n° 607) ;
- 30 000 € sur les donations au profit des petits-enfants (CGI, art. 790 B. - V. étude F-66 700-38) ;
- 5 000 € sur les donations au profit des neveux et nièces (CGI, art. 790 C nouveau, issu de l'article 10 de la présente loi de finances. - V. n° 607) ;
- 5 000 € sur les donations au profit des arrière-petits-enfants (CGI, art. 790 D nouveau, issu de l'article 10 de la présente loi de finances. - V. n° 594).

589. De même, les réductions de droits prévues par l'article 780 du CGI effectuées au titre de donations antérieures à six ans ne sont pas déduites du maximum de réduction applicable à la date de la nouvelle transmission.

On rappelle qu'il s'agit des réductions de 305 € ou 610 € par enfant en sus du deuxième (V. étude F-66 500-44 et s.).

590. Conséquences de la réduction du délai - La réduction du délai de rappel fiscal devrait permettre la réalisation plus fréquente de donations et donc la baisse du montant des impositions sur le patrimoine total transmis du vivant et à cause de mort. Compte tenu du nouveau délai, il sera possible, sur une période de vingt ans, de liquider trois transmissions entre les mêmes personnes sans que le rappel ne joue, au lieu de deux précédemment. Dans le cas des donations en ligne directe en particulier, les parents pourront transmettre à chaque enfant 150 000 € en franchise de droits (application de trois abattements de 50 000 €) contre 100 000 € auparavant (application de deux abattements de 50 000 €).

591. Exemples - Les exemples suivants illustrent les possibilités de transmission anticipée du patrimoine dans le cadre du nouveau délai de six ans.

► Exemple 1

Deux époux communs en biens font des donations à leurs trois enfants.

Le 1^{er} janvier 2006, ils donnent des biens communs d'une valeur totale de 300 000 €. Chacun des enfants reçoit 100 000 €, soit 50 000 € du père et 50 000 € de la mère. La valeur étant égale à l'abattement, il n'est pas dû de droits de mutation.

Le 2 janvier 2012 et le 3 janvier 2018, les parents consentent la même donation et, l'abattement s'appliquant intégralement, il n'est pas dû de droits non plus.

Sur une période de 18 ans, les parents auront ainsi transmis à leurs trois enfants en franchise de droits une valeur totale de 900 000 €. Avec le délai antérieur de 10 ans, ils n'auraient pu transmettre dans les mêmes conditions que 600 000 €.

► Exemple 2

Deux époux communs en biens ont trois enfants.

1) Le 1^{er} janvier 2006 :

Ils sont âgés respectivement de 68 et 69 ans. Leurs trois enfants ont eux-mêmes trois enfants chacun.

Ils font donation à leurs enfants de la nue-propiété de biens divers valant 600 000 €.

La valeur taxable est de 60 % de 600 000 €, soit 360 000 € (CGI, art. 669).

Chaque enfant reçoit 120 000 €, soit 60 000 € du père et 60 000 € de la mère.

Droits dus par chacun des enfants sur la donation de chaque parent :

- Part taxable : 60 000 € (valeur taxable) - 50 000 € (abattement) = 10 000 €

- Montant des droits :

- 5 % sur 7 600 € = 380 €

- 10 % sur 2 400 € = 240 €

- Total = 620 €

On néglige la réduction de droits en raison de l'âge des donateurs.

- Réduction de droits : chacun des enfants, ayant trois enfants, a droit à une réduction de 610 €. Le montant de l'impôt est donc réduit à 10 €.

2) Le 2 janvier 2012 :

Les époux sont âgés de 74 et 75 ans. Leurs enfants ont quatre enfants chacun.

Ils font la même donation (nue-propiété de biens divers valant 600 000 €)

La valeur taxable des biens donnés est de 70 % de 600 000 €, soit 420 000 € (CGI, art. 669).

Chaque enfant reçoit 140 000 €, soit 70 000 € du père et 70 000 € de la mère.

Droits dus par chacun des enfants sur la donation de chaque parent :

- Part taxable : 70 000 € (valeur taxable) - 50 000 € (abattement) = 20 000 €.

- Montant des droits :

5 % sur 7 600 € = 380 €

10 % sur 3 800 € = 380 €

15 % sur 3 600 € = 540 €

20 % sur 5 000 € = 1 000 €

Total = 2 300 €

On néglige la réduction de droits en raison de l'âge des donateurs.

- Réduction de droits : chacun des enfants, ayant quatre enfants, a droit à une réduction de 1 220 €. Le montant de l'impôt est réduit à 1 080 €.

Exonération partielle de certains biens ruraux

592. Pour la détermination de la limite de 76 000 € au-delà de laquelle l'exonération n'est plus que de 50 % au lieu de 75 % (V. n° 575), il n'est pas tenu compte des donations antérieures intervenues plus de dix ans avant la mutation (CGI, art. 793 bis).

Ce délai de dix ans, qui était calé sur le délai général de dispense de rappel prévu à l'article 784 du CGI, **n'est pas modifié** par la loi de finances. En effet, l'article 793 bis du CGI n'est pas concerné par la présente mesure.

Toutefois, selon nos informations, ce délai devrait logiquement être ramené à six ans également, ce qui pourrait faire l'objet d'un amendement dans le cadre de la loi de finances rectificative.

Tarif applicable

593. Pour l'application du tarif progressif, la part taxable de la nouvelle transmission à titre gratuit doit être soumise :

- en priorité, aux taux des tranches les plus basses pour la fraction correspondant à la part qui a été taxée dans le cadre de donations consenties depuis plus de six ans ;

- pour le surplus en considérant que cette fraction est incluse dans les tranches les plus élevées du barème de l'actif imposable.

En pratique, il convient de suivre la méthode suivante :

- les tranches les plus basses qui n'ont pas servi pour l'imposition des donations passées depuis moins de six ans sont utilisées en priorité ;

- les tranches qui ont totalement servi pour l'imposition des donations de moins de six ans ne sont pas utilisées ;

- les tranches qui ont été partiellement utilisées dans ce même délai sont reprises pour leur solde ;

- au-delà, le tarif s'applique normalement (V. étude F-66 550-19).■

DONATIONS ET SUCCESSIONS

Abattements

Études F-66 500-12, F-66 500-46, F-66 550-3 et F-66 700-37 s.

Institution d'un abattement sur certaines transmissions à titre gratuit au profit des collatéraux et des arrière-petits-enfants (Art. 10)

Le présent article institue trois abattements d'un montant de 5 000 € applicables :

- aux donations et successions au profit des frères et sœurs,
- aux donations au profit des neveux et nièces,
- aux donations au profit des arrière-petits-enfants.

Ces nouveaux abattements s'appliquent aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter du 1^{er} janvier 2006.

RÉGIME ACTUEL

594. Les transmissions à titre gratuit au profit des collatéraux privilégiés que sont les frères et sœurs et les neveux et nièces ne font l'objet d'aucun régime d'allégement permanent, les mesures significatives étant destinées pour l'essentiel aux transmissions en ligne directe.

Il en est de même pour les transmissions en faveur des arrière-petits-enfants, seuls les petits enfants pouvant bénéficier de l'abattement de 30 000 € prévu à l'article 790 B du CGI.

Certains dispositifs spécifiques et limités peuvent néanmoins trouver à s'appliquer.

Transmissions au profit des frères et sœurs

595. Donations entre frères et sœurs - Les donations consenties entre frères et sœurs ne bénéficient d'aucune mesure particulière : aucun abattement ni aucune réduction ne trouve à s'appliquer.

596. Successions entre frères et sœurs - Pour la perception des droits de mutation par décès, un abattement spécial est applicable sur la part de chaque frère ou sœur, à condition :

- qu'il soit célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps ;
- qu'il soit, au moment de l'ouverture de la succession, âgé de plus de 50 ans ou atteint d'une infirmité le mettant dans l'impossibilité de subvenir par son travail aux nécessités de l'existence ;
- qu'il ait été constamment domicilié avec le défunt pendant les 5 années ayant précédé le décès (CGI, art. 788, I ; V. étude F-66 500-12).

Cet abattement a été fixé à 57 000 € à compter du 1^{er} janvier 2005 par l'article 14 de la loi de finances pour 2005 (V. D.O Actualité 46/2004, § 646).

597. Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'abattement de 57 000 € ne sont pas réunies, seul peut être pratiqué l'abattement de 1 500 € applicable à défaut d'autre abattement (CGI, art. 788, III. - V. étude F-66 500-19).

On rappelle que les frères et sœurs ne peuvent bénéficier de l'abattement global de 50 000 € institué par la loi de finances pour 2005 (CGI, art. 775 ter. - V. D.O Actualité 40/2005, § 53 s.).

Donations au profit des neveux et nièces

598. Exonération des dons de sommes d'argent consentis avant le 31 décembre 2005 - Les dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété, avant le

31 décembre 2005, au profit d'un neveu ou d'une nièce sont, à certaines conditions, exonérés de droits dans la limite de 30 000 €.

Le dispositif d'exonération des dons en numéraire, applicable depuis le 1^{er} juin 2004, a été étendu aux dons effectués aux neveux et nièces par l'article 1^{er} de loi pour le soutien à la consommation et à l'investissement (L. n° 2004-804, 9 août 2004 ; V. D.O Actualité 29/2004, §§ 327 et s.). Il a été prorogé jusqu'au 31 décembre 2005 par une instruction du 28 février 2005 (BOI 7 G-4-05 ; V. D.O Actualité 11/2005, § 41), légalisée par l'article 35 de la loi pour la confiance et la modernisation de l'économie (L. n° 2005-842, 26-7-2005 ; V. D.O Actualité 31/2005, § 3).

599. Le bénéfice de l'exonération en faveur des neveux et nièces est limité aux dons réalisés par un donateur n'ayant pas d'enfant, de petit enfant ou d'arrière-petit-enfant.

Par neveu ou nièce, il convient d'entendre les seuls enfants des frères et sœurs du donateur (BOI 7 G-8-04 : V. D.O Actualité 38/2004, §§ 80 et s.).

600. Exonération des dons familiaux affectés à la création ou à la reprise d'une entreprise consentis entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2010 - L'article 6 de la loi en faveur des PME a institué un mécanisme d'exonération des droits sur les donations en numéraire consenties au créateur ou reprenneur d'une entreprise (L. n° 2005-882, 2-8-2005 ; V. D.O Actualité 30/2005, §§ 81 et s.).

Cette exonération prend le relais du dispositif applicable jusqu'au 31 décembre 2005 (V. n° 598).

L'exonération s'applique aux dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété dans la limite de 30 000 € au profit d'un neveu ou d'une nièce (CGI, art. 790 A bis).

Les mêmes conditions que dans le dispositif précédent sont requises (V. n° 599).

Donations au profit des arrière-petits-enfants

601. Exonération des dons de sommes d'argent consentis avant le 31 décembre 2005 - Les dons de sommes d'argent consentis, avant le 31 décembre 2005, au profit d'un arrière-petit enfant sont exonérés de droits dans la limite de 30 000 €.

Comme pour les neveux et nièces, le dispositif d'exonération a été étendu aux dons effectués aux arrière-petits-enfants par l'article 1^{er} de loi pour le soutien à la consommation et à l'investissement ; il a été prorogé jusqu'au 31 décembre 2005 dans les mêmes conditions (V. n° 598).

602. Exonération des dons familiaux affectés à la création ou à la reprise d'une entreprise consentis entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2010 - Les

arrière-petits-enfants bénéficient également de l'exonération instituée par la loi en faveur des PME (V. n° 600).

RÉGIME NOUVEAU

603. Le présent article institue trois abattements de 5 000 € applicables respectivement :

- aux donations et successions au profit des frères et sœurs ;
- aux donations au profit des neveux et nièces ;
- aux donations au profit des arrière-petits-enfants.

604. Entrée en vigueur - À défaut de disposition particulière et en application de l'article 1, II, 3° de la loi de finances pour 2006, le nouvel abattement s'applique à compter du 1^{er} janvier 2006, c'est-à-dire :

- aux décès intervenus à compter du 1^{er} janvier 2006 ;
- aux donations consenties à compter du 1^{er} janvier 2006.

► Champ d'application des nouveaux abattements

Transmissions au profit des frères et sœurs

605. Les mutations à titre gratuit au profit d'un frère ou d'une sœur bénéficient désormais d'un abattement de 5 000 € (CGI, art. 779, IV nouveau).

Cet abattement est applicable tant sur les successions que sur les donations.

Il est calculé sur la part revenant au donataire, héritier ou légataire et s'applique sur la valeur de l'actif net transmis, quelles que soient la nature et la composition du patrimoine (liquidités, biens meubles ou immeubles, usufruit etc.).

606. En cas de succession, l'abattement de 5 000 € n'est pas cumulable avec l'abattement de 57 000 € au profit d'un frère ou d'une sœur vivant sous le même toit prévu à l'article 788 du CGI (V. n° 596).

Donations au profit des neveux et nièces

607. Les donations consenties à un neveu ou à une nièce bénéficient désormais d'un abattement de 5 000 € (CGI, art. 790 C nouveau).

On peut supposer que les neveux et les nièces s'entendent des seuls enfants des frères et sœurs du donateur, par analogie avec les précisions données par l'Administration fiscale à propos de l'exonération temporaire des dons en numéraire (V. n° 599).

Cet abattement est applicable **uniquement aux donations**. Il est calculé sur la part de chacun des neveux et nièces du donateur et s'applique quelles que soient la nature et la composition du patrimoine transmis (liquidités, biens meubles ou immeubles, usufruit etc.).

Donations au profit des arrière-petits-enfants

608. Un abattement de 5 000 € s'applique désormais pour les donations consenties aux arrière-petits-enfants (CGI, art. 790 D nouveau).

Cet abattement est applicable **uniquement aux donations**. Il est calculé sur la part de chacun des arrière-petits-enfants du donateur et s'applique quelles que soient la nature et la composition du patrimoine transmis (liquidités, biens meubles ou immeubles, usufruit etc.).

► Mesures d'accompagnement

Rappel fiscal

609. Les nouveaux abattements ainsi créés sont soumis à la règle du rappel fiscal des donations antérieures selon laquelle, pour le calcul des abattements applicables à une donation ou à une succession, il est tenu compte des abattements de même nature effectués sur les donations antérieures consenties par la même personne au même bénéficiaire (CGI, art. 784, al. 3). L'abattement applicable à la nouvelle transmission est calculé sous déduction de l'abattement (ou de la fraction d'abattement) déjà pratiqué (V. étude F-66 550-14).

Corrélativement, les abattements de 5 000 € bénéficient de la dispense de rappel au terme d'un délai de six ans.

Antérieurement fixé à dix ans, le délai de rappel est fixé à 6 ans, à compter du 1^{er} janvier 2006, par l'article 8 de la présente loi de finances (V. n° 568).

Calcul des réductions pour charges de famille

610. Les réductions prévues par l'article 780 du CGI (305 € ou 610 € par enfant en plus du deuxième) (V. étude F-66 500-44 et s.) sont calculées sur l'impôt déterminé en tenant compte de certains abattements.

Les nouveaux abattements de 5 000 € sont désormais à prendre en compte pour la liquidation de l'impôt avant application éventuelle des réductions pour charges de famille.

► Exemples

611. Les exemples suivants indiquent le montant des droits de mutation dus sur la part du bénéficiaire d'un patrimoine de 10 000 €, 50 000 € ou 200 000 €, avec ou sans application des nouveaux abattements (on suppose qu'il ne s'agit pas de dons en numéraire pouvant bénéficier des exonérations temporaires).

612. Exemple 1 - Succession au profit d'un frère par testament en l'absence d'héritiers réservataires ou sur la quotité disponible.

► Le tarif applicable est de :

- 35 % pour la fraction de part nette taxable n'excédant pas 23 000 € ;
- 45 % pour la fraction de part nette taxable excédant 23 000 € (CGI, art. 777).

► En application du régime actuel, le frère bénéficie d'un abattement de 1 500 € (V. n° 597).

► Dans le nouveau régime, il bénéficie d'un abattement de 5 000 €.

Patrimoine transmis	10 000 €	50 000 €	200 000 €
Régime actuel	2 975	19 525	87 025
Régime nouveau	1 750	17 950	85 450
Différence	1 225	1 575	1 575

613. Exemple 2 - Donation d'un bien en pleine propriété à une nièce par un donateur de 68 ans.

► Le taux d'imposition pour un neveu ou une nièce est de 55% (CGI, art. 777).

► Actuellement, aucun abattement n'est applicable.

S'agissant d'une donation en pleine propriété consentie avant le 31 décembre 2005, la réduction de 50 % s'applique quel que soit l'âge du donateur (V. n° 545).

► Dans le nouveau régime, la donation bénéficie d'un abattement de 5 000 €. La réduction liée à l'âge du donateur est de 50 %, la limite d'application de ce taux ayant

été relevée à 70 ans par l'article 9 de la présente loi de finances (V. n° 541).

Patrimoine transmis	10 000 €	50 000 €	200 000 €
Régime actuel	2 750	13 750	55 000
Régime nouveau	1 375	12 375	53 625
Différence	1 375	1 375	1 375

RÉGIMES PARTICULIERS

Changement de régime matrimonial

Études F-63 100-104, F-64 000 et F-68 630

Pérennisation de l'exonération des actes portant changement de régime matrimonial (Art. 28)

Le présent article pérennise l'exonération fiscale des actes portant changement de régime matrimonial en vue de l'adoption d'un régime communautaire.

614. En vertu de l'article 1133 bis du CGI, les actes portant changement de régime matrimonial, passés entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2005, en vue de l'adoption d'un régime communautaire, ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor.

Cette exonération temporaire a été créée par l'article 19, 5^o de la loi de finances pour 2004 pour remédier à l'effet induit par le nouveau barème de l'usufruit (L. n° 2003-1311, 30-12-2003 ; V. Revue D.O 47/2003, § 688).

L'augmentation de la valeur de l'usufruit a eu pour effet d'accroître la part du conjoint survivant et d'entraîner par conséquent une augmentation des droits de mutation par décès dus par ce dernier.

Le dispositif a été commenté par l'Administration dans une instruction du 27 juillet 2004 (BOI 7 A-1-04).

615. Le présent article pérennise ce régime d'exonération, dont nous rappelons ci-après les principales conditions d'application.

616. Il résulte des dispositions de l'article 1397 du Code civil que, après deux années d'application du régime matrimonial, conventionnel ou légal, les époux peuvent convenir dans l'intérêt de la famille de le modifier, ou même d'en changer entièrement par un acte notarié qui doit être soumis à l'homologation du tribunal de grande instance de leur domicile.

Le changement de régime matrimonial ainsi opéré donne lieu à différentes perceptions.

617. Opérations concernées - L'exonération prévue à l'article 1133 bis du CGI s'applique aux actes portant changement de régime matrimonial en vue de l'adoption d'un régime communautaire.

Cette disposition s'applique :

- à la substitution à un régime séparatiste d'un régime communautaire ;
- à la substitution, au régime de la communauté légale, de l'un des autres régimes communautaires ;
- à la substitution, au régime de la communauté de meubles et acquêts, de la communauté universelle ;
- à l'adjonction d'une société d'acquêts à un régime de séparations de biens (BOI 7 A-1-04, § 10).

618. Sont en revanche exclus du bénéfice de l'exonération :

- les actes qui substituent au régime de la séparation de biens un régime de participation aux acquêts ;

- les actes qui se limitent à modifier les règles d'administration des biens ou les avantages matrimoniaux des époux ou de l'un d'entre eux au moment de la dissolution de la communauté (par exemple clause de préciput, clause de partage inégal de la communauté) (BOI 7 A-1-04, § 11) ;

- la clause d'ameublement prévue lors de la conclusion du contrat de mariage (Rép. min. Mourrut n° 40216 : JOAN Q 12-4-2005).

619. Impôts visés - L'exonération concerne :

- le **droit fixe** de 125 € (75 € avant le 1^{er} janvier 2006) dû en principe sur l'acte du notaire portant le changement ou la modification du régime matrimonial en vue de l'adoption d'un régime communautaire, ainsi que sur les **actes dressés en vue de l'accomplissement des formalités** que cette modification ou ce changement rend nécessaires ;

- la **taxe de publicité foncière de 0,60 %** (CGI, art. 677, 1^o et art. 678) majorée des frais d'assiette et de recouvrement (CGI, art. 1647, V), due à raison de l'attribution à l'un des époux de droits réels dont il se trouvait dépourvu sur un immeuble auquel l'acte portant changement ou modification du régime matrimonial confère le statut de bien commun (BOI 7 A-1-04, § 13).

On rappelle que le droit de timbre de dimension est supprimé à compter du 1^{er} janvier 2006 (L. n° 2004-1485, 30-12-2004, art. 95 : V. D.O Actualité 3/2005, § 243).

620. En revanche, l'exonération ne s'applique pas au **salaires du conservateur** au taux de 0,10 % (CGI, art. 879 et ann. III, art. 296) qui demeure exigible (BOI 7 A-1-04, § 14).

621. Dans le cas des actes portant changement de régime matrimonial qui comportent d'autres dispositions indépendantes (par exemple donation entre époux, constitution de société...), l'exonération prévue par l'article 1133 bis du CGI n'écarte pas l'exigibilité des droits

d'enregistrement dus sur les dispositions autres que celle qui est exonérée.

Les actes qui comportent des clauses relatives à l'administration des biens ou des avantages matrimoniaux bénéficient de l'exonération dans la mesure où ces dispositions constituent des stipulations complémentaires au régime matrimonial choisi (dispositions dépendantes). ■

IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

Calcul de l'impôt

Étude F-69 600

Revalorisation du barème de l'ISF dû au titre de 2006 (Art. 2)

Le barème 2006 de l'impôt de solidarité sur la fortune est actualisé en fonction de l'évolution de l'indice des prix (1,8 %).

L'actualisation du barème de l'ISF dû au titre de 2007 est déconnectée de l'évolution de la première tranche du barème de l'IR, afin de neutraliser les effets de la réforme de l'impôt sur le revenu qui prévoit une majoration de 25 % des tranches du barème de l'IR.

622. L'article 17, 2° de la loi de finances pour 2005 prévoit qu'à compter de 2006, les tranches du tarif de l'ISF sont actualisées dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondies à la dizaine de milliers d'euros la plus proche (L. fin. 2005, n° 2004-1484, 30-12-2004 ; CGI, art. 885 U, 2° al. ; V. D.O Actualité 46/2004, § 719).

Au titre de l'année 2005, le barème était le suivant :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable (en %)
N'excédant pas 732 000 €	0 %
Supérieure à 732 000 € et inférieure ou égale à 1 180 000 €	0,55 %
Supérieure à 1 180 000 € et inférieure ou égale à 2 339 000 €	0,75 %
Supérieure à 2 339 000 € et inférieure ou égale à 3 661 000 €	1 %
Supérieure à 3 661 000 € et inférieure ou égale à 7 017 000 €	1,30 %
Supérieure à 7 017 000 € et inférieure ou égale à 15 255 000 €	1,65 %
Supérieure à 15 255 000 €	1,80 %

Actualisation du barème de l'ISF au titre de 2006

623. Compte tenu de l'actualisation de 1,8 % des tranches de revenus du barème de l'IR et des seuils qui lui sont associés par l'article 2 de la présente loi de finances (V. n° 1), les tranches du barème de l'ISF sont revalorisées dans la même proportion. Le nouveau seuil d'imposition à l'ISF dû au titre de l'année 2006 est donc de 750 000 € (au lieu de 732 000 € pour l'ISF dû au titre de l'année 2005).

624. Le barème 2006 est donc le suivant :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable (en %)
N'excédant pas 750 000 €	0 %
Supérieure à 750 000 € et inférieure ou égale à 1 200 000 €	0,55 %
Supérieure à 1 200 000 € et inférieure ou égale à 2 380 000 €	0,75 %
Supérieure à 2 380 000 € et inférieure ou égale à 3 730 000 €	1 %
Supérieure à 3 730 000 € et inférieure ou égale à 7 140 000 €	1,30 %
Supérieure à 7 140 000 € et inférieure ou égale à 15 530 000 €	1,65 %
Supérieure à 15 530 000 €	1,80 %

625. Entrée en vigueur - À défaut de disposition particulière et en application de l'article 1, II, 3° de la loi de finances, ces nouvelles dispositions sont applicables à l'ISF dû au titre de l'année 2006.

Actualisation du barème de l'ISF au titre de 2007

626. Par anticipation, les effets induits par la réforme du barème de l'IR pour les revenus perçus en 2006, sont neutralisés.

Ainsi, le barème de l'ISF dû au titre de l'année 2007 sera indexé en fonction du taux de l'évolution générale des prix retenu dans le projet de loi de finances pour 2007 et non dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

En effet, la réforme de l'impôt sur le revenu (V. n° 649) aurait eu pour conséquence au regard des règles d'actualisation du barème de l'ISF de majorer les tranches d'imposition à hauteur de 25 %. ■

IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

Champ d'application
Étude F-69 050

Institution d'une exonération partielle des titres détenus dans leur société par les salariés et les mandataires sociaux (Art. 26, I et III)

Les parts ou actions de sociétés détenues par les salariés ou mandataires sociaux dans laquelle ces derniers exercent leur activité principale sont exonérées d'ISF à concurrence des trois quarts de leur valeur.

L'exonération s'applique également :

- aux parts ou actions détenues depuis au moins trois ans par les salariés et mandataires avant de faire valoir leur droit à la retraite,
- aux parts ou actions détenues par un redevable dans plusieurs sociétés lorsqu'il exerce son activité dans chaque société, et que les sociétés en cause ont des activités, soit similaires, soit connexes et complémentaires,
- aux titres détenus dans une société qui a des liens de dépendance avec la ou les sociétés dans laquelle ou lesquelles le redevable exerce ses fonctions ou activités.

Aucun seuil minimal de détention n'est exigé mais ces titres doivent être conservés par leur propriétaire pendant une durée continue d'au moins six ans.

L'application de cette exonération est exclusive de tout autre régime de faveur.

Ces dispositions sont applicables pour la détermination de l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année 2006.

627. Le présent article institue une nouvelle exonération partielle en matière d'ISF, codifiée à l'article 885 I quater du CGI, qui prévoit que les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ne sont pas comprises dans les bases d'imposition à l'ISF, à concurrence des trois quarts de leur valeur, lorsque leur propriétaire exerce son activité principale dans cette société comme salarié ou mandataire social, ou y exerce son activité principale lorsque la société est une société de personnes soumises à l'impôt sur le revenu visée aux articles 8 à 8 ter du CGI.

Contrairement au dispositif d'exonération applicable aux titres faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation (CGI, art. 885 I bis), aucun seuil minimal de détention des titres n'est ici exigé mais ces derniers doivent toutefois être conservés pendant une durée minimum de six ans.

On signale par ailleurs que le II du présent article relève également le seuil d'exonération applicable aux titres qui font l'objet d'un engagement collectif de conservation de 50 % à 75 % (V. n° 646).

628. Cette exonération partielle est également accordée aux parts ou actions détenues par le redevable depuis au moins trois ans au moment de la cessation de ses fonctions ou activités pour faire valoir ses droits à la retraite, sous réserve de conserver également ces titres pendant six ans.

629. Entrée en vigueur - Ces dispositions sont applicables pour la détermination de l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année 2006.

Toutefois, les conditions de remise en cause de l'exonération en cas de cession avant la période minimum de six ans ainsi que les obligations déclaratives des bénéficiaires seront fixées ultérieurement par décret.

► **Redevables concernées**

Salariés ou mandataires en activité

630. Sont concernés par ce nouveau dispositif les parts ou actions détenues par un redevable dans une société dont l'activité est éligible (V. n° 634) dès lors que ce dernier :

- y exerce son activité principale dans cette société comme salarié ou mandataire social ;
- ou y exerce son activité principale lorsque la société est une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu

visée aux articles 8 à 8 ter du CGI (CGI, art. 885 I quater, I, al. 1 nouveau).

631. Notion d'activité principale - La notion d'activité principale n'est pas définie par le présent article. L'Administration devrait donc en fixer les caractéristiques dans l'instruction qui commentera ce nouveau dispositif. Nous rappelons cependant que dans le cadre du régime d'exonération des biens professionnels, sont considérés comme exerçant dans le cadre de leur société une activité principale les redevables dont les fonctions sont effectivement exercées et donnent lieu à une rémunération normale. Celle-ci doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires, des BIC, des BA, des BNC ou des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

632. Détention des titres dans plusieurs sociétés - Cette nouvelle exonération s'applique également aux parts ou actions détenues par une même personne dans plusieurs sociétés lorsque cette dernière exerce :

- une activité éligible (salarié ou mandataire) dans chaque société ;
- et que les sociétés en cause ont effectivement des activités, soit similaires, soit connexes et complémentaires (CGI, art. 885 I quater, I, al. 3 nouveau).

On rappelle que l'Administration a déjà défini, dans le cadre du régime des biens professionnels, les notions d'activités similaires, connexes et complémentaires. Elle a ainsi précisé :

► que la similitude s'apprécie en comparant la nature des activités exercées et l'objet auquel elles se rapportent. Ainsi le fait d'exercer son activité dans deux sociétés se livrant à l'achat de biens meubles en vue de la revente ne suffit pas pour qu'il s'agisse d'activités similaires. Il faut également que les biens vendus soient similaires (Doc. adm. 7 S-3323, § 3, 1^{er} oct. 1999).

► que l'analyse des rapports de connexité et de complémentarité est effectuée en tenant compte des circonstances de fait de l'évolution des structures économiques :

- la connexité implique des rapports de dépendance étroits. À cet égard, le fait qu'une société détienne au moins 50 % du capital d'une autre société permet de présumer que la condition de connexité est remplie entre les deux sociétés en cause ;
- la complémentarité s'entend de l'activité qui s'inscrit dans le prolongement en amont ou en aval d'une autre activité. Sont ainsi complémentaires les activités d'élevage et de marchands de bestiaux. Il en est de même de l'activité de fabrication et de vente de meubles.

L'Administration a en outre précisé que la connexité et la complémentarité vont de pair et les deux conditions doivent être réunies (V. étude F-69 420-76).

Salariés ou mandataires à la retraite

633. Les parts ou actions de sociétés détenues par le redevable depuis au moins trois ans au moment de son départ en retraite bénéficient dans les mêmes conditions de ce régime de faveur (CGI, art. 885 I quater, II nouveau).

► Titres concernés

Titres de sociétés ayant une activité autre que civile

634. Sont susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle d'ISF, les parts ou les actions de sociétés ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, quel que soit leur régime d'imposition (IS ou régime des sociétés de personnes) (CGI, art. 885 I quater, I, al. 1 nouveau).

Exclusion des parts des sociétés civiles

635. Sont donc exclues du dispositif les activités civiles. Cela étant, comme pour l'exonération applicable aux titres faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation (CGI, art. 885 I bis ; V. étude F-69 260), qualifié lors des débats de « dispositif miroir » avec cette nouvelle exonération, il n'est pas expressément prévu que ces sociétés exercent à titre exclusif les activités éligibles visées au n° 634.

Dès lors, le bénéfice de la nouvelle exonération devrait également être accordé aux parts ou actions d'une société qui exerce à la fois une activité civile et une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale dans la mesure où cette activité civile n'est pas prépondérante. A contrario, les titres de sociétés ayant une activité civile prépondérante ne devraient pas bénéficier du régime de faveur.

Enfin, et toujours par analogie avec le régime de l'article 885 I bis du CGI, les redevables de l'ISF qui détiennent des parts dans des sociétés civiles immobilières (SCI) ayant pour objet la location (ou la mise à disposition) d'immeubles professionnels au profit de la société d'exploitation ne pourraient pas, en principe, bénéficier du régime de faveur à l'exception de celles qui ont pour activité la location d'établissements commerciaux ou industriels munis d'équipements nécessaires à leur exploitation.

Titres d'une société mère

636. L'exonération s'applique dans les mêmes conditions aux titres détenus dans une société qui a des liens de dépendance avec la ou les sociétés dans laquelle ou lesquelles le redevable exerce ses fonctions ou activités au sens du a du 12 de l'article 39 du CGI (CGI, art. 885 I quater, I, al. 4 nouveau).

Il résulte de l'article 39, 12, a précité que des liens de dépendance entre sociétés sont réputés exister lorsque le redevable :

► détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social : En l'absence de toute qualification particulière, cette majorité s'entend normalement d'une participation supérieure à 50 % du capital de la société concernée. Toutefois, cette participation peut être détenue indirectement pour tout ou partie et par l'intermédiaire de plusieurs sociétés. En ce cas, l'appréciation des droits détenus par l'intermédiaire de filiales ou de sous filiales s'opère en multipliant successivement, quel que soit le degré de filiation, les pourcentages détenus par chaque société mère.

► ou exerce, en fait, le pouvoir de décision dans l'entreprise où il exerce ses fonctions : Dans la mesure où la majorité de 50 % du capital n'est pas atteinte suivant les modalités visées ci-dessus, le lien de dépendance peut encore résulter de la détention ou de l'acquisition du pouvoir de décision. Pratiquement, ce pouvoir de décision est réputé exister lorsqu'une entreprise détient directement

ou indirectement, soit la gestion de droit ou de fait d'une autre entreprise, soit 50 % au moins des droits de vote. Pour l'appréciation du pouvoir de décision détenu ou acquis indirectement, il doit être fait application, mutatis mutandis, des règles à retenir pour la détermination du capital.

Parts de FCPE ou de SICAVAS

637. Afin que les titres détenus par le biais de véhicules d'épargne salariale soient inclus dans le dispositif, le présent article prévoit que l'exonération s'applique dans les mêmes conditions aux parts :

– de fonds commun de placement d'entreprise (FCPE ; C. mon. fin., art. L. 214-39) ;

– de SICAV d'actionariat salarié (SICAVAS ; C. mon. fin., art. L. 214-40-1).

638. L'exonération est dans cette hypothèse limitée à la fraction de la valeur des parts ou actions de ces organismes de placement collectif représentative des titres de la ou des sociétés dans laquelle ou lesquelles le redevable exerce ses fonctions ou activités ou de sociétés qui lui ou leurs sont liées dans les conditions prévues à l'article L. 233-16 du Code de commerce.

Une attestation de l'organisme déterminant la valeur éligible à l'exonération partielle doit être jointe à la déclaration (CGI, art. 885 I quater, I, al. 5 nouveau).

► Condition relative à la durée de détention

Durée minimale de 6 ans

639. L'exonération partielle d'ISF est subordonnée à la condition que les parts ou actions restent la propriété du contribuable pendant une durée minimale de six ans courant à compter du premier fait générateur au titre duquel l'exonération a été demandée, soit le 1^{er} janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 885 I quater, I, al. 2 nouveau).

Cette durée ne s'apprécierait donc pas de date à date. Un redevable qui possède des parts ou actions éligibles depuis le 30 janvier de l'année N devrait conserver ses parts du 1^{er} janvier de l'année N+1 au 1^{er} janvier de l'année N+7.

L'Administration devrait soumettre les contribuables à des obligations déclaratives qui permettront de suivre le respect de la condition de durée de détention notamment dans l'hypothèse où le nombre d'actions ou parts éligibles du redevable augmente.

640. Cette condition s'applique aussi bien aux salariés et mandataires sociaux en activité qu'à ceux qui bénéficient du dispositif dans le cadre d'un départ à la retraite (CGI, art. 885 I quater, II nouveau), dans la mesure bien évidemment ou ils détiennent ces titres depuis au moins trois ans au moment de leur départ.

Neutralisation des effets des opérations de restructuration ou de liquidation judiciaire

641. En cas de non-respect de la condition de détention prévue ci-dessus par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A du CGI, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant ces opérations n'est pas remise en cause si les titres reçus en contrepartie sont conservés jusqu'au même terme.

Cette exonération n'est pas non plus remise en cause lorsque la condition de durée de détention n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire (CGI, art. 885 I quater, III nouveau).

► Portée de l'exonération

642. Lorsque les conditions d'application prévues par ce dispositif sont remplies, les parts ou actions détenues par un redevable sont exonérées d'ISF à concurrence des trois quarts de leur valeur.

643. On rappelle, en outre, qu'en application de l'article 769 du CGI, les dettes contractées le cas échéant pour l'acquisition des actions ou parts éligibles au présent dispositif ne seront déductibles de l'actif imposable que pour un quart de leur montant.

En effet, conformément aux termes du premier alinéa de l'article 769 précité dont les dispositions sont applicables à l'ISF, les dettes contractées pour l'achat de biens exonérés ou dans l'intérêt de tels biens, sont imputées en priorité sur la valeur desdits biens. Lorsque l'exonération du bien auquel la dette se rapporte est partielle, la dette est déductible de l'actif brut dans les mêmes proportions que la valeur soumise à l'impôt.

► Articulation avec les autres exonérations

644. Le présent article prévoit expressément que l'exonération partielle prévue à cet article est exclusive de l'appli-

cation de tout autre régime de faveur (CGI, art. 885 I quater, IV nouveau).

Ce dispositif ne peut donc notamment pas être cumulé avec :

– le régime général d'exonération applicable aux biens professionnels (V. étude F-69 400 ; CGI, art. 885 O bis et s.) ;

– le régime spécifique d'exonération prévu pour les titres qui font l'objet d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de 6 ans (CGI, art. 885 I bis).

645. Dans ces conditions, à titre d'exemple, les titres exonérés partiellement d'ISF au titre de biens professionnels par application de l'article 885 O ter du CGI précité ne peuvent bénéficier sur la fraction taxable de leur valeur de l'exonération partielle prévue par le présent article. ■

IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

Champ d'application

Études F-69 050 et F-69 260

Relèvement du seuil d'exonération des titres faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation (Art. 26, II et III)

L'exonération partielle applicable aux titres et parts faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation est portée de 50 % à 75 % pour l'ISF dû au titre de l'année 2006.

Corrélativement, les dettes contractées pour l'acquisition de parts ou actions qui bénéficient de cette exonération ne sont plus déductibles que pour un quart de leur montant.

Ces dispositions sont applicables pour la détermination de l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2006

646. Les parts ou actions de sociétés ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale quel que soit leur régime d'imposition, sont exonérées d'ISF à concurrence de la moitié de leur valeur dès lors qu'elles font l'objet d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de six ans passé entre au moins deux personnes, physiques ou morales (CGI, art. 885 I bis) :

Cet engagement collectif doit, pendant toute la durée de l'engagement, porter :

– sur au moins 20 % des droits à dividendes et de 20 % des droits de vote attachés aux titres émis par une société cotée ;

– sur au moins 34 % des parts ou actions pour les sociétés non cotées.

Il est à noter qu'au cours des débats devant le Sénat et à propos d'un amendement qui visait à abaisser le seuil minimal de détention des titres à 10 %, au regard, notamment dans les sociétés cotées, des difficultés que rencontrent certains signataires à se maintenir au-dessus des seuils de détention actuels, le ministre s'est engagé, sans fixer cependant de date, à examiner et mesurer l'efficacité du dispositif en maintenant les seuils actuels et le cas échéant à envisager un abaissement de ce dernier si cela s'avérait nécessaire.

647. Le présent article porte l'exonération partielle applicable aux actions et parts faisant l'objet d'un tel engagement collectif de 50 % à 75 %.

Le relèvement de ce seuil d'exonération a été adopté par mesure de cohérence avec le nouveau dispositif d'exonération partielle à concurrence des trois quarts de leur valeur institué pour les parts ou actions de sociétés détenues par des propriétaires qui exercent ou ont exercé leur activité principale dans cette société comme salarié ou mandataire social (V. n° 627).

Le relèvement de ce seuil d'exonération implique notamment que les dettes contractées le cas échéant pour l'acquisition des actions ou parts éligibles au présent dispositif ne sont plus déductibles de l'actif imposable du redevable que pour un quart de leur montant.

En effet, aux termes du premier alinéa de l'article 769 du CGI dont les dispositions sont applicables à l'ISF, les dettes contractées pour l'achat de biens exonérés ou dans l'intérêt de tels biens, sont imputées en priorité sur la valeur desdits biens. Lorsque l'exonération du bien auquel la dette se rapporte est partielle, la dette est déductible de l'actif brut dans les mêmes proportions que la valeur soumise à l'impôt.

648. Entrée en vigueur - Ces dispositions sont applicables pour la détermination de l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2006. ■