



HAL
open science

Le traitement fiscal successoral de l'immeuble

Océane Sube

► **To cite this version:**

Océane Sube. Le traitement fiscal successoral de l'immeuble. Ingénierie patrimoniale, 2023, 2, pp.105 - 110. hal-04557034

HAL Id: hal-04557034

<https://amu.hal.science/hal-04557034>

Submitted on 24 Apr 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Le traitement fiscal successoral de l'immeuble

Océane SUBE

Doctorante à Aix-Marseille Université, Centre d'études fiscales et financières (CEFF), Aix-en-Provence, France

Introduction

Le transfert du patrimoine réalisé à titre gratuit dans le cadre d'une succession a toujours été perçu comme un événement générateur d'impôt. Notre système fiscal actuel a été conçu par la loi du 25 février 1901¹, qui a abrogé le système fiscal successoral créé par la loi du 22 frimaire de l'an VII. Ce dernier avait subi de nombreuses réformes en fonction du contexte politique ou économique².

Bien que le régime fiscal édicté en 1901 soit ancien, il n'a pas fait l'objet de réforme ou de refonte depuis sa création. Ce constat peut susciter une impression de stabilité. Or, il faut nuancer ce propos puisque ce régime fiscal a tout de même connu des changements, notamment des ajustements de ses modalités d'imposition telles que la revalorisation du barème de l'usufruit et de la nue-propriété réalisée par la loi de finances pour 2004³, les variations dans le montant des abattements successoraux ou dans la durée du rappel fiscal. L'une des principales modifications, issue de la loi TEPA⁴, concerne le conjoint survivant⁵. Celle-ci a modifié les règles de liquidation successorale en matière civile, et a également entraîné des conséquences fiscales importantes. Toutefois, ces conséquences fiscales ont été une conséquence indirecte de cette réforme civile.

Ces changements ne se limitent pas aux modalités d'imposition, mais s'étendent aussi à la création d'exonérations partielles ou totales, notamment pour les biens immobiliers, lesquelles ont été motivées par diverses politiques incitatives. D'abord, des exonérations ont été instaurées afin de protéger les biens ruraux et de préserver les biens culturels. Puis, trois exonérations ont été créées en réponse à la crise immobilière des années 1990, pour relancer le marché immobilier. Au cours des années 2000, des exonérations ont été développées pour satisfaire des enjeux environnementaux. Enfin, le dernier cycle d'exonération a été instauré pour faciliter la traçabilité immobilière. Ces différentes exonérations, présentées de manière synthétique ci-dessous (V. annexe 1), attestent donc d'une évolution du régime fiscal en matière de droits de mutation à titre gratuit, qui a su s'adapter aux besoins et aux enjeux sociétaux.

Au regard de ces éléments, il convient de se demander dans quelle mesure le traitement successoral de l'immeuble a évolué. Pour répondre à cette question, nous allons étudier le régime fiscal apparemment préférentiel des biens

¹ Loi portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1901 : JO 26 févr. 1901.

² F. Fruleux, JCl. Enregistrement Traité, fasc. 10 : Successions. - Généralités. - Fait générateur des droits et mutations imposables. - Forme de la déclaration, 2021, § 2.

³ L. n° 2003-1311, 30 déc. 2003 de finances pour 2004, art. 19 : JO 31 déc. 2003.

⁴ L. n° 2007-1223, 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TRPA), art. 8 : JO 22 août 2007.

⁵ Avant la loi TEPA, le conjoint survivant était considéré comme un héritier comme les autres. Ainsi, il était soumis aux droits de mutation à titre gratuit. La loi TEPA a modifié cette règle en instaurant une exonération totale des droits de succession pour le conjoint survivant.

immobiliers (I) puis les diverses stratégies patrimoniales que la pratique a imaginées qui font des biens immobiliers un outil précieux dans la transmission patrimoniale (II).

I. Un régime fiscal d'apparence préférentiel

La fiscalité successorale comporte un nombre significatif de dispositifs d'atténuation de l'impôt concernant l'immobilier, ce qui tend à considérer que le traitement successoral de l'immeuble est privilégié (A). Cependant, l'analyse de leur application révèle plusieurs difficultés amenant à conclure que ce traitement fiscal préférentiel n'est qu'une apparence (B).

A. Un nombre significatif de dispositifs d'atténuation de l'impôt

L'une des caractéristiques du régime fiscal des droits de mutation à titre gratuit est sa forte personnalisation, en raison de la prise en considération de la situation familiale du défunt et de la nature des biens détenus dans le patrimoine.

Concernant les biens immobiliers, le législateur a utilisé deux mécanismes juridiques pour atténuer l'imposition aux droits de mutation à titre gratuit. Le premier est l'abattement, mis en place pour alléger la fiscalité liée à la résidence principale afin de protéger le conjoint survivant et les personnes à charge⁶. Le deuxième est l'exonération, partielle ou totale, mise en place avec pour principaux objectifs la conservation des biens culturels ou ruraux, ainsi que l'incitation à l'investissement immobilier.

Le mécanisme de l'exonération est le plus employé par le législateur. Aujourd'hui, on répertorie quinze dispositifs concernant les droits de succession⁷, dont treize concernent directement l'immobilier détenu dans le patrimoine privé⁸. L'un d'eux permet d'atténuer la fiscalité successorale de l'immobilier de manière indirecte : il s'agit du pacte Dutreil, avec une réduction de 75 % de la valeur des entreprises et sociétés opérationnelles ou assimilées opérationnelles⁹.

Ce grand nombre de dispositifs d'atténuation de l'impôt sur les mutations à titre gratuit dédiés aux biens immobiliers peut accréditer l'idée d'un traitement successoral privilégié. Cependant, l'étude de ces dispositifs révèle qu'ils sont souvent difficilement accessibles, remettant en question la préférence affichée pour les biens immobiliers.

⁶ CGI, art. 764 bis.

⁷ BOI-ENR-DMTG-10-20-30, 29 juin 2020, § 40.

⁸ Les treize exonérations sont les suivantes : les bois et forêts ; les sommes déposées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) ; les parts de groupements forestiers ; les biens agricoles donnés à bail à long terme ; les parts de groupements fonciers agricoles ; les parts de groupements fonciers ; les propriétés non bâties incluses dans certains espaces naturels (zones Natura 2000) ; les immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques et détenus par une personne physique ou par le biais d'une société civile ; la première transmission à titre gratuit d'une construction nouvelle acquise entre le 1^{er} juin 1993 et le 31 décembre 1994 ; la première transmission à titre gratuit d'un immeuble acquis neuf entre le 1^{er} août et le 31 décembre 1995 ; la première transmission à titre gratuit de logements anciens acquis entre 1^{er} août 1995 et le 31 décembre 1996 et donnés en location ; les immeubles et biens immobiliers situés en Corse ; les immeubles non bâtis et les droits portant sur ces immeubles, indivis au sein d'une parcelle cadastrale et dépourvus de titres de propriété ; les immeubles et droits immobiliers, à raison de la première mutation suivant la reconstitution des titres de propriété y afférents constatés par un acte régulièrement publié entre le 1^{er} octobre 2014 et le 31 décembre 2017.

⁹ CGI, art. 787 B et 787 C.

B. Des dispositifs d'application restreinte en pratique

Le traitement avantageux accordé par les exonérations peut être qualifié d'apparent étant donné les deux obstacles majeurs restreignant considérablement leur application : d'une part, ces exonérations s'appliquent à des biens immobiliers spécifiques (1), d'autre part, diverses difficultés se rencontrent pour satisfaire les conditions requises (2).

1. Un champ d'application limité à des biens immobiliers spécifiques

Le premier obstacle limitant l'application des exonérations prévues par le législateur est qu'elles concernent des biens immobiliers spécifiques. Elles sont souvent réduites à une seule catégorie de biens, généralement des biens culturels (monuments historiques notamment), des biens ruraux ou ayant fait l'objet d'une politique de relance de l'investissement immobilier.

En outre, certaines exonérations peuvent avoir un accès limité en raison d'une restriction temporelle¹⁰, c'est-à-dire que le contribuable peut bénéficier de l'exonération uniquement lorsqu'il a acquis le bien immobilier durant une période définie par le législateur. Par exemple, la dernière exonération possédant cette contrainte concerne les immeubles et droits immobiliers, à raison de la première mutation suivant la reconstitution des titres de propriété y afférents constatés par un acte régulièrement publié entre le 1^{er} octobre 2014 et le 31 décembre 2017¹¹. Ces exonérations limitées temporellement ont un champ d'application restreint puisque les potentiels bénéficiaires de cette exonération sont des contribuables possédant les facultés financières nécessaires à cette époque pour acquérir ce bien immobilier. En tenant compte de ces éléments, il apparaît que le traitement fiscal successoral des biens immobiliers connaît une portée limitée, et non générale.

2. Diverses difficultés d'application en pratique

Le deuxième obstacle limitant le caractère préférentiel du traitement fiscal successoral de l'immeuble concerne les difficultés liées d'une part à l'acquisition de ces biens immobiliers et d'autre part aux conditions à respecter pour bénéficier de ces exonérations.

Les difficultés liées à l'acquisition de biens immobiliers peuvent être de nature financière en raison du coût élevé de certains biens, tels que pour les investissements locatifs ou encore les monuments historiques. Si ces derniers nécessitent des travaux de restauration par un architecte spécialisé¹² afin de préserver le patrimoine architectural français, cela accroît davantage le coût financier, restreignant encore l'accessibilité de ce type de bien immobilier. De plus, l'acquisition de terres agricoles, pouvant bénéficier d'exonérations, peut s'avérer difficile compte tenu de la présence de la SAFER¹³ et de son

¹⁰ Par exemple : la première transmission à titre gratuit d'une construction nouvelle acquise entre le 1^{er} juin 1993 et le 31 décembre 1994 ; la première transmission à titre gratuit d'un immeuble acquis neuf entre le 1^{er} août et le 31 décembre 1995 ; la première transmission à titre gratuit de logements anciens acquis entre 1^{er} août 1995 et le 31 décembre 1996 et donnés en location ; les immeubles et droits immobiliers, à raison de la première mutation suivant la reconstitution des titres de propriété y afférents constatés par un acte régulièrement publié entre le 1^{er} octobre 2014 et le 31 décembre 2017.

¹¹ CGI, art. 793, 2, 8^o.

¹² CGI, ann. III, art. 41 J.

¹³ L'acronyme SAFER signifie « *Société d'Aménagement Foncier et d'Établissement Rural* ». C'est une société anonyme, sans but lucratif (sans distribution de bénéfices), avec des missions d'intérêt général, sous tutelle des ministères de l'Agriculture et des Finances.

droit de préemption¹⁴. Ce droit limite l'accès à la propriété, car il lui permet d'acquérir en priorité les terres agricoles. Son objectif est de revendre le bien rural à une personne, choisie par la commission de la SAFER, dans la mesure où son projet est cohérent avec la politique rurale. En 2021, la SAFER a exercé 3 040 préemptions¹⁵. Enfin, la disponibilité limitée des biens peut représenter une entrave, comme dans les zones Natura 2000, puisqu'il a été comptabilisé 1753 zones en décembre 2021.

La présence de certaines conditions à respecter pour bénéficier de l'exonération peut rendre difficile l'obtention du traitement fiscal préférentiel. Citons par exemple l'exonération des terrains situés en zone Natura 2000, subordonnée à certains engagements de conservation ou de rétablissement de l'habitat naturel des espèces justifiant la création d'une telle zone ; ou l'exonération des parts d'un groupement foncier forestier, subordonnée à un engagement de gestion durable de la forêt pendant 30 ans ; ou encore, l'exonération des biens ruraux donnés en location dans le cadre d'un bail rural à long terme, c'est-à-dire d'une durée minimum de dix-huit ans. Ces longues durées sont susceptibles de poser des difficultés, spécialement en cas de cession des biens concernés par l'engagement : la Cour de cassation a ainsi jugé dans un arrêt du 11 juin 2013 que le non-respect par le nouvel acquéreur de l'engagement ouvrant droit à l'exonération des bois et forêts pris par le cédant, entraîne sa remise en cause¹⁶.

Conscients de ces diverses difficultés, le législateur et l'administration fiscale ont assoupli certaines conditions, de manière définitive. Récemment, le législateur a ainsi simplifié les modalités d'établissement de la convention pour bénéficier de l'exonération des monuments historiques¹⁷ afin d'accélérer l'instruction des demandes qui peuvent durer plusieurs années. Depuis 2020, il n'est plus nécessaire d'avoir les signatures des ministres chargés de la Culture et des Finances.

D'autres assouplissements, temporaires cette fois, ont pu être mis en place pour prendre en compte des contextes particuliers. Par exemple, l'administration fiscale a assoupli provisoirement les conditions requises pour bénéficier du régime d'exonération des bois et forêts¹⁸ à la suite des tempêtes de janvier 2009.

Même si le législateur et l'administration fiscale essaient d'assouplir les conditions permettant de bénéficier des exonérations, celles-ci demeurent contraignantes pour le contribuable, ce qui peut l'empêcher d'accéder à ce traitement fiscal préférentiel des biens immobiliers dans le cadre d'une succession. Cependant, la pratique a imaginé des stratégies patrimoniales autour des biens immobiliers, qui en font un outil précieux dans la transmission patrimoniale.

II. Une place importante dans les stratégies de transmission patrimoniale

¹⁴ C. rur., art. L. 143-1 et s.

¹⁵ <https://www.safer.fr/les-safer/le-droit-de-preemption>.

¹⁶ Cass. com., 11 juin 2013, n° 12-19.890 : Bull. civ. IV, n° 99.

¹⁷ L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, *Loi de finances pour 2019*, art. 120 : JO 30 déc. 2018.

¹⁸ Instr. 10 juill. 2009 : BOI 7 G-8-09. - Instr. 17 juill. 2009 : BOI 7 S-6-09.

Les actifs immobiliers sont des éléments majeurs de la composition patrimoniale du contribuable¹⁹, ce dont les praticiens du droit et du chiffre tiennent compte dans l'élaboration des stratégies de transmission patrimoniale. Dès lors, de nombreuses stratégies ont été conçues dans lesquelles le bien immobilier occupe une place essentielle (A). Toutefois, ces stratégies ont fait l'objet d'un encadrement progressif (B).

A. De nombreuses stratégies patrimoniales

Pour préparer la transmission patrimoniale, les praticiens recourent traditionnellement à deux techniques juridiques qui sont le démembrement de propriété (1) et la société (2).

1. Le démembrement de propriété

Le démembrement de propriété est généralement utilisé dans le cadre des donations. D'abord, il peut être employé dans une donation simple, c'est-à-dire que le donateur transmet la nue-propriété du bien et se réserve l'usufruit. L'intérêt civil de cette opération est d'anticiper la transmission successorale tout en permettant au donateur de continuer à percevoir les fruits du bien donné. Cette opération présente aussi un avantage fiscal dans la mesure où la valeur du bien transmis correspond à celle de la nue-propriété, qui est une fraction de la valeur de la pleine propriété selon le barème légal prévu à l'article 669 du CGI. Lors du décès du donateur, le donataire retrouve la pleine propriété du bien sans droits de succession supplémentaires. Toutefois, le donateur peut prévoir dans l'acte de donation que la reconstitution de la pleine propriété sera différée jusqu'au décès de l'usufruitier, qui est souvent le conjoint survivant. Le démembrement de propriété peut également être employé dans des stratégies plus complexes, comme la donation avant cession qui permet de « purger » la plus-value immobilière : seule la donation du bien immobilier fait l'objet d'une imposition, et non la cession ultérieure. Autrement dit, l'opération globale donne lieu à une imposition unique au lieu de deux.

2. La société

L'interposition d'une société dans une opération de transmission à titre gratuit du patrimoine privé est une technique classique. Le contribuable peut créer une société dans laquelle les autres associés sont les membres qu'il souhaite gratifier. Cette utilisation directe de la société permet de concilier la transmission patrimoniale et la gestion des biens immobiliers détenus dans la société. En donnant une partie des droits sociaux, le donateur peut ainsi continuer à percevoir des fruits de la gestion des biens sous forme de dividendes tout en transmettant les droits sociaux de la société. Cette technique permet également d'organiser la gestion de la société à travers les statuts et de prévoir les modalités de prise de décisions entre les différents associés. Par exemple, les statuts peuvent prévoir que les fonctions de direction sont assurées par le donateur ou une liste d'actes nécessitant l'accord préalable des associés. Par ailleurs, la combinaison de la société avec un démembrement de propriété permet d'optimiser la transmission sans se démunir. Ainsi, l'utilisation directe de la société a été mise en œuvre dans diverses stratégies, telles que les *family by out*, l'apport de la nue-propriété du bien immobilier à la société suivie de la donation de la pleine propriété des droits sociaux, l'apport du bien immobilier en pleine propriété à la

¹⁹ A. Cheptitski, P. Cheloudko, C. Hagege et O. Hubert, Début 2021, 92 % des avoirs patrimoniaux sont détenus par la moitié des ménages : INSEE FOCUS, n° 287, 25 janv. 2023.

société suivi de la donation de la nue-propriété des droits sociaux.

Le contribuable peut recourir à la société de manière indirecte en acquérant des parts d'une société déjà créée et gérée par un organisme, par exemple un groupement foncier forestier ou un groupement foncier viticole. En plus de diversifier le patrimoine, l'acquisition de parts d'un tel groupement permet de profiter d'un traitement fiscal favorable, car elles bénéficient des exonérations partielles²⁰, sans certaines contraintes liées aux conditions d'application de l'exonération. En effet, dans le cas des groupements fonciers forestiers, c'est l'organisme gestionnaire qui est tenu de souscrire l'engagement de gestion durable et de le respecter, et non pas le porteur de parts. Cela permet à ce dernier de bénéficier de l'exonération sans avoir à s'engager personnellement dans la gestion de la forêt.

On constate ainsi que les techniques du démembrement et de la société ont permis le développement de nombreuses stratégies de transmission patrimoniale, spécialement en ce qui concerne les biens immobiliers qui peuvent occuper une place centrale. Toutefois, ces stratégies ont été progressivement encadrées.

B. Des stratégies progressivement encadrées

Progressivement, l'administration fiscale a remis en question les différentes stratégies mises au point par la pratique, d'abord en utilisant le dispositif de l'abus de droit fiscal prévu à l'article L. 64 du LPF. Ce dispositif, instauré en 1941, permettait de sanctionner fiscalement les actes dissimulant la portée véritable d'un contrat ou d'une convention. À la suite de la décision *Janfin*²¹, le législateur l'a modifié²² en distinguant formellement deux hypothèses alternatives : la simulation, qui consiste en l'établissement d'actes juridiques fictifs par le contribuable ; la fraude à la loi, qui correspond à la situation dans laquelle le contribuable fait une application littérale d'une règle de droit contrairement à l'intention de son auteur dans un but exclusivement fiscal. Ce dispositif est souvent utilisé par l'administration fiscale pour réprimer les stratégies patrimoniales, sous le contrôle du juge, le cas échéant après un avis du Comité de l'abus de droit fiscal. Pour déterminer si le contribuable est allé trop loin, le juge réalise une analyse globale en prenant en considération d'un côté les avantages fiscaux procurés et d'un autre côté les intérêts autres que fiscaux, notamment les intérêts civils. Ceux-ci peuvent inclure la préparation de la transmission patrimoniale dans le cadre d'une famille recomposée, l'évitement de l'indivision d'un bien, l'amélioration de l'équité entre les héritiers²³ ou la stabilisation de la conservation du bien immobilier transmis²⁴.

L'administration fiscale dispose depuis le 1er janvier 2021 d'une nouvelle arme pour mettre en échec les stratégies

²⁰ Cette exonération partielle permet de bénéficier d'un abattement à hauteur de 75 % de la valeur des parts et dans la limite de 300 000 €. Le montant excédant cette limite bénéficie d'une exonération à hauteur de 50 % de la valeur des parts (CGI, [art. 793 bis](#)).

²¹ CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, Sté Janfin : Rec. Lebon ; Dr. fisc. 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. Olléon ; RJF 12/2006, n° 1583.

²² L. n° 2008-1443, 30 déc. 2008, *Loi de finances rectificative pour 2008*, art. 35 : JO 31 déc. 2008.

²³ L'utilisation d'une société permet de répartir équitablement la valeur et le rendement des biens entre les héritiers. En l'absence de société, le patrimoine immobilier peut être détenu en indivision, ce qui peut complexifier sa gestion. Le partage du patrimoine peut être envisagé, mais si les valeurs vénales des biens immobiliers sont différentes, il est nécessaire que les héritiers aient les capacités financières de verser une soule aux autres héritiers. De plus, le partage des biens peut engendrer une inégalité en termes de rendement immobilier. Par exemple, lors du partage d'un héritage, il se peut qu'un héritier reçoive un bien immobilier procurant un rendement locatif bien supérieur à celui procuré par l'immeuble reçu par le second héritier. Dans ce cas, l'utilisation d'une société permet d'assurer une parfaite équité entre les deux héritiers en ce qui concerne la valeur et le rendement locatif des biens immobiliers transmis.

²⁴ L'emploi d'une société permet de mettre en place une procédure d'agrément et d'éviter le partage judiciaire.

patrimoniales. La loi de finances pour 2019²⁵ a en effet instauré un dispositif codifié à l'article L. 64 A du LPF, surnommé le « *mini-abus de droit* », qui lui permet de remettre en cause un montage (sans la majoration de 80 %) s'il remplit deux conditions : avoir été réalisé dans un but principalement fiscal et avoir eu pour objectif le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions. Par rapport au dispositif de l'article L. 64 du LPF, son application est donc d'un côté limitée aux seules situations de fraude à la loi mais, d'un autre côté, élargie s'agissant de l'appréciation du but fiscal (principal et non pas exclusif).

Ce nouveau dispositif est critiqué par la doctrine en raison de son manque de précision, source d'insécurité juridique²⁶. En effet, l'appréciation du critère principalement fiscal peut être subjective selon les juridictions. De plus, le juge doit apprécier ce dernier a posteriori en se mettant à la place du contribuable pour estimer la pertinence des objectifs fiscaux et civils poursuivis. Ce travail s'avère complexe : comment un intérêt civil non quantifiable en argent peut-il être comparé avec un avantage fiscal ? Quelle sera la démarche de comparaison du juge ? Pour assurer une plus grande sécurité juridique, il pourrait être utile que ce dispositif soit amélioré en précisant ses critères d'appréciation.

Même si le ministre de l'Action et des Comptes publics a précisé que l'administration fiscale ne « *doit pas chercher à déstabiliser les stratégies patrimoniales des contribuables* »²⁷, les praticiens doivent être attentifs à ce dispositif dès l'élaboration de la stratégie de transmission patrimoniale et porter une attention particulière à l'évolution de la jurisprudence en la matière afin d'adapter leurs conseils.

²⁵ L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, *Loi de finances pour 2019*, art. 109 : JO 30 déc. 2018.

²⁶ O. Janoray et A. Grajales, « Abus de droit - But principalement fiscal (LPF, art. L. 64 A) - Commentaires administratifs », *IP 2* – 2020, n° 8, §14 ; C. de la Mardière, *JCl. Procédures fiscales*, fasc. n° 375 : *Abus de droit. – Textes, historique et notion* § 278 ; O. Fouquet, « Les deux nouvelles procédures de « mini-abus de droit » instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles ? », *Dr. fisc.*, n°49, 6 déc. 2018, act. 519 ; F. Deboissy, « Commentaires administratifs de la nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) », *Dr. fisc.*, n°10, 5 mars 2020, comm. 182 ; S. De Lassus et J. Landru, « Mini abus de droit et organisation patrimoniale », *RFP*, n°10, oct. 2021, ét. 19 ; Y. Rutschmann et P. -M Roch, « Transposition de la clause anti-abus générale en matière d'IS (CGI, art. 205 A) et nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) : les paradoxes de la réforme », *Dr. fisc.*, n° 3, 17 janv. 2019, comm. 116 ; L. Benoudiz, « L'évaluation d'un usufruit temporaire : quelle méthode ? quel taux ? » *Dr. fisc.*, n°6, 7 févr. 2019, n° 6, ét. 140 ; P. Fernoux, « Revisitons le passé à l'aune du but principalement fiscal », *Dr. fisc.*, n°22, 31 mai 2019, comm. 279 ; J. -F. Desbuquois et J. Kozłowski, « Évolutions récentes de l'abus de droit », *RFP*, n°3, mars 2019, ét. 8.

²⁷ RM Procaccia, n° 9965 : JO Sénat 13 juin 2019, p. 3069.

Annexe 1 : Les exonérations de droits de mutation à titre gratuit relatives aux biens immobiliers

