



Exonération totale de droits de succession entre frères et sœurs (CGI, art. 796-0 ter) : attention de ne pas confondre « domicile commun » et « résidence commune »

En 17 Questions/réponses



François FRULEUX

Docteur en droit

Diplômé supérieur du notariat

Maître de conférences associé à l'université Paris-Dauphine

Directeur scientifique du JurisClasseur Fiscal

Membre du comité scientifique de la revue Actes pratiques et stratégie patrimoniale

Consultant auprès du Cridon Nord-Est

L'exonération totale de droits de succession dont peuvent bénéficier certains frères et sœurs portée par l'article 796-0 ter du CGI est très attractive eu égard au taux de 35 % et 45 % ayant vocation à s'appliquer. Son bénéfice nécessite notamment que le collatéral survivant ait été constamment domicilié avec le défunt durant les cinq années ayant précédé le décès. A ce titre, le praticien veillera à ne pas confondre « domicile commun » et « résidence commune ». L'analyse doctrinale qui suggérait d'assimiler ces deux notions a été invalidée par la Cour de cassation (Cass. com. 12 mars 2025 n° 22-20.873). Le praticien doit tirer toutes les conséquences de cette jurisprudence, s'agissant des justificatifs requis et des recommandations à adresser aux fratries souhaitant, le moment venu, bénéficier de cette exemption.

Question n°1 : L'exonération totale de droits de mutation par décès régie par l'article 796-0 ter du CGI est-elle récente ?

Réponse : Non.

Ce point est d'ailleurs important pour comprendre la jurisprudence sous examen. Formellement cette exonération a été créée par la loi « TEPA » du 21 août 2007 (LOI n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat). Elle est applicable aux décès survenus à compter du 22 août 2007. Mais en réalité, il s'agit d'une fausse création de cette loi. Sur ce point, la portée créatrice de la loi « TEPA » a été très limitée. Elle s'est bornée à modifier, toutes choses égales par ailleurs, la nature de l'avantage fiscal offert aux collatéraux privilégiés (frère et sœurs) qui remplissent les conditions pour en bénéficier, en



transformant l'abattement personnel spécifique (CGI, art. 788 II) qui s'appliquait jusqu'alors, en exonération non plafonnée. En revanche, la rédaction du texte, particulièrement en ce qui concerne les conditions requises pour bénéficier de l'exonération est restée strictement identique. Cette reprise en l'état du texte antérieur est sécurisante. Elle présente l'avantage de pouvoir s'appuyer sur la jurisprudence et doctrine administrative antérieures afférentes à l'ancien abattement lorsqu'il s'agit d'apprécier les conditions que le frère ou la sœur doit satisfaire pour bénéficier de la « nouvelle » exonération. Ce secours s'avère précieux. Au cas présent, comme nous le ferons, il permettait d'anticiper la solution retenue par la Cour de cassation, malgré une analyse doctrinale qui s'était positionnée en sens contraire.

Question n°2 : Les conditions devant être satisfaites pour que le frère ou la sœur puisse bénéficier de l'exonération sont-elles nombreuses ?

Réponse : Oui.

Elles concernent des registres distincts et peuvent être rangées en trois catégories :

- la première est afférente à la situation familiale du successeur. Le frère ou la sœur doit « être célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps » ;
- la deuxième concerne son âge ou à l'existence d'une infirmité. L'intéressé doit être soit « âgé de plus de cinquante ans », soit « atteint d'une infirmité le mettant dans l'impossibilité de subvenir par son travail aux nécessités de l'existence » ;
- la troisième et dernière est relative à la domiciliation commune de la fratrie. Le frère ou la sœur doit avoir « été constamment domicilié avec le défunt pendant les cinq années ayant précédé le décès ».

Question n°3 : Toutes ces conditions étaient-elles en cause dans l'arrêt qui nous occupe ?

Réponse : Non.

Seule la troisième : celle afférente à la domiciliation commune de la fratrie durant les cinq années précédant le décès était concernée. C'est en pratique généralement sur cette exigence que se concentre le contentieux fiscal.

Question n°4 : Les faits ayant donné lieu à cet arrêt rendu par la Cour régulatrice étaient-ils particuliers ?

Réponse : Non.

Ils étaient très courants.

Dans cette affaire la sœur du défunt qui remplissait par ailleurs les conditions requises s'était prévaluée de l'exonération lors du règlement de la succession.

L'administration fiscale lui en contesta le bénéfice. Elle considéra qu'elle ne rapportait pas la preuve d'un domicile commun avec le défunt pendant les cinq années ayant précédé le décès.



Elle lui notifia en conséquence une proposition de rectification portant rappel des droits de mutation à titre gratuit, majorés d'intérêts et pénalités de retard.

Suite au rejet de sa réclamation par l'administration fiscale, l'héritière assigna l'administration fiscale en vue de faire annuler l'avis de mise en recouvrement (AMR) et sa décision de rejet.

Question n°5 : L'héritière eut-elle gain de cause ?

Réponse : Non.

Elle fut déboutée en première instance par une décision du Tribunal judiciaire de Guéret. Ce jugement fut confirmé par un arrêt rendu le 30 juin 2022 par la Cour d'appel de Limoges.

Question n°6 : Est-il important de bien comprendre le point précis, s'agissant de cette exigence, qui opposait l'héritière à l'administration fiscale ?

Réponse : Oui.

C'est là que se situe le nœud de la difficulté, l'origine du contentieux et le point précis que le praticien doit vérifier.

Ni l'administration, ni la cour d'appel ne contestaient qu'une communauté de vie, une cohabitation, existait entre l'héritière et son frère durant la période quinquennale requise. Le service des impôts et les juges du second degré admettaient que cette cohabitation était justifiée par les pièces produites lors des débats. Mais ces justificatifs étaient insuffisants "à caractériser la volonté non équivoque de la première de se domicilier durablement chez son frère durant les cinq années précédant le décès de ce dernier, et ce en l'absence de toute démarche entreprise par l'intéressée du vivant de son frère, à l'effet de faire officialiser son changement de domicile pour le choix d'une domiciliation commune avec ce dernier à son domicile ».

Question n°7 : Quel était le moyen développé par l'héritière dans son pourvoi en vue d'obtenir la cassation de l'arrêt rendu par les juges limougeauds ?

Techniquement, le pouvoir était fondé sur la violation de la loi. Il contestait la lecture du texte retenue par la cour d'appel et l'administration fiscale. Selon la redevable, c'est une acception différente du terme de « domicile » employé par le 2° de l'article 796 0 ter du CGI qui ne devait être retenue. Ce terme ne devait pas être pris dans son sens littéral et civil. Il devait être compris, compte tenu des objectifs poursuivis par ce régime d'exonération dans un sens plus large, comme un synonyme de « résidence ».

Selon l'héritière, une résidence commune avec son frère suffisait à lui ouvrir le bénéfice de l'exonération, quand bien même elle n'aurait pas fixé en ce lieu le centre de son principal établissement, au sens de l'article 102 du Code civil.



Question n°8 : Cette thèse développée par le pourvoi pouvait-elle s'appuyer sur un soutien doctrinal.

Réponse : Oui.

Cette lecture du texte était celle qui, selon un auteur devait être retenue (F. Douet, Exonération de droits de succession entre frères et sœurs : quelles conditions d'application ?, JCP éd. N n°39, 25 sept. 2015, 1172, p. 36). Selon lui, pour l'application de l'article 796-0 ter du CGI, ces termes devaient être tenus pour synonymes : « Par « domicile » il faut entendre en réalité « résidence », « vie sous le même toit » ou cohabitation ».

Question n°9 : Cette lecture et assimilation est-elle retenue par la Cour de cassation ?

Réponse : Non.

Elle est fermement désavouée par la Haute juridiction. Tout au contraire, la Cour de cassation précise que pour l'application de cette exonération, la notion de « domicile » ne doit pas être confondue avec celle de « résidence » ou de simple « cohabitation » sous le même toit. Elle doit, au contraire, être prise dans son sens précis et civil tel qu'il est défini par l'article 102 du Code civil, c'est à dire le « lieu où [le successeur] a son principal établissement ».

Sur ce point la décision rendue par la Cour régulatrice est dépourvue d'ambiguïté. Pour écarter vertement le pourvoi elle rappelle que « Selon l'article 102 du code civil, le domicile de tout Français, quant à l'exercice de ses droits civils, est au lieu où il a son principal établissement. », puis énonce « Il en résulte qu'au sens de l'article 796-0 ter du code général des impôts, est domicilié avec le défunt celui ou celle qui a fixé son principal établissement au même lieu que son frère ou sa sœur décédé. », pour conclure « le moyen, qui postule le contraire, n'est donc pas fondé ».

Question n°10 : Le praticien peut-il, dès ce stade, tirer un premier enseignement de cette jurisprudence de la cour de cassation ?

Réponse : Oui.

Contrairement à l'analyse doctrinale précitée qui est invalidée par la cour de cassation, le praticien se gardera de confondre le « domicile » de l'héritier auquel il convient de se référer dans son sens précis et civil tel qu'il est défini par l'art 102 du Code civil lorsqu'il s'agit de déterminer si le successeur peut bénéficier de l'exonération et sa simple « résidence » ou « habitation » avec le défunt.

Question n°11 : La distinction qui est faite par la cour de cassation dans cet arrêt est-elle originale ?

Réponse : Non.

Elle est très classique.



La distinction qui sépare les notions de « résidence » et de « domicile » est très bien établie ; et ce tant en jurisprudence qu'en doctrine. Il est souligné de longue date que le lieu dans lequel la personne réside ne constitue pas toujours son domicile. Le domicile est ainsi différencié de la résidence, définie comme le lieu où la personne vit effectivement et habituellement d'une manière assez stable sans qu'il constitue toujours son domicile (V. G. Cornu, Association Henri Capitant [dir.], Vocabulaire juridique, V° Résidence : PUF, coll. Quadrige, 10e éd., 2014 ;v. également Y. Favier, JC. civil Code, art. 102 à 111 - Fasc. 10, n°8).

Question n°12 : Un autre point oppose-il ces notions, qui pourrait expliquer la sévérité de la solution retenue par la Cour de cassation ?

Réponse : Oui.

Le domicile de la personne, à la différence de sa résidence est nécessairement unique. Les termes de « résidence principale » et « résidence secondaire » sont à ce titre éloquentes. En se référant au domicile du successeur, la cour de cassation prévient d'emblée un risque de dévoiement ou d'habilité fiscale que le recours à la notion de résidence ne permettrait pas d'endiguer. En retenant le domicile forcément unique du redevable, la haute Juridiction supprime à la racine toute possibilité offerte au redevable, en multipliant ses lieux de rattachement et en se prévalant de l'un ou l'autre au gré de ses intérêts de cumuler les différents avantages pouvant lui être offerts par la loi législation fiscale.

Question n°13 : Un autre enseignement peut-il être retiré par le praticien de cette décision ?

Réponse : Oui.

Cette décision présente le mérite de rappeler au praticien qu'au-delà des approximations doctrinales précitées (V. supra, question n°8), le domicile nécessite la réunion de deux éléments : objectif et subjectif qui au plan fiscal doivent être caractérisés et, justifiés par tout mode de preuve compatible avec la procédure écrite (LPF, art. R195-1) pour que le successeur puisse bénéficier de l'exonération.

- D'une part, le domicile doit présenter un rattachement matériel et objectif. « Point d'ancrage juridique » de la personne. En dehors de l'hypothèse du domicile élu, il ne peut résulter d'un seul choix arbitraire décorrélé de toute réalité concrète. Le lieu choisi doit ainsi permettre une installation matérielle de la personne (V. Cass. 2e civ., 20 févr. 2020, n° 20-12.180 : JurisData n° 2020-002110 ; Y. Favier, JC. civil Code, art. 102 à 111 - Fasc. 10, n°s 5 et 7 ; Fasc. 20, n°38).

- D'autre part, il présente aussi une dimension subjective. Il implique la volonté de la personne, de fixer durablement en ce lieu son principal établissement ; de « s'y fixer de manière complète et permanente ». Ce versant subjectif ne doit pas être occulté. Cette volonté s'avère souvent déterminante. Elle constitue même l'élément décisif qui, en cas de doute, éclaire les faits et permet de trancher entre eux s'ils sont contradictoires .

C'est justement cet élément subjectif qui faisait défaut dans l'affaire soumise à la Cour de cassation. Matériellement, la sœur résidait effectivement avec le défunt. Elle cohabitait avec



lui. Pour autant, cette habitation sous le même toit, ce changement de résidence ne suffisait pas "à caractériser la volonté non équivoque de l'héritière de se domicilier durablement chez son frère durant les cinq années précédant le décès de ce dernier, et ce en l'absence de toute démarche entreprise par l'intéressée du vivant de son frère, à l'effet de faire officialiser son changement de domicile pour le choix d'une domiciliation commune avec ce dernier à son domicile ». Déterminant, l'élément subjectif de la domiciliation de la sœur chez son frère faisait défaut. La sœur résidait chez son frère. Mais « en l'absence de volonté exprimée par elle de se domicilier durablement chez son frère et de toute démarche entreprise par elle à cette fin, elle ne pouvait pas être considérée comme ayant fixé son domicile chez lui », ce qui conduisait inmanquablement à lui dénier le bénéfice de l'exonération.

Question n°14 : Le praticien confronté à l'application de ce régime d'exonération doit-il porter une attention particulière à l'aspect probatoire de cette question ? Les textes civils auxquels renvoie la Cour de cassation régissent-ils le changement de domicile ?

Réponse : Oui.

Le versant probatoire de l'intention du successeur de fixer chez son frère ou sa sœur son principal établissement ne doit pas être négligé. Il se révèle souvent déterminant quant à l'issue du contentieux fiscal comme en atteste la décision qui nous intéresse et plus largement l'analyse de la jurisprudence fiscale. Les articles 103 à 105 du Code civil régissent le changement de domicile. L'intention de transférer son domicile se prouve par principe par une déclaration expresse, faite par l'intéressé à la municipalité du lieu quitté et à celle où il a transféré son domicile (C. civ. art. 104). Ce formalisme est rarement suivi en pratique. Pour autant, le praticien consulté à ce sujet recommandera utilement à son client d'y satisfaire dans un but probatoire. A défaut, la preuve de l'intention « dépendra des circonstances » (C. civ. art. 105), ce qui s'avérera peu sécurisant lorsque, le moment venu il sera nécessaire d'apporter la preuve écrite du changement de domicile.

Question n°15 : La thèse avancée par le pourvoi et écartée par la Cour de cassation s'appuyait sur une analyse doctrinale. Mais qu'en était-il de la jurisprudence ? Un précédent jurisprudentiel n'avait-il pas déjà tranché cette question ?

Réponse : Oui.

Comme nous l'avons rappelé (V. supra, question n°1), l'exonération qui opposait le redevable à l'administration fiscale n'est dans les conditions requises qu'une reprise à l'identique d'un abattement spécifique qui s'appliquait avant la loi TEPA (CGI, art. 788 II.). A bien y regarder, la question soumise à la Cour de cassation avait déjà été tranchée sous l'empire de l'ancien abattement. L'analyse de ce précédent jurisprudentiel aurait permis au successeur de faire l'économie d'un pourvoi voué à l'échec. Cette jurisprudence antérieure explique certainement à la fois le caractère cinglant de la réponse apportée par la Cour et le fait que cet arrêt dépourvu de caractère novateur n'a pas été publié au bulletin, à la différence d'une autre décision rendue quelques mois plus tard par la Cour de cassation concernant ce même régime d'exonération que nous analyserons dans un prochain éclairage (Cass. com., 28 mai 2025, n° 21-16632). Dans l'espèce déjà tranchée par la cour de cassation au titre de l'abattement, les juges du fond avaient également constaté que les sœurs « ont vécu, pendant les cinq années



précédant le décès, ensemble ». Mais ils avaient aussi relevé que pour autant « rien n'indique que [l'héritière] ait voulu transférer son domicile chez sa sœur ». La cour de cassation avait considéré qu'en opérant ces constatations, le tribunal avait motivé sa décision refusant au successeur le bénéfice de l'abattement spécial, de sorte que le moyen soulevé par le pourvoi n'était pas fondé.

Question n°16 : La solution consacrée est-elle aussi celle retenue par la doctrine administrative ?

Réponse : Oui.

Après avoir rappelé que l'héritier doit avoir été constamment domicilié avec le défunt pendant les cinq ans qui ont précédé le décès. », l'administration fiscale précise : qu' « Il convient de se référer aux dispositions des articles 102 et suivants du code civil pour déterminer si le défunt et l'héritier ont eu un domicile commun. » (BOI-ENR-DMTG-10-20-10 § 50).

Question n°17 : En guise de conclusion des recommandations peuvent-elles être adressées aux praticiens ? Convient-il d'opérer à ce titre une distinction chronologique ?

Réponse : Oui.

Des conseils peuvent être prodigués en aval et amont de l'ouverture de la succession.

- Dans le premier cas, le praticien confronté à l'application de l'exonération dans le cadre d'une succession ouverte, indiquera au frère ou à la sœur survivant(e) qui souhaiterait se prévaloir de cette exonération que la production de justificatifs prouvant l'existence d'une vie sous le même toit avec le défunt durant la période quinquennale requise ne suffit pas à attester des conditions requises pour pouvoir bénéficier de l'exemption. Il invitera le successeur à lui fournir les justificatifs démontrant qu'au-delà de son changement de résidence, il a bien entendu s'établir durablement dans le lieu de leur cohabitation pour y fixer son principal établissement. Il lui demandera de lui remettre les justificatifs écrits matérialisant son changement de domicile.

- Dans le second cas, en présence d'un frère ou une sœur qui aurait fait de choix de cohabiter avec son collatéral et qui souhaiterait le moment venu bénéficier de l'exonération, il attirera son attention sur la rigueur de la jurisprudence et la nécessité de justifier des deux éléments objectif et subjectif de la domiciliation commune (V. supra, question n°13). Il lui recommandera de matérialiser officiellement son changement de domicile, suivant les modalités détaillées précédemment (V. supra, question n°14) et d'en conserver la trace.