

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

7 G-6-07

N° 121 du 22 NOVEMBRE 2007

DROITS DE MUTATION A TITRE GRATUIT. SUCCESSIONS. ASSIETTE. TARIFS ET LIQUIDATION DES DROITS. DONATIONS. REGIMES SPECIAUX ET EXONERATIONS. DONATIONS-PARTAGES. LIBERALITES GRADUELLES ET RESIDUELLES. TESTAMENTS PARTAGES. ENREGISTREMENT. COMMENTAIRE DES ARTICLES 42 A 54, 59 ET 61 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2006 (LOI N°2006-1771 DU 30 DECEMBRE 2006).

NOR : ECE L 07 20568J

Bureau C 2

PRESENTATION

La loi n°2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités a opéré une réforme profonde du droit patrimonial de la famille. Les principaux objectifs de cette loi sont d'accélérer et de simplifier le règlement des successions et de faciliter la gestion du patrimoine successoral.

La mise en œuvre de cette modernisation du droit civil a conduit à la modification de certaines dispositions fiscales en matière de droits de mutation à titre gratuit. Celles-ci ont été adoptées lors de la loi de finances rectificative pour 2006 (loi n°2006-1771 du 30 décembre 2006).

La présente instruction administrative expose les principales modifications apportées en matière de successions et de libéralités sur le plan du droit civil par la loi du 23 juin 2006 précitée et en précise les incidences fiscales.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
Section 1 : Dispositions relatives aux successions	2
A. LE DROIT TEMPORAIRE AU LOGEMENT	2
I. Dispositif civil	2
II. Incidences fiscales	7
B. LE DROIT DE RETOUR LEGAL DES ASCENDANTS	11
I. Dispositif civil	11
II. Incidences fiscales	12
C. LE CANTONNEMENT DE L'EMOLUMENT	16
I. Dispositif civil	16
II. Incidences fiscales	20
D. LA RENONCIATION A SUCCESSION	23
I. Dispositif civil	23
II. Incidences fiscales	25
E. AMENAGEMENTS DE LA PRESOMPTION DE PROPRIETE	33
F. LE MANDAT A EFFET POSTHUME	39
I. Dispositif civil	39
II. Incidences fiscales	46

Section 2 : Dispositions relatives aux libéralités	48
A. LES DONATIONS-PARTAGES	48
I. Les donations-partages conjonctives	48
1. Dispositif civil	48
2. Incidences fiscales	50
II. Les donations-partages faites à des descendants de degrés différents	52
1. Dispositif civil	52
2. Incidences fiscales	55
III. Incorporation dans une donation partage de biens antérieurement donnés	61
1. Dispositif civil	61
2. Incidences fiscales	66
B. LES LIBERALITES GRADUELLES ET LES LIBERALITES RESIDUELLES	69
I. Dispositifs civils	70
1. Les libéralités graduelles	70
2. Les libéralités résiduelles	74
II. Incidences fiscales	76
C. LA RENONCIATION ANTICIPEE A L’ACTION EN REDUCTION	83
I. Dispositif civil	83
II. Incidences fiscales	85
D. AMENAGEMENT DU DELAI D’ENREGISTREMENT DES TESTAMENTS-PARTAGES	86
I. Dispositif civil	86
II. Incidences fiscales	91

Annexe 1 : Articles du code général des impôts cités dans la présente instruction administrative

Annexe 2 : Articles du code civil cités dans la présente instruction administrative

Annexe 3 : Exemples d'application

INTRODUCTION

1. Les articles cités dans la présente instruction administrative appartiennent, sauf indication contraire, au code général des impôts.

Section 1 : Dispositions relatives aux successions

A. LE DROIT TEMPORAIRE AU LOGEMENT

I. Dispositif civil

2. Depuis la loi n° 2001-1135 du 3 décembre 2001 relative aux droits du conjoint survivant et des enfants adultérins et modernisant diverses dispositions du droit successoral, le conjoint survivant qui, à l'époque du décès, occupe effectivement à titre d'habitation principale un logement appartenant aux deux époux ou dépendant totalement de la succession (c'est-à-dire que le logement est un bien propre ou personnel du défunt), a de plein droit, pendant une année, la jouissance gratuite de ce logement ainsi que du mobilier compris dans la succession qui le garnit (article 763 alinéa 1 du code civil) (exécution en nature).

3. Par ailleurs, dans l'hypothèse où le logement est assuré au moyen d'un bail à loyer, le second alinéa de l'article 763 du code civil dispose que les loyers de celui-ci lui seront remboursés par la succession pendant l'année, au fur et à mesure de leur acquittement (exécution en espèces).

4. La loi n° 2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et libéralités a précisé que cette disposition s'applique également lorsque le logement est détenu par le défunt en indivision avec un tiers.

Le deuxième alinéa de l'article 763 du code civil a été modifié de manière à ce que le droit temporaire au logement du conjoint survivant puisse s'exercer lorsque le logement appartient seulement pour partie indivise au défunt et que les autres coindivisaires ne sont pas cohéritiers. Dans cette hypothèse, l'indemnité d'occupation due par le conjoint survivant lui est remboursée par la succession dans les mêmes conditions qu'un loyer.

5. L'article 515-6 alinéa 3 nouveau du code civil dispose que « lorsque le pacte civil de solidarité (PACS) prend fin par le décès d'un des partenaires, le survivant peut se prévaloir des dispositions des deux premiers alinéas de l'article 763 » précité.

6. Ainsi, le conjoint survivant et le survivant des partenaires liés par un PACS bénéficient pendant une année soit de la jouissance gratuite du logement qu'ils occupaient effectivement, à titre d'habitation principale avec le défunt, soit, dans l'hypothèse où le logement était assuré au moyen d'un bail à loyer, du droit au remboursement des loyers par la succession pendant l'année au fur et à mesure de leur acquittement.

II. Incidences fiscales

7. Les articles 59 et 61 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 ont transposé dans la loi la doctrine administrative applicable au conjoint survivant, fixée par l'instruction administrative 7 G-1-03, et étendu celle-ci au partenaire lié au défunt par un PACS en précisant, d'une part que la valeur du droit temporaire au logement n'est pas soumise aux droits de succession et, d'autre part, que le montant des loyers ou de l'indemnité d'occupation qui doit lui être effectivement remboursé par la succession est déductible de l'actif successoral.

8. En conséquence, est exonérée de droits de succession la mise à disposition gratuite pendant un an d'une part du logement occupé à titre de résidence principale par le conjoint survivant ou le partenaire lié au défunt par un PACS et, d'autre part, des meubles le garnissant, que ce logement appartienne en propre au défunt, qu'il soit détenu en indivision avec des tiers à la succession ou qu'il soit loué.

9. Par ailleurs, le montant des loyers ou indemnité d'occupation effectivement remboursé par la succession au conjoint survivant ou au partenaire lié au défunt par un PACS peut être déduit de l'actif successoral, en application de l'article 775 quater nouveau. La déduction de l'actif successoral concerne uniquement les loyers ou indemnités d'occupation effectivement remboursés, à l'exclusion de toutes autres sommes, en particulier les charges locatives.

10. Cette disposition est applicable lorsque le droit temporaire au logement fait l'objet d'une exécution en espèces, c'est-à-dire lorsque, à l'époque du décès, l'habitation était assurée au moyen d'un bail à loyer, ou lorsque le droit s'exerce en nature sur un logement détenu par le défunt en indivision avec un tiers. En dehors de cette dernière hypothèse, lorsque le droit s'exerce en nature, aucune déduction n'est possible.

B. LE DROIT DE RETOUR LEGAL DES ASCENDANTS

I. Dispositif civil

11. La loi du 23 juin 2006 précitée a supprimé la réserve légale des ascendants. En contrepartie de cette suppression, en cas de prédécès de leur enfant, décédé sans postérité, les père et mère du défunt bénéficient d'un droit de retour légal sur les biens que le défunt avait reçus d'eux par donation (article 738-2 du code civil). Ce droit de retour légal est limité à leur quote-part dans la succession.

II. Incidences fiscales

12. L'article 763 bis nouveau prévoit que ce droit de retour légal institué en faveur des père et mère ne donne pas lieu à la perception des droits de mutation à titre gratuit. A cet égard, il est précisé que cette absence de taxation est acquise, que le retour s'exerce en nature ou en valeur. Lorsque le droit de retour s'exerce en valeur (le bien a été aliéné ou la valeur du bien excède la part de succession qui revient aux parents), il s'exécute dans la limite de l'actif successoral. Lorsque les biens donnés sont des espèces, le droit de retour s'exerce pour la valeur nominale de la somme donnée.

13. Par ailleurs, il est rappelé que le retour conventionnel, qui résulte des stipulations du donateur, n'est pas un droit héréditaire et les biens qui en sont l'objet ne donnent pas ouverture aux droits de mutation par décès. Le retour conventionnel s'analyse en une donation faite sous condition résolutoire. La condition résolutoire étant réalisée, la donation est rétroactivement anéantie. Le retour conventionnel ne peut être stipulé qu'au profit du donateur.

14. Enfin, il est précisé que le droit de retour légal des familles adoptives et par le sang au décès de l'adopté simple, prévu par l'article 368-1 du code civil et modifié par la loi du 23 juin 2006, reste soumis aux droits de mutation à titre gratuit.

15. De même, il est rappelé que le droit de retour légal prévu en faveur des frères et sœurs du défunt ou de leurs descendants par l'article 757-3 du code civil reste soumis aux droits de mutation à titre gratuit au tarif applicable entre frères et sœurs. En effet, ce droit de retour légal s'exerce sur les biens donnés par ses parents au défunt. Or, dans cette hypothèse, les frères et sœurs qui recueillent le bien étaient tiers à l'acte de donation.

C. LE CANTONNEMENT DE L'ÉMOLUMENT

I. Dispositif civil

16. Le cantonnement se définit comme la faculté offerte au gratifié de décider de ne recevoir qu'une partie de l'émolument dont il a été disposé en sa faveur. Le cantonnement implique préalablement que la vocation successorale a été acceptée et que cette acceptation est accompagnée ou suivie du choix de n'en profiter qu'en partie.

17. En application des dispositions de l'article 1002-1 nouveau du code civil, le légataire peut cantonner son émolument sur une partie des biens dont il a été disposé en sa faveur, à condition que le disposant n'ait pas prévu le contraire et que la succession ait été acceptée par au moins un héritier.

18. De même, le second alinéa de l'article 1094-1 du code civil dispose que le conjoint survivant bénéficiaire d'une donation au dernier vivant peut, sauf stipulation contraire du disposant, cantonner son émolument sur une partie des biens dont il a été disposé en sa faveur.

19. Dans les deux hypothèses précitées, le code civil dispose que ces cantonnements ne sont pas considérés civilement comme une libéralité faite aux autres successibles.

II. Incidences fiscales

20. Afin de mettre en concordance les règles civiles et fiscales, le nouvel article 788 bis prévoit expressément que les biens recueillis par un héritier ou un légataire suite à l'exercice du cantonnement prévu à l'article 1002-1 ou au second alinéa de l'article 1094-1 du code civil sont réputés transmis à titre gratuit par le défunt. Ils ne sont donc pas considérés comme une libéralité faite aux autres successibles par celui qui décide de cantonner son émolument.

21. En matière de droits de mutation à titre gratuit, il en résulte qu'en cas de cantonnement de l'émolument du légataire ou du conjoint survivant, ce dernier n'est imposé que sur la part qu'il prend effectivement dans son legs. En conséquence, l'époux ou le légataire exerçant le cantonnement est taxé aux droits de mutation à titre gratuit, au tarif qui lui est personnellement applicable, uniquement sur les biens qu'il recueille effectivement.

22. S'agissant des successibles qui bénéficient du cantonnement, les droits sont liquidés sur leur part successorale (qui comprend les biens reçus suite à l'exercice du cantonnement) selon le tarif et les abattements applicables en fonction de leur lien de parenté avec le défunt pour l'ensemble des biens qu'ils reçoivent.

D. LA RENONCIATION A SUCCESSION

I. Dispositif civil

23. La loi du 23 juin 2006 précitée introduit en droit successoral la possibilité pour un héritier de renoncer à une succession et de se faire représenter par ses descendants. Cette loi modifie l'article 754 du code civil afin de permettre la représentation des renonçants dans les successions dévolues en ligne directe ou collatérale, alors qu'auparavant seule la représentation du prédécédé ou de l'indigne était autorisée.

En effet, avant la réforme du 23 juin 2006, si un héritier renonçait purement et simplement à une succession, la part à laquelle il renonçait augmentait la masse à partager entre les autres cohéritiers, s'il en existait. A défaut, elle profitait aux héritiers du degré ou de l'ordre subséquent. Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 juin 2006 précitée et sous réserve du rapport des libéralités auquel le renonçant peut être expressément astreint par le disposant, la part du renonçant échoit à ses représentants ; à défaut, elle accroît à ses cohéritiers ; s'il est seul, elle est dévolue au degré subséquent.

24. En conséquence, à compter du 1^{er} janvier 2007, la représentation de l'héritier renonçant est possible mais uniquement dans les successions dévolues en ligne directe ou collatérale. Il en résulte que les petits-enfants pourront, du fait de la renonciation de leur auteur direct, hériter directement de leur grand-père ou grand-mère. De même, les neveux du défunt peuvent représenter leur père ou leur mère renonçant dans la succession de leur oncle.

II. Incidences fiscales

25. L'article 785 disposait que les héritiers, donataires ou légataires acceptants étaient tenus, pour les biens leur advenant par l'effet d'une renonciation à une succession, à un legs ou à une donation, d'acquiescer, au titre des droits de mutation par décès, une somme qui, nonobstant tous abattements, réductions ou exemptions, ne pouvait être inférieure à celle que le renonçant aurait payée, s'il avait accepté.

26. L'article 52 de la loi du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 ayant abrogé l'article 785, il en résulte que dans l'hypothèse visée à l'article 754 du code civil dans laquelle un héritier renonce à une succession, les droits dus par les héritiers acceptants, c'est-à-dire les descendants du renonçant, sont calculés comme si ces derniers avaient été les bénéficiaires directs de la succession. En conséquence, il n'y a donc plus lieu, dans cette situation, de procéder à une double liquidation des droits.

27. L'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2006 a par ailleurs modifié l'article 779 afin que les représentants d'un renonçant, en ligne directe ou collatérale, puissent bénéficier de l'abattement personnel de ce dernier. En conséquence, à compter du 1^{er} janvier 2007, les représentants d'un renonçant se partagent l'abattement personnel dont aurait dû bénéficier ce dernier. Cette règle de liquidation est donc identique à celle applicable en cas de représentation d'un parent prédécédé.

28. En outre, s'agissant de la représentation en ligne directe, il est précisé que l'abattement global de 50 000 euros applicable sur l'actif net successoral, prévu par l'article 775 ter¹, bénéficie aux représentants du renonçant.

29. Ainsi, en ligne directe, les enfants du renonçant se partagent l'abattement personnel de 50 000 euros prévu par l'article 779², ainsi que la part de l'abattement global à laquelle le renonçant aurait pu prétendre.

30. En ligne collatérale, les représentants du renonçant se partagent l'abattement personnel du renonçant de 5 000 euros³. A cet égard, il est précisé que dans l'hypothèse ou le partage de l'abattement du renonçant entre ses représentants aboutit à ce que chacun d'eux dispose d'un abattement inférieur à 1 500 euros, il y a lieu d'appliquer sur la part de chacun l'abattement de 1 500 euros visé au IV de l'article 788.

31. Toutefois, pour la liquidation des droits, le barème applicable est celui résultant du degré de parenté entre le défunt et la personne bénéficiaire de la renonciation, qui reçoit les biens, et non celui applicable entre le défunt et le renonçant (cf. exemple n°1 en annexe 3).

Précisions

32. Il est rappelé que le régime des renonciations translatives, c'est-à-dire celles consenties au profit d'une personne déterminée qui l'accepte, n'est pas modifié. Elles restent donc considérées comme opérant une double mutation taxable aux droits de mutation à titre gratuit.

En effet, la renonciation faite au profit d'une personne déterminée qui l'accepte opère un transfert de propriété entre le renonçant et le bénéficiaire de la renonciation. Elle suppose donc de la part de l'héritier l'acceptation de la succession dont il dispose ensuite. En conséquence, les droits de mutation par décès sont dus par le renonçant sur sa part successorale et le bénéficiaire de la renonciation doit acquitter les droits exigibles sur la donation qui lui est faite. Toutefois, les droits de donation ne sont exigibles que si l'accroissement de la part du bénéficiaire de la renonciation résulte de la seule volonté du renonçant. En outre, lorsqu'elle ne modifie pas, en fait, les règles de la dévolution légale, la renonciation en faveur d'une personne déterminée est assimilée à une renonciation pure et simple.

E. AMENAGEMENTS DES PRESOMPTIONS DE PROPRIETE

Les articles 751 et 752 édictent des présomptions de propriété destinées à lutter contre les abus visant à diminuer artificiellement l'assiette des droits de successions.

33. L'article 751 dispose notamment qu'est « réputé, au point de vue fiscal, faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble appartenant, pour l'usufruit, au défunt et, pour la nue-propriété, à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, même exclu par testament ou à ses donataires ou légataires institués, même par testament postérieur, ou à des personnes interposées, à moins qu'il y ait eu donation régulière et que cette donation, si elle n'est pas constatée dans un contrat de mariage, ait été consentie plus de trois mois avant le décès ».

34. De même, l'article 752 prévoit que « sont présumées, jusqu'à preuve contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les actions, obligations, parts de fondateur ou bénéficiaires, parts sociales et toutes autres créances dont le défunt a eu la propriété ou a perçu les revenus ou à raison desquelles il a effectué une opération quelconque moins d'un an avant son décès ».

35. Les articles 46 et 47 de la loi de finances rectificative pour 2006 ont modifié ces dispositions.

36. Ainsi, l'article 751 a été complété pour préciser que la présomption qu'il pose ne s'applique pas en cas de démembrement de propriété effectué à titre gratuit, plus de trois mois avant le décès, constaté par acte authentique et pour lequel la valeur de la nue-propriété a été déterminée selon le barème prévu à l'article 669.

37. S'agissant de l'article 752, un troisième alinéa a été inséré pour préciser que la présomption de propriété qu'il pose ne s'applique pas aux biens ayant fait l'objet d'une libéralité graduelle ou résiduelle, telle que visée aux articles 1048 à 1061 du code civil.

¹ L'article 8 de la loi n°2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat a supprimé l'article 775 ter et le I de l'article 788. Ainsi, l'abattement global de 50 000 euros ne s'applique plus pour la liquidation des successions ouvertes à compter du 22 août 2007.

² L'article 8 de la loi précitée a porté à 150 000 euros l'abattement applicable sur la part des héritiers en ligne directe pour les successions ouvertes et les donations consenties à compter du 22 août 2007.

³ L'article 8 de la loi précitée a porté à 15 000 euros l'abattement applicable sur la part de chacun des frères ou sœurs, pour les successions ouvertes et les donations consenties à compter du 22 août 2007.

38. Ces aménagements des dispositifs relatifs aux présomptions de propriété ont notamment pour objet d'éviter l'application de ces dispositions aux nouveaux modes de transmission institués par la loi du 23 juin 2006 précitée comme les libéralités graduelles et résiduelles. Ainsi, par exemple, ces aménagements permettent aux héritiers des premiers gratifiés de ne pas avoir à apporter la preuve qu'un bien donné par donation résiduelle n'appartenait pas au défunt, bien que ce dernier ait pu percevoir des fruits ou effectuer des opérations sur ce bien. A cet égard, il est rappelé que les biens faisant l'objet d'une libéralité graduelle ou résiduelle ne font pas partie sur le plan civil de la succession du grevé ou premier bénéficiaire, sauf renonciation ou prédécès du second gratifié, à moins que l'acte prévoit expressément que ses héritiers pourront la recueillir ou désigne un autre second gratifié (article 1051 et 1056 du code civil).

F. LE MANDAT A EFFET POSTHUME

I. Dispositif civil

39. La loi du 23 juin 2006 a instauré, à compter du 1^{er} janvier 2007, le mandat à effet posthume permettant à toute personne de désigner de son vivant, sous certaines conditions, un ou plusieurs mandataires, personnes physiques ou morales, qui seront chargés après son décès d'administrer tout ou partie du patrimoine successoral pour le compte et dans l'intérêt d'un ou plusieurs héritiers identifiés (art. 812 du code civil). Le mandataire peut être un héritier.

40. L'article 812-1-1 du code civil précise que ce mandat n'est valable que s'il est justifié par un intérêt sérieux et légitime au regard de la personne de l'héritier ou du patrimoine successoral, cet intérêt devant être précisément motivé. Les conditions de validité du mandat, qu'il s'agisse de l'intérêt sérieux et légitime ou de la capacité du mandataire, doivent persister pendant toute la durée d'exécution du mandat.

41. Ce mandat est donné pour une durée qui ne peut excéder deux ans, prorogeable une ou plusieurs fois par décision du juge, saisi par un héritier ou par le mandataire. Toutefois, il peut être donné pour une durée de cinq ans, prorogeable dans les mêmes conditions, en raison de l'incapacité, de l'âge du ou des héritiers, ou de la nécessité de gérer des biens professionnels.

42. Ce mandat doit être donné et accepté en la forme authentique. En outre, il doit être accepté par le mandataire avant le décès du mandant.

43. Le mandataire a le pouvoir d'effectuer les actes conservatoires et les actes d'administration sur les biens de la succession. Mais les actes réalisés par le mandataire sont sans effet sur l'option héréditaire. Les pouvoirs du mandataire s'exercent sous réserve des pouvoirs confiés à l'exécuteur testamentaire.

44. Enfin, l'article 812-2 du code civil précise qu'en principe le mandat est gratuit sauf si une rémunération a été prévue par convention. En effet, « s'il est prévu une rémunération, celle-ci doit être expressément déterminée dans le mandat. Elle correspond à une part des fruits et revenus perçus par l'hérédité et résultant de la gestion ou de l'administration du mandataire. En cas d'insuffisance ou d'absence de fruits et revenus, elle peut être complétée par un capital ou prendre la forme d'un capital ». Selon l'article 812-3 du code civil, la rémunération du mandataire est une charge de la succession qui ouvre droit à réduction lorsqu'elle a pour effet de priver les héritiers de tout ou partie de leur réserve. Les héritiers visés par le mandat ou leurs représentants peuvent demander en justice la révision de la rémunération lorsqu'ils justifient de la nature excessive de celle-ci au regard de la durée ou de la charge résultant du mandat.

45. Le mandat prend fin par l'un des événements suivants :

- l'arrivée du terme prévu ;
- la renonciation du mandataire ;
- la révocation judiciaire, à la demande d'un héritier intéressé ou de son représentant, en cas d'absence ou de disparition de l'intérêt sérieux et légitime ou de mauvaise exécution par le mandataire de sa mission ;
- la conclusion d'un mandat conventionnel entre les héritiers et le mandataire titulaire du mandat à effet posthume ;
- l'aliénation par les héritiers des biens mentionnés dans le mandat ;
- le décès ou la mise sous mesure de protection du mandataire personne physique, ou la dissolution du mandataire personne morale ;
- le décès de l'héritier intéressé ou, en cas de mesure de protection, la décision du juge des tutelles de mettre fin au mandat.

II. Incidences fiscales

46. La rémunération du mandataire étant une charge de la succession en application des dispositions de l'article 812-3 du code civil, celle-ci n'est pas constitutive d'un passif répondant aux critères de déductibilité des dettes fixés par l'article 768. Par conséquent, la déductibilité de cette rémunération au passif successoral ne peut être admise.

47. La présentation du mandat à effet posthume à la formalité de l'enregistrement donne lieu à la perception du droit fixe de 125 € prévu à l'article 680.

Section 2 : Dispositions relatives aux libéralités

A. LES DONATIONS-PARTAGES

I. Les donations-partages conjonctives

1. Dispositif civil

48. Le nouvel article 1076-1 du code civil permet, à compter du 1^{er} janvier 2007, d'appeler à une donation-partage réalisée conjointement par deux époux, des enfants qui ne sont pas issus de leur union (cas des familles dites « recomposées »).

49. Toutefois, l'article précité précise que le lot destiné à l'enfant non commun peut être composé de biens propres de son auteur et/ou, si les époux sont mariés sous un régime communautaire, de biens communs. Toutefois, dans ce dernier cas, seul l'époux auteur du descendant a la qualité de donateur. En revanche, son conjoint doit consentir à la donation, mais sans se porter co-donateur. En effet, le consentement du conjoint permet de satisfaire au principe de cogestion applicable aux biens de la communauté, posé par l'article 1422 du code civil. Les enfants communs, quant à eux, peuvent recevoir indifféremment des biens propres et des biens communs de leur père et mère.

En outre, il est rappelé que dans l'hypothèse de donation d'un bien commun consentie à l'enfant non commun, une récompense est due à la communauté par l'époux ayant seul la qualité de donateur. La dette étant, en effet, du point de vue de la contribution, propre au donateur ; l'article 1437 du code civil trouve à s'appliquer.

2. Incidences fiscales

50. Le nouvel article 778 bis tire les conséquences fiscales de cette nouvelle disposition civile, en précisant que les donations-partages consenties en application de l'article 1076-1 du code civil sont soumises sur l'intégralité de la valeur du bien commun donné par l'auteur du descendant gratifié au tarif des droits de mutation à titre gratuit prévu en ligne directe.

51. Par ailleurs, il est rappelé qu'en cas de donation de biens communs par un époux avec le consentement de l'autre, il n'est effectué qu'un seul abattement et la réduction de droits de donation est déterminée selon l'âge de l'époux donateur (cf. exemple n° 2 en annexe 3).

II. Les donations-partages faites à des descendants de degrés différents (dites donations transgénérationnelles)

1. Dispositif civil

52. Afin d'inciter les transmissions au profit des jeunes générations, la loi du 23 juin 2006 précitée autorise tout ascendant à faire la distribution et le partage de ses biens entre ses descendants de degrés différents, qu'ils soient ou non ses héritiers présomptifs.

53. Ainsi, l'article 1075-1 du code civil prévoit qu'une donation-partage peut être faite au profit de descendants de générations différentes et associer par exemple enfants et petits-enfants du vivant même des enfants.

54. Enfin, l'article 1078-4 du code précité précise que les enfants doivent consentir dans l'acte de donation-partage à ce que leurs propres descendants soient allotés en leur lieu et place, que ce soit totalement ou en partie seulement.

2. Incidences fiscales

55. Le nouvel article 784 B tire les conséquences fiscales de ce dispositif civil en précisant qu'en cas de donation-partage faite à des descendants de degrés différents, les droits sont liquidés en fonction du lien de parenté existant entre l'ascendant donateur et les descendants allotés.

56. Ainsi, en cas de donation-partage faite en faveur de petits-enfants dont les parents ont consenti qu'ils soient allotés totalement en leur lieu et place, les droits sont dus uniquement en fonction du lien de parenté existant entre le grand-parent et les descendants gratifiés. En conséquence, dans cette hypothèse, les petits-enfants bénéficient uniquement de leur propre abattement de 30 000 euros qui n'est pas cumulable avec celui de 50 000 euros⁴ prévu en faveur des enfants.

57. De même, lorsque les enfants et les petits-enfants sont appelés ensemble à une donation-partage, chacun bénéficie, sur la part nette reçue, du tarif applicable en ligne directe et de l'abattement, respectivement de 50 000 euros⁵ pour les enfants ou 30 000 euros pour les petits-enfants.

58. S'agissant des réductions de droits prévues par l'article 790, elles sont calculées en fonction de l'âge du donateur (cf. exemple n°3 en annexe 3).

59. Par ailleurs, l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2006 a intégré un nouvel article 776 ter qui dispose que les donations de moins de six ans consenties aux petits-enfants en application de l'article 1078-4 du code civil ne sont pas rapportables dans la succession de leur père ou mère.

En conséquence, la donation faite par l'aïeul à un petit-enfant moins de six ans avant le décès de l'enfant qui y a consenti n'étant pas fiscalement rapportable dans la succession de ce dernier, les biens reçus par le petit-enfant ne seront pas pris en compte pour le calcul des droits de succession de l'enfant qui a consenti à la donation-partage. Cette disposition ne concerne que les donations-partages dans lesquelles les parents consentent à ce que leurs enfants soient désignés comme bénéficiaires en leur lieu et place.

60. Il est rappelé que seules les donations-partages ayant été régulièrement soumises aux droits de mutation à titre gratuit peuvent bénéficier de cette disposition.

⁴ L'article 8 de la loi n°2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat a porté à 150 000 euros l'abattement applicable sur la part des héritiers en ligne directe pour les successions ouvertes et les donations consenties à compter du 22 août 2007.

⁵ cf. supra.

III. Incorporation dans une donation-partage de biens antérieurement donnés

1. Dispositif civil

61. L'article 1078-1 du code civil dispose que le lot de certains gratifiés peut être formé, en totalité ou en partie, des donations, soit rapportables, soit faites hors part déjà reçues par eux du disposant. Ainsi, le bien antérieurement donné est intégré à la masse et, par l'effet du partage, est attribué, en totalité ou en partie, soit à l'auteur du rapport, soit à un autre copartageant.

62. En outre, l'article 1078-2 du même code dispose que les parties peuvent convenir qu'une donation antérieure faite hors part sera incorporée au partage et imputée sur la part de réserve du donataire, à titre d'avancement de part successorale.

63. Par ailleurs, l'article 1078-3 du code civil précise que les conventions réalisées conformément aux articles précités peuvent avoir lieu même en l'absence de nouvelles donations du disposant et qu'elles ne sont pas regardées comme des libéralités entre les héritiers présomptifs, mais comme un partage fait par le disposant.

64. De plus, l'article 1078-7 du code civil précise que les donations-partages faites à des descendants de degrés différents peuvent comporter les conventions prévues par les articles 1078-1 à 1078-3 du code civil.

65. Enfin, l'article 1078-10 du code civil définit le régime juridique de la donation-partage réalisée par l'enfant renonçant au profit de ses propres descendants dans laquelle sont incorporées des biens ayant été transmis à ces derniers.

2. Incidences fiscales

66. Le nouvel article 776 A prend en compte les dispositions civiles exposées au 1° et dispose que, conformément à l'article 1078-3 du code civil, les conventions prévues par les articles 1078-1 et 1078-2 ne sont pas soumises aux droits de mutation à titre gratuit.

67. Toutefois, il est précisé qu'en l'absence de donation de biens nouveaux, le droit de partage prévu par l'article 746 reste exigible sur la valeur des biens incorporés à la convention et partagés au jour de l'acte (1,10 % sur l'actif net partagé).

68. Par ailleurs, si la convention, en plus des biens réincorporés, prévoit une donation de biens nouveaux, les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles sur les nouveaux biens donnés et les biens réincorporés sont soumis au droit de partage, pour leur valeur à la date de l'acte.

B. LES LIBERALITES GRADUELLES ET LES LIBERALITES RESIDUELLES

69. La loi du 23 juin 2006 précitée a modifié l'article 896 du code civil qui prohibait les substitutions et prévoyait la nullité de toute disposition par laquelle le donataire, l'héritier institué ou le légataire est chargé de conserver et de rendre à un tiers. En outre, elle consacre la pratique des libéralités résiduelles, reprenant pour ces dernières les solutions jurisprudentielles.

I. Dispositifs civils

1. Les libéralités graduelles

70. L'article 1048 du code civil définit la libéralité graduelle comme l'opération par laquelle un disposant donne ou lègue des biens ou des droits, à charge pour le donataire ou le légataire de les conserver et de les transmettre à son décès à un second gratifié désigné dans l'acte.

71. En application des dispositions de l'article 1049 du code civil, « la libéralité ainsi consentie ne peut produire son effet que sur des biens ou des droits identifiables à la date de la transmission et subsistant en nature au décès du grevé. Lorsqu'elle porte sur des valeurs mobilières, la libéralité produit également son effet, en cas d'aliénation, sur les valeurs mobilières qui y ont été subrogées. Lorsqu'elle concerne un immeuble, la charge grevant la libéralité est soumise à publicité ».

72. Les droits du second gratifié s'ouvrent au décès du grevé qui est propriétaire des biens objet de la libéralité.

73. En outre, l'article 1051 du code civil dispose que « le second gratifié est réputé tenir ses droits de l'auteur de la libéralité ».

2. Les libéralités résiduelles

74. L'article 1057 du code civil précise que la libéralité résiduelle est une opération par laquelle un disposant prévoit dans une donation ou un testament qu'une personne est appelée à recueillir ce qui subsistera du don ou du legs fait à un premier gratifié, à la mort de celui-ci. Ainsi, comme le précise l'article 1058 du code civil, la libéralité résiduelle n'oblige pas le premier gratifié à conserver les biens reçus, mais uniquement à transmettre les biens subsistants.

75. Par ailleurs, il est précisé que les dispositions des articles 1049 et 1051 du code civil précités s'appliquent aux libéralités résiduelles.

II. Incidences fiscales

76. Le nouvel article 791 bis issu de l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2006 précise le régime fiscal, identique, applicable aux libéralités graduelles et résiduelles. Cet article reprend la doctrine administrative relative au legs « de residuo » (7 G 2121 n° 18), en l'étendant à toutes les libéralités graduelles et résiduelles.⁶

77. En conséquence, en présence de libéralités graduelles ou résiduelles telles que prévues aux articles précités du code civil, le légataire ou le donataire institué en premier est redevable des droits de mutation à titre gratuit sur l'actif transmis dans les conditions de droit commun. Le légataire ou donataire institué en second n'est redevable d'aucun droit lors de la première mutation.

78. Au décès du premier légataire ou donataire, l'actif transmis est taxé d'après le degré de parenté existant entre le testateur ou le donateur et le second légataire ou donataire. Le régime fiscal applicable et la valeur imposable des biens transmis au second légataire ou donataire sont déterminés en se plaçant à la date du décès du premier gratifié. Les droits acquittés par le premier légataire ou donataire sont imputés sur les droits dus sur les mêmes biens par le second légataire ou donataire. Cette imputation est également admise lorsque les droits dus sur la première transmission ont été pris en charge par le donateur (cf. exemples 4 et 5 en annexe 3).

79. Dans le cas d'une libéralité résiduelle, pour déterminer le montant des droits imputables lors la seconde mutation, il y a lieu de liquider à nouveau les droits dus lors de la première libéralité sur une base réduite, en fonction du reliquat existant au jour de la seconde libéralité (cf. exemple 6 en annexe 3).

80. En cas de décès du donateur avant celui du premier gratifié, lors de la seconde transmission, il est admis que l'abattement applicable demeure celui existant en cas de mutation à titre gratuit entre vifs. En revanche, les réductions de droit prévues par l'article 790 ne s'appliquent pas.

Ainsi, par exemple, en cas de décès du grand-père donateur, lorsque le second gratifié est un petit-enfant, ce dernier bénéficiera de l'abattement de 30 000 euros prévu à l'article 790 B et non de celui de 1 500 euros prévu au IV de l'article 788.

81. Lors de la seconde transmission, soit un nouvel acte est établi pour constater la réalisation de la condition, soit, s'il n'est pas dressé d'acte, il est admis que les parties présentent à l'enregistrement l'acte initial complété d'une mention indiquant la date de la seconde transmission.

82. Il est rappelé que le nouvel alinéa 3 de l'article 752 prévoit que la présomption de propriété prévue à l'alinéa 1^{er} n'est pas appliquée aux biens ayant fait l'objet d'une libéralité graduelle ou résiduelle (cf. supra).

C. LA RENONCIATION ANTICIPEE A L'ACTION EN REDUCTION

I. Dispositif civil

83. L'article 929 nouveau du code civil permet à tout héritier réservataire présomptif de renoncer à exercer une action en réduction dans une succession non ouverte. Cette renonciation anticipée doit être faite au profit d'une ou de plusieurs personnes déterminées, sans que celles-ci soient obligatoirement héritières. Cette renonciation peut porter sur la totalité de la réserve ou sur une partie seulement ou encore sur un bien déterminé.

⁶ Il est précisé que l'article 791 bis est désormais codifié à l'article 784 C.

84. La renonciation anticipée à l'action en réduction n'engage le renonçant que du jour où elle a été acceptée par celui dont il a vocation à hériter. Toutefois, l'article 930-1 du code civil précise que, quelles que soient ses modalités, la renonciation ne constitue pas une libéralité.

II. Incidences fiscales

85. L'article 756 bis inscrit dans le code général des impôts le principe posé par l'article 930-1 du code civil précité en précisant que cette renonciation anticipée à l'action en réduction n'est pas soumise aux droits de mutation à titre gratuit.

Par ailleurs, il est précisé que l'article 930 du code civil dispose que la renonciation anticipée à l'action en réduction est établie par acte authentique spécifique reçu par deux notaires. En conséquence, l'acte constatant la renonciation anticipée à l'action en réduction devra être enregistré au droit fixe prévu à l'article 680 dans le délai d'un mois suivant sa date, conformément aux dispositions de l'article 635.

D. AMENAGEMENT DES REGLES RELATIVES AU TESTAMENT-PARTAGE

I. Dispositif civil

86. Le testament-partage est un acte par lequel le testateur procède, pour le moment où il ne sera plus, à la répartition entre ses héritiers des biens de son patrimoine.

87. L'article 1079 du code civil dispose que le testament-partage ne produit que les effets d'un partage. Ses bénéficiaires ont la qualité d'héritier et ne peuvent renoncer à se prévaloir du testament pour réclamer un nouveau partage de la succession.

88. Le bénéficiaire qui n'a pas reçu un lot égal à sa part peut exercer l'action en réduction.

89. Jusqu'à la loi du 23 juin 2006 précitée, seul un ascendant pouvait procéder au règlement de sa succession future par voie de testament-partage au profit de ses descendants.

90. La loi du 23 juin 2006 précitée a modifié la rédaction des articles 1075, 1079 et 1080 du code civil, afin que toute personne puisse rédiger un testament-partage pour la répartition de ses biens entre ses héritiers présomptifs lors de sa succession. Les héritiers présomptifs sont ceux qui, au jour de l'acte, et si le disposant décédait à cette date, seraient héritiers légaux.

II. Incidences fiscales

91. Après le décès du testateur, les biens échus aux bénéficiaires d'un partage testamentaire sont assujettis aux droits de mutation à titre gratuit dans les conditions ordinaires.

92. De plus, les partages testamentaires étant, en droit civil et en droit fiscal, de véritables partages, ils donnent lieu au droit proportionnel de partage prévu par l'article 746 et non au droit fixe, comme les testaments ordinaires.

93. Les règles applicables pour la liquidation de l'imposition sont celles prévues en matière de partages de succession.

94. Les biens doivent être évalués au jour du décès du testateur et lorsqu'un partage testamentaire a fait l'objet d'un dépôt au rang des minutes d'un notaire, rien ne s'oppose à ce que la déclaration estimative soit souscrite au pied de l'acte de dépôt, soit par les héritiers ou par l'un d'eux, soit même par le notaire s'il se porte fort pour les héritiers.

95. Aucune réduction de droits, analogue à celle prévue par l'article 790 en faveur des donations-partages, ne peut cependant être appliquée.

96. Les partages testamentaires obéissent au régime spécial des partages de succession et, de ce fait, les soultes ne sont ni soumises au droit de mutation à titre onéreux, ni déductibles, pour la perception du droit de partage.

97. Les partages testamentaires ne sont soumis obligatoirement à la formalité qu'après le décès du testateur et le délai imparti est celui prévu pour les testaments.

98. Or, en application des dispositions de l'article 636, les testaments établis sous la forme authentique ou déposés chez un notaire doivent être enregistrés dans les trois mois du décès.

99. L'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2006 ajoute un alinéa à l'article 636 précité afin de porter le délai d'enregistrement des testaments-partages à six mois à compter du décès du testateur pour les testaments-partages déposés chez les notaires ou reçus par eux.

Le délai d'enregistrement des testaments-partages est donc, à compter du 1^{er} janvier 2007, identique à celui prévu pour le dépôt des déclarations de succession (article 641).

100. S'agissant des partages testamentaires olographes non déposés par les testateurs chez les notaires, ils ne doivent être soumis à la formalité de l'enregistrement qu'à compter de la date de leur dépôt, au rang des minutes des notaires, effectué par les héritiers. Cet enregistrement doit être effectué dans les six mois du dépôt.

Section 3 : Entrée en vigueur

101. Les dispositions fiscales exposées dans la présente instruction administrative s'appliquent aux mutations à titre gratuit dont le fait générateur est intervenu à compter du 1^{er} janvier 2007.

DB liées : 7 G 2122, 7G 2154, 7 G 2321, 7 G 24, 7 G 31.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe 1

Articles du code général des impôts cités dans la présente instruction administrative et modifiés par la loi de finances rectificative pour 2006 (loi n°2006-1771 du 30 décembre 2006) (rédaction en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2007)

Article 636 : « Les testaments déposés chez les notaires ou reçus par eux doivent être enregistrés, à la diligence des héritiers, donataires, légataires ou exécuteurs testamentaires, dans un délai de trois mois à compter du décès du testateur.

Ce délai est porté à six mois à compter du décès du testateur pour les testaments-partages déposés chez les notaires ou reçus par eux. »

Article 751 : « Est réputé, au point de vue fiscal, faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble appartenant, pour l'usufruit, au défunt et, pour la nue-propiété, à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, même exclu par testament ou à ses donataires ou légataires institués, même par testament postérieur, ou à des personnes interposées, à moins qu'il y ait eu donation régulière et que cette donation, si elle n'est pas constatée dans un contrat de mariage, ait été consentie plus de trois mois avant le décès ou qu'il y ait eu démembrement de propriété effectué à titre gratuit, réalisé plus de trois mois avant le décès, constaté par acte authentique et pour lequel la valeur de la nue-propiété a été déterminée selon le barème prévu à l'article 669.

Sont réputées personnes interposées les personnes désignées dans le deuxième alinéa de l'article 911 et dans l'article 1100 du code civil.

Toutefois, si la nue-propiété provient à l'héritier, au donataire, au légataire ou à la personne interposée d'une vente ou d'une donation à lui consentie par le défunt, les droits de mutation acquittés par le nu-propiétaire et dont il est justifié sont imputés sur l'impôt de transmission par décès exigible à raison de l'incorporation des biens dans la succession. »

Article 752 : « Sont présumées, jusqu'à preuve contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les actions, obligations, parts de fondateur ou bénéficiaires, parts sociales et toutes autres créances dont le défunt a eu la propriété ou a perçu les revenus ou à raison desquelles il a effectué une opération quelconque moins d'un an avant son décès.

La preuve contraire ne peut résulter de la cession à titre onéreux consentie à l'un des héritiers présomptifs ou descendants d'eux, même exclu par testament, ou à des donataires ou légataires institués, même par testament postérieur, ou à des personnes interposées, telles qu'elles sont désignées par le deuxième alinéa de l'article 911 et l'article 1100 du code civil, à moins que cette cession ait acquis date certaine avant l'ouverture de la succession.

Article 756 bis : « La renonciation à l'action en réduction prévue à l'article 929 du code civil n'est pas soumise aux droits de mutation à titre gratuit. »

Article 763 bis : « Le droit de retour prévu à l'article 738-2 du code civil ne donne pas lieu à perception de droits de mutation à titre gratuit ».

Article 775 quater : « Le montant des loyers ou indemnités d'occupation effectivement remboursé par la succession au conjoint survivant ou au partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité en application des articles 515-6 et 763 du code civil est déduit de l'actif de succession ».

Article 776 A : « Conformément à l'article 1078-3 du code civil, les conventions prévues par les articles 1078-1 et 1078-2 du même code ne sont pas soumises aux droits de mutation à titre gratuit. ».

Article 776 ter : « Les donations de moins de six ans consenties aux petits-enfants en application de l'article 1078-4 du code civil ne sont pas rapportables dans la succession de leur père ou mère ».

Article 778 bis : « La donation-partage consentie en application de l'article 1076-1 du code civil est soumise au tarif en ligne directe sur l'intégralité de la valeur du bien donné ».

Article 784 B : « En cas de donation-partage faite à des descendants de degrés différents, les droits sont liquidés en fonction du lien de parenté entre l'ascendant donateur et les descendants allotis ».

Article 788 bis : « Les biens recueillis par un héritier ou un légataire en application de l'article 1002-1 ou du deuxième alinéa de l'article 1094-1 du code civil sont réputés transmis à titre gratuit par le défunt. »

Article 789 bis : « Le droit temporaire au logement dont bénéficie le conjoint survivant ou le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité en application des articles 515-6 et 763 du code civil n'est pas passible des droits de mutation à titre gratuit ».

Article 791 bis : « Dans le cas de libéralités graduelles ou résiduelles telles que visées aux articles 1048 à 1061 du code civil, lors de la transmission, le légataire ou le donataire institué en premier est redevable des droits de mutation à titre gratuit sur l'actif transmis dans les conditions de droit commun. Le légataire ou donataire institué en second n'est redevable d'aucun droit. Au décès du premier légataire ou donataire, l'actif transmis est taxé d'après le degré de parenté existant entre le testateur ou le donateur et le second légataire ou donataire. Le régime fiscal applicable et la valeur imposable des biens transmis au second légataire ou donataire sont déterminés en se plaçant à la date du décès du premier gratifié. Les droits acquittés par le premier légataire ou donataire sont imputés sur les droits dus sur les mêmes biens par le second légataire ou donataire ».



Annexe 2

Articles du code civil cités dans la présente instruction administrative

Article 515-6 : « Les dispositions des articles 831, 831-2, 832-3 et 832-4 sont applicables entre partenaires d'un pacte civil de solidarité en cas de dissolution de celui-ci. Les dispositions du premier alinéa de l'article 831-3 sont applicables au partenaire survivant lorsque le défunt l'a expressément prévu par testament.

Lorsque le pacte civil de solidarité prend fin par le décès d'un des partenaires, le survivant peut se prévaloir des dispositions des deux premiers alinéas de l'article 763 ».

Article 732-2 : « Lorsque les père et mère ou l'un d'eux survivent au défunt et que celui-ci n'a pas de postérité, ils peuvent dans tous les cas exercer un droit de retour, à concurrence des quote-parts fixées au premier alinéa de l'article 738, sur les biens que le défunt avait reçus d'eux par donation. La valeur de la portion des biens soumise au droit de retour s'impute en priorité sur les droits successoraux des père et mère. Lorsque le droit de retour ne peut s'exercer en nature, il s'exécute en valeur, dans la limite de l'actif successoral ».

Article 754 : « On représente les prédécédés, on ne représente les renonçants que dans les successions dévolues en ligne directe ou collatérale. Les enfants du renonçant conçus avant l'ouverture de la succession dont le renonçant a été exclu rapportent à la succession de ce dernier les biens dont ils ont hérité en son lieu et place, s'ils viennent en concours avec d'autres enfants conçus après l'ouverture de la succession. Le rapport se fait selon les dispositions énoncées à la section 2 du chapitre VIII du présent titre. Sauf volonté contraire du disposant, en cas de représentation d'un renonçant, les donations faites à ce dernier s'imputent, le cas échéant, sur la part de réserve qui aurait dû lui revenir s'il n'avait pas renoncé. On peut représenter celui à la succession duquel on a renoncé ».

Article 763 : « Si, à l'époque du décès, le conjoint successible occupe effectivement, à titre d'habitation principale, un logement appartenant aux époux ou dépendant totalement de la succession, il a de plein droit, pendant une année, la jouissance gratuite de ce logement, ainsi que du mobilier, compris dans la succession, qui le garnit. Si son habitation était assurée au moyen d'un bail à loyer ou d'un logement appartenant pour partie indivise au défunt, les loyers ou l'indemnité d'occupation lui en seront remboursés par la succession pendant l'année, au fur et à mesure de leur acquittement. Les droits prévus au présent article sont réputés effets directs du mariage et non droits successoraux. Le présent article est d'ordre public ».

Article 812 : « Toute personne peut donner à une ou plusieurs autres personnes, physiques ou morales, mandat d'administrer ou de gérer, sous réserve des pouvoirs confiés à l'exécuteur testamentaire, tout ou partie de sa succession pour le compte et dans l'intérêt d'un ou de plusieurs héritiers identifiés. Le mandataire peut être un héritier. Il doit jouir de la pleine capacité civile et ne pas être frappé d'une interdiction de gérer lorsque des biens professionnels sont compris dans le patrimoine successoral. Le mandataire ne peut être le notaire chargé du règlement de la succession ».

Article 896 : « La disposition par laquelle une personne est chargée de conserver et de rendre à un tiers ne produit d'effet que dans le cas où elle est autorisée par la loi ».

Article 929 : « Tout héritier réservataire présomptif peut renoncer à exercer une action en réduction dans une succession non ouverte. Cette renonciation doit être faite au profit d'une ou de plusieurs personnes déterminées. La renonciation n'engage le renonçant que du jour où elle a été acceptée par celui dont il a vocation à hériter.

La renonciation peut viser une atteinte portant sur la totalité de la réserve ou sur une fraction seulement. Elle peut également ne viser que la réduction d'une libéralité portant sur un bien déterminé.

L'acte de renonciation ne peut créer d'obligations à la charge de celui dont on a vocation à hériter ou être conditionné à un acte émanant de ce dernier ».

Article 930 : « La renonciation est établie par acte authentique spécifique reçu par deux notaires. Elle est signée séparément par chaque renonçant en présence des seuls notaires. Elle mentionne précisément ses conséquences juridiques futures pour chaque renonçant. La renonciation est nulle lorsqu'elle n'a pas été établie dans les conditions fixées au précédent alinéa, ou lorsque le consentement du renonçant a été vicié par l'erreur, le dol ou la violence. La renonciation peut être faite dans le même acte par plusieurs héritiers réservataires ».

Article 930-1 : « La capacité requise du renonçant est celle exigée pour consentir une donation entre vifs. Toutefois, le mineur émancipé ne peut renoncer par anticipation à l'action en réduction.

La renonciation, quelles que soient ses modalités, ne constitue pas une libéralité ».

Article 1002-1 : « Sauf volonté contraire du disposant, lorsque la succession a été acceptée par au moins un héritier désigné par la loi, le légataire peut cantonner son émolument sur une partie des biens dont il a été disposé en sa faveur. Ce cantonnement ne constitue pas une libéralité faite par le légataire aux autres successibles ».

Article 1048 : « Une libéralité peut être grevée d'une charge comportant l'obligation pour le donataire ou le légataire de conserver les biens ou droits qui en sont l'objet et de les transmettre, à son décès, à un second gratifié, désigné dans l'acte ».

Article 1049 : « La libéralité ainsi consentie ne peut produire son effet que sur des biens ou des droits identifiables à la date de la transmission et subsistant en nature au décès du grevé.

Lorsqu'elle porte sur des valeurs mobilières, la libéralité produit également son effet, en cas d'aliénation, sur les valeurs mobilières qui y ont été subrogées. Lorsqu'elle concerne un immeuble, la charge grevant la libéralité est soumise à publicité ».

Article 1051 : « Le second gratifié est réputé tenir ses droits de l'auteur de la libéralité. Il en va de même de ses héritiers lorsque ceux-ci recueillent la libéralité dans les conditions prévues à l'article 1056 ».

Article 1056 : « Lorsque le second gratifié prédécède au grevé ou renonce au bénéfice de la libéralité graduelle, les biens ou droits qui en faisaient l'objet dépendent de la succession du grevé, à moins que l'acte prévoit expressément que ses héritiers pourront la recueillir ou désigne un autre second gratifié ».

Article 1057 : « Il peut être prévu dans une libéralité qu'une personne sera appelée à recueillir ce qui subsistera du don ou legs fait à un premier gratifié à la mort de celui-ci ».

Article 1058 : « La libéralité résiduelle n'oblige pas le premier gratifié à conserver les biens reçus. Elle l'oblige à transmettre les biens subsistants. Lorsque les biens, objets de la libéralité résiduelle, ont été aliénés par le premier gratifié, les droits du second bénéficiaire ne se reportent ni sur le produit de ces aliénations ni sur les nouveaux biens acquis ».

Article 1059 : « Le premier gratifié ne peut disposer par testament des biens donnés ou légués à titre résiduel.

La libéralité résiduelle peut interdire au premier gratifié de disposer des biens par donation entre vifs.

Toutefois, lorsqu'il est héritier réservataire, le premier gratifié conserve la possibilité de disposer entre vifs ou à cause de mort des biens qui ont été donnés en avancement de part successorale ».

Article 1060 : « Le premier gratifié n'est pas tenu de rendre compte de sa gestion au disposant ou à ses héritiers ».

Article 1061 : « Les dispositions prévues aux articles 1049, 1051, 1052, 1055 et 1056 sont applicables aux libéralités résiduelles ».

Article 1075 : « Toute personne peut faire, entre ses héritiers présomptifs, la distribution et le partage de ses biens et de ses droits. Cet acte peut se faire sous forme de donation-partage ou de testament-partage. Il est soumis aux formalités, conditions et règles prescrites pour les donations entre vifs dans le premier cas et pour les testaments dans le second ».

Article 1075-1 : « Toute personne peut également faire la distribution et le partage de ses biens et de ses droits entre des descendants de degrés différents, qu'ils soient ou non ses héritiers présomptifs ».

Article 1076-1 : « En cas de donation-partage faite conjointement par deux époux, l'enfant non commun peut être alloté du chef de son auteur en biens propres de celui-ci ou en biens communs, sans que le conjoint puisse toutefois être codonateur des biens communs ».

Article 1078-1 : « Le lot de certains gratifiés pourra être formé, en totalité ou en partie, des donations, soit rapportables, soit faites hors part, déjà reçues par eux du disposant, eu égard éventuellement aux emplois et remplois qu'ils auront pu faire dans l'intervalle. La date d'évaluation applicable au partage anticipé sera également applicable aux donations antérieures qui lui auront été ainsi incorporées. Toute stipulation contraire sera réputée non écrite ».

Article 1078-2 : « Les parties peuvent aussi convenir qu'une donation antérieure faite hors part sera incorporée au partage et imputée sur la part de réserve du donataire à titre d'avancement de part successorale ».

Article 1078-3 : « Les conventions dont il est parlé aux deux articles précédents peuvent avoir lieu même en l'absence de nouvelles donations du disposant. Elles ne sont pas regardées comme des libéralités entre les héritiers présomptifs, mais comme un partage fait par le disposant ».

Article 1078-4 : « Lorsque l'ascendant procède à une donation-partage, ses enfants peuvent consentir à ce que leurs propres descendants y soient allotis en leur lieu et place, en tout ou partie.

Les descendants d'un degré subséquent peuvent, dans le partage anticipé, être allotis séparément ou conjointement entre eux ».

Article 1079 : « Le testament-partage produit les effets d'un partage. Ses bénéficiaires ne peuvent renoncer à se prévaloir du testament pour réclamer un nouveau partage de la succession ».

Article 1080 : « Le bénéficiaire qui n'a pas reçu un lot égal à sa part de réserve peut exercer l'action en réduction conformément à l'article 1077-2 ».

Article 1094-1 : « Pour le cas où l'époux laisserait des enfants ou descendants, issus ou non du mariage, il pourra disposer en faveur de l'autre époux, soit de la propriété de ce dont il pourrait disposer en faveur d'un étranger, soit d'un quart de ses biens en propriété et des trois autres quarts en usufruit, soit encore de la totalité de ses biens en usufruit seulement.

Sauf stipulation contraire du disposant, le conjoint survivant peut cantonner son émolument sur une partie des biens dont il a été disposé en sa faveur. Cette limitation ne peut être considérée comme une libéralité faite aux autres successibles ».

Article 1422 : « Les époux ne peuvent, l'un sans l'autre, disposer entre vifs, à titre gratuit, des biens de la communauté. Ils ne peuvent non plus, l'un sans l'autre, affecter l'un de ces biens à la garantie de la dette d'un tiers ».



Annexe 3 Exemples d'application

(Régime applicable avant l'entrée en vigueur de la loi n°2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat)

► Liquidation des droits dans l'hypothèse d'une renonciation à succession (exemple n° 1)

Mme A, veuve, a deux enfants, Paul et Marie. Marie a elle-même deux enfants.

Mme A décède le 1^{er} janvier 2007. Son patrimoine est évalué à 500 000 €

Paul et Marie ont chacun vocation à recevoir 250 000 €

Marie renonce à la succession, ce sont donc ses deux enfants, venant en représentation, qui bénéficieront de sa part successorale.

1°) Liquidation des droits sur la part reçue par Paul

Part taxable = 250 000 €

Abattement applicable = 50 000 €

Fraction de l'abattement global = 25 000 €

Reste taxable = 175 000 €

Droits dus = 33 300 €

2°) Liquidation des droits sur la part reçue par chacun des enfants de Marie

Part taxable = 125 000 €

Abattement applicable = 25 000 € (moitié de l'abattement personnel de Marie)

Fraction de l'abattement global = 12 500 € (moitié de la fraction de l'abattement global revenant à Marie)

Reste taxable = 87 500 €

Droits dus = 15 800 €

Les droits dus par chacun des petits-enfants s'élèvent à 15 800 €, soit 31 600 € au total.

► Taxation des donations conjonctives (exemple n° 2)

M. et Mme B sont mariés sous le régime de la communauté. Ils ont un enfant commun, Marie, et M. B a un enfant d'un premier mariage, Paul.

Ils donnent à chacun un portefeuille de valeurs mobilières d'une valeur de 100 000 €

1°) Taxation de la donation consentie par M. et Mme B à leur fille Marie

Marie reçoit ce portefeuille de ses 2 parents donc chacun pour 50 000 €

Pour la liquidation des droits, Marie bénéficie de deux abattements personnels de 50 000 €. Il en résulte que la donation consentie à Marie par ses parents ne donne lieu au paiement d'aucun droit.

2°) Taxation de la donation réalisée en faveur de Paul, enfant non commun

En application des dispositions de l'article 1076-1 du code civil, Paul reçoit ce portefeuille de son père avec le consentement de son épouse, qui n'est pas co-donatrice.

Part taxable = 100 000 €

Abattement applicable = 50 000 €

Reste taxable = 50 000 €

Droits dus = 8 300 €

Application de la réduction de droits de 50%, M. B étant âgé de moins de 70 ans

Droits dus = 4 150 €

► Taxation d'une donation transgénérationnelle (exemple n° 3)

Hypothèse d'une donation-partage réalisée le 1^{er} janvier 2007 dans les conditions prévues par l'article 1078-4 du code civil.

L'ascendant donateur est âgé de moins de 65 ans. Cette donation est consentie au profit de ses deux enfants André et Marie.

Les biens, objets de la donation-partage, s'élèvent à un montant de 400 000 €, soit une part taxable de 200 000 € pour chacun des enfants. Ces biens sont donnés en pleine propriété.

Il est précisé que Marie a consenti à ce que ses enfants, Marie-Sophie et Marie-Caroline, soient alloties en ses lieu et place pour une partie des biens donnés, à hauteur de 50 000 € chacune. Il n'y a pas de soulte.

1°) Taxation de la part reçue par André, enfant

Il doit acquitter des droits sur un montant de 200 000 €, soit une base taxable de 150 000 €, compte tenu de l'abattement de 50 000 €.

Calcul des droits :

Total des droits selon le barème (article 777 du CGI)	28 300 €
Réduction de droits 50 % (article 790 II du CGI)	14 150 €
Droits dus	14 150 €

2°) Taxation de la part reçue par Marie, enfant

Elle doit acquitter des droits sur un montant de 100 000 €, soit une base taxable de 50 000 €, compte tenu de l'abattement de 50 000 €.

Calcul des droits :

Total des droits selon le barème (article 777 du CGI)	8 300 €
Réduction de droits 50 % (article 790 II du CGI)	4 150 €
Droits dus	4 150 €

3°) Taxation des parts reçues par Marie-Sophie et Marie-Caroline, petits-enfants

Elles doivent acquitter des droits sur un montant de 50 000 €, soit une base taxable de 20 000 € compte tenu de l'abattement de 30 000 €.

Calcul des droits :

Total des droits (article 777 du CGI)	2 300 €
Réduction de droits 50 % (article 790 II du CGI)	1 150 €
Droits dus par chacun	1 150 €
Montant total des droits dus par la souche de Marie	6 450 €

► Taxation des libéralités graduelles et résiduelles (exemples n° 4 à 6)

Exemple 4 : libéralité graduelle

Par donation en date du 1^{er} janvier 2007, Mme A (60 ans) transmet à Pierre, son fils aîné, un portefeuille de valeurs mobilières de 200 000 €.

Il est précisé dans l'acte de donation qu'au décès de ce fils, ce portefeuille reviendra intégralement à Françoise, sa fille cadette.

1°) Taxation de la donation consentie par Mme A à Pierre

Part taxable = 200 000 €

Abattement applicable = 50 000 €

Reste taxable = 150 000 €

Droits dus = 28 300 € - Application de la réduction de droits de 50%, Mme A étant âgée de 60 ans.

Reste dû = 14 150 €

2°) Taxation de la transmission à Françoise, suite au décès de Pierre

Françoise est réputée recevoir le portefeuille de sa mère et non de son frère. Ce portefeuille ayant perdu de la valeur, celui-ci ne vaut plus que 185 000 €, bien que toutes les cessions aient donné lieu à remploi.

Part taxable = 185 000 €

Abattement applicable = 50 000 €

Reste taxable = 135 000 €

Droits dus = 25 300 €

Application de la réduction de droits de 50%, Mme A étant toujours âgée de moins de 70 ans

Droits dus = 12 650 €

Imputation des droits payés lors de la 1^{ère} transmission à titre gratuit : 12 650 € – 14 150 € = 0

En conséquence aucun droit n'est dû sur cette transmission.

Exemple 5 : libéralité graduelle

Par donation en date du 1^{er} janvier 2007, M. B (60 ans) transmet à Jean, son fils aîné, un immeuble d'une valeur de 500 000 €.

Il est précisé dans l'acte de donation qu'au décès de ce fils, cet immeuble reviendra à Bernadette, sa fille cadette.

1°) Taxation de la donation consentie par M. B à Jean

Part taxable = 500 000 €

Abattement applicable = 50 000 €

Reste taxable = 450 000 €

Droits dus = 88 300 €

Application de la réduction de droits de 50%, M. B étant âgé de 60 ans

Reste dû = 44 150 €

2°) Taxation de la transmission à Bernadette, suite au décès de Jean

Bernadette est réputée recevoir l'immeuble de son père et non de son frère. Cet immeuble ayant pris de la valeur, celui-ci vaut 750 000 €.

Part taxable = 750 000 €

Abattement applicable = 50 000 €

Reste taxable = 700 000 €

Droits dus = 156 300 €

Application de la réduction de droits de 30 %, M. B étant âgé de plus de 70 et moins de 80 ans au moment de la seconde mutation.

Droits dus = 109 410 €

Imputation des droits payés lors de la 1^{ère} transmission à titre gratuit : 109 410 – 44 150 = 65 260 €

En conséquence, Bernadette doit régler 65 260 € de droits.

Exemple 6 : libéralité résiduelle

Par donation en date du 1^{er} janvier 2007, M. C (65 ans) transmet à son fils Paul en pleine propriété trois appartements (A, B, C) d'une valeur respective de 140 000 €, 220 000 € et 240 000 €.

Il est précisé dans l'acte de donation qu'au décès de Paul, ces biens reviendront à sa sœur Marie.

1°) Taxation de la donation consentie par M. C à Paul.

Part taxable = 600 000 €

Abattement applicable = 50 000 €

Reste taxable = 550 000 €

Droits dus = 111 300 €

Application de la réduction de droits de 50%, M. C étant âgé de moins de 70 ans.

Reste dû = 55 650 €

2°) 1^{er} avril 2010, taxation de la transmission à Marie suite au décès de Paul.

Sur les 3 appartements donnés le 1^{er} janvier 2007, l'appartement A d'une valeur de 140 000 € a été cédé par Paul en mai 2009.

La valeur vénale des deux autres appartements a augmenté : B = 250 000 € et C = 270 000 €.

Pour déterminer le montant des droits payés lors de la première donation et imputable lors de la seconde transmission, il y a lieu de liquider à nouveau les droits dus initialement sur une base réduite du reliquat transmis lors de la seconde mutation.

Il est précisé que M. C est décédé en 2008.

A) Nouvelle liquidation des droits dus sur la première transmission

Part taxable = 140 000 €

Abattement applicable = 50 000 €

Reste taxable = 90 000€

Droits dus = 16 300 €

Application de la réduction de droits de 50% en fonction de l'âge du donateur

Droits dus = 8 150 €

Le montant des droits payés en janvier 2007 s'élevait à 55 650 €. Le montant des droits pouvant être imputés est donc de 47 500 € (55 650 - 8 150).

B) Liquidation de la seconde transmission

Part taxable = 520 000 €

Abattement applicable = 50 000 €

Reste taxable = 470 000 €

Droits dus = 92 300 €

Pas de réduction de droits applicables, M. C étant décédé au jour de la seconde mutation.

Imputation des droits payés lors de la 1^{ère} transmission à titre gratuit : 92 300 € - 47 500 € = 44 800 €

Montant des droits dus sur la seconde transmission = 44 800 €