



Préambule

FAITS GÉNÉRATEURS DE LA TAXATION

001- Les droits de succession sont exigibles lors du décès d'une personne ou de la survenance d'événements juridiquement assimilés.

La date du décès détermine le tarif et le régime fiscal. À titre de contrôle, les Mairies adressent trimestriellement aux services de la fiscalité immobilière un relevé des décès intervenus.

Énumérons succinctement les situations motivant le paiement de droits de succession.

1 – Successions légales

002- L'impôt est dû sur les successions dévolues par l'effet de la loi.

Cas particuliers

003- Droit de retour légal :

Le droit du retour légal opère mutation taxable et génère ainsi la perception des droits de mutation à titre gratuit **en ligne directe** dans les cas de l'article 368-1 du Code civil (biens recueillis par les parents de l'adopté simple décédé sans postérité) ou **en ligne collatérale** dans l'hypothèse de l'application de l'article 757-3 du Code civil (retour de moitié des biens d'origine familiale au profit des frères et sœurs du défunt). Par exception, le droit de retour légal des père et mère (article 738-2 du Code civil) n'est pas constitutif d'une mutation taxable.

004- Droit de retour conventionnel (articles 951 et 952 du Code civil) :

Le retour conventionnel ne donne pas ouverture aux droits de mutation par décès¹.

Dès lors, on ne peut qu'encourager l'insertion d'une telle clause dans les actes de donation afin de faire échec à des transmissions en ligne directe, voire collatérale dont le coût peut s'avérer important.

1. RMF, 18 décembre 1926. Dic. Enr. n° 3815.

2 – Successions testamentaires

005- Le legs est la disposition testamentaire par laquelle le testateur dispose, pour le temps où il n'existera plus, de tout ou partie de ses biens et qu'il peut révoquer (article 895 du Code civil).

Pour qu'une disposition testamentaire puisse être qualifiée de legs, encore faut-il que le bénéficiaire soit déterminé. À défaut, il ne s'agit que d'une charge imposée aux héritiers. Dans un tel cas de figure, ces derniers doivent acquitter les droits de mutation par décès sur l'actif héréditaire global **sans possibilité de distraire le montant de ladite charge.**

3 – Déclaration d'absence

(articles 112 et suivants du Code civil)

006- L'absence se définit comme « *l'état d'une personne dont on ignore si elle est encore en vie alors qu'aucun événement particulier ne fait présumer le décès* ».

La loi n° 77-1447 du 28 décembre 1977 a réglementé la situation d'absence en prévoyant deux périodes distinctes :

– La phase de présomption d'absence qui débute par une décision du juge des tutelles relatives aux mesures de représentation du présumé absent et à l'administration de ses biens (articles 112 et suivants du Code civil).

– La phase de déclaration d'absence caractérisée par un jugement du tribunal de grande instance qui ne peut être rendu qu'après l'écoulement d'une période de dix années depuis le jugement de présomption d'absence ou, à défaut d'une telle constatation, lorsque vingt ans se sont écoulés depuis les dernières nouvelles (article 122 du Code civil).

Aucun droit de mutation ne peut être réclamé durant la phase de présomption d'absence. En revanche, le jugement de déclaration d'absence emporte, à partir de sa transcription sur les registres d'État civil, les mêmes effets qu'un décès (article 128 du Code civil) rendant ainsi les droits exigibles sur les biens de l'absent.

4 – Biens recueillis par une clause d'accroissement

007- La clause d'accroissement ou tontine est un pacte conclu entre plusieurs personnes lors de l'acquisition d'un bien, aux termes duquel seul le survivant sera considéré comme propriétaire.

La jurisprudence analyse ce pacte comme conférant au survivant des coacquéreurs la propriété du bien tout entier, sous condition suspensive de survie et sous condition résolutoire de prédécès.

Bien que civilement considéré comme un contrat à titre onéreux, le pacte tontinier est regardé fiscalement comme réalisant une libéralité taxable.

Mais ce principe connaît une exception prévue sous l'article 754 A alinéa 2 du CGI, lequel dispose que :

*« Continuent d'être assujettis aux **droits de mutation à titre onéreux**, les biens recueillis en vertu d'une clause d'acquisition au profit du survivant des coacquéreurs, **lorsque les quatre conditions suivantes sont remplies** :*

- l'acquisition en commun doit avoir pour objet un immeuble,*
- l'acquisition doit être faite par deux personnes seulement,*
- l'immeuble acquis doit constituer l'habitation principale commune des deux acquéreurs, cette condition s'appréciant au décès du prémourant,*
- l'immeuble doit avoir une valeur globale inférieure à 76 000 euros (seuil non revalorisé annuellement), cette limite devant s'apprécier **au décès du prémourant** ».*

Le texte de l'article 754 A du CGI est issu de l'article 69 de la loi n° 80.30 du 18 janvier 1980. **Ainsi, pour les acquisitions antérieures au 5 septembre 1979, les droits transmis par le biais d'une clause d'accroissement sont assujettis aux droits de mutation à titre onéreux.**

NATURE ET PRÉSENTATION DE LA DÉCLARATION DE SUCCESSION

1 – Forme et dépôt de la déclaration de succession

a – 101- L'article 800-I du CGI impose aux héritiers, légataires ou donataires, de souscrire une déclaration de succession détaillée en double exemplaire.

Toutefois, l'administration dispense d'une telle déclaration :

– **Les ayants droit en ligne directe et le conjoint survivant**, lorsque l'actif brut héréditaire est inférieur à **50 000 euros**.

– Les autres personnes lorsque l'actif brut héréditaire est inférieur à **3 000 euros**¹.

La déclaration est établie sur une formule délivrée gratuitement par l'administration fiscale (formules n° 2705-2706). Il est admis que la déclaration de succession ne soit souscrite en double exemplaire que si l'actif brut excède 15 000 euros.

Une instruction du 6 octobre 1993² a autorisé les notaires à substituer aux imprimés servis par les services fiscaux des documents reproduits par ordinateur.

b – 102- Le bureau compétent pour recevoir la déclaration de succession est celui **du lieu du domicile du de cujus** (article 656 du CGI).

Sauf demande de paiement différé ou fractionné, la déclaration de succession doit nécessairement être accompagnée du règlement des droits de succession pour être recevable³.

1. Article 20 Loi de finances pour 2004. Application aux successions ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2004.

2. Inst. du 6 octobre 1993, BOI 7G-5-93 ; Ind. 16.090.

Extension de cette mesure aux déclarations foraines (imprimé n° 2709) par instruction du 13 octobre 1995 – BOI 7G-5-95.

3. TGI Coulommiers, 6 juin 1913, Ind. 5365.

103- Lorsque le défunt est domicilié fiscalement en France, tous les biens meubles ou immeubles transmis à titre gratuit sont assujettis à l'impôt en France. Le domicile fiscal est défini par référence à l'article 4 B du CGI.

Sont ainsi considérées comme ayant leur domicile fiscal en France :

– Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal. D'une manière générale, le foyer s'entend du lieu où le contribuable habite normalement, c'est-à-dire du lieu de résidence habituelle à condition que cette résidence ait en France un caractère permanent.

La condition de séjour principal est réputée remplie lorsque le chef de famille est personnellement et effectivement présent à titre principal en France. En règle générale, doivent être considérés comme ayant en France le lieu de leur séjour principal, les contribuables qui y séjournent pendant plus de six mois au cours d'une année donnée.

– Les personnes qui exercent en France une activité professionnelle à moins qu'elles ne justifient que cette activité est exercée à titre accessoire.

– Les personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques : il s'agit du lieu où le contribuable a effectué ses principaux investissements, où il possède le siège de ses affaires et d'où il administre ses biens.

Le champ d'application est donc large et la déclaration de succession devra comprendre tous les biens transmis situés en France ou hors de France.

104- Lorsque le défunt n'est pas fiscalement domicilié en France, seuls les biens situés en France doivent être déclarés et le cas échéant taxés¹. La déclaration doit alors être déposée à **la recette des non-résidents située à Noisy-le-Grand (93465) 10 rue du Centre**.

105- Régime spécial de la Corse : l'arrêté Miot du 21 prairial an IX a prévu un régime spécifique à la Corse pour la liquidation des droits de mutation par décès.

Justifié par les inconvénients liés à l'insularité, le régime dérogatoire présente deux caractéristiques :

- Absence de délai pour le paiement des droits : les services fiscaux peuvent poursuivre le recouvrement des droits de mutation par décès dès l'ouverture de la succession, alors que le redevable n'encourt aucune pénalité pour défaut ou retard de déclaration².
- Évaluation des immeubles situés en Corse par la méthode de capitalisation du revenu cadastral.

L'article 21 de la loi de finances pour 1999 prévoyait à compter du 1^{er} janvier 2000 l'assujettissement de la Corse aux règles de droit commun.

1. Inst. 3 novembre 1977, 7G-8-77, D. Adm. 7G-2141, n° 18, 15 décembre 1991.

2. Cass. Com. 4 juillet 1994, Ind. 16640.

Cette date a fait l'objet de plusieurs reports consécutifs, le dispositif dérogatoire reste donc applicable.

2 – Personnes tenues de souscrire la déclaration de succession

106- Les successions doivent être déclarées par les héritiers, légataires ou donataires, leurs tuteurs ou curateurs (article 800-1 du CGI).

La solidarité fiscale entre cohéritiers édictée par l'article 1709 du CGI a pour effet de permettre à un seul d'entre eux de souscrire la déclaration au nom de tous. En revanche, les légataires qui ne sont solidaires ni entre eux ni avec les héritiers doivent déposer une déclaration individuelle, sauf accord sur le principe du dépôt d'une déclaration unique.

Les bénéficiaires du droit de retour sont tenus, alors même qu'ils seraient héritiers, de souscrire une déclaration spéciale indépendante de la déclaration de succession principale¹.

107- Les redevables peuvent également constituer un mandataire pour souscrire la déclaration. Le mandat peut être sous seing privé ou authentique et doit rester annexé à la déclaration.

Le représentant légal du mineur ou de l'incapable majeur a seul qualité pour déclarer les successions échues à la personne protégée. Toutefois, le mineur émancipé peut souscrire seul la déclaration de succession².

108- Incidences de l'option successorale : Les droits de mutation à titre gratuit ne sont dus que par les héritiers acceptant purement et simplement ou à concurrence de l'actif net. Mais l'administration fiscale n'a pas à démontrer l'acceptation des héritiers pour exiger les droits. Soulignons d'ailleurs que le dépôt d'une déclaration, le paiement des droits en résultant ou le versement d'un acompte, ne sont pas considérés, à raison de leur caractère conservatoire, comme des actes valant acceptation tacite de la succession³. Postérieurement, les héritiers ou légataires peuvent encore renoncer à l'hérédité.

Lorsque la succession a été déclarée vacante, il appartient au curateur, à savoir le service des domaines depuis la loi du 20 novembre 1940, de procéder au dépôt de la déclaration de succession. Dans ce cas particulier, les déclarations sont souscrites et les droits payés dès que la réalisation de l'actif héréditaire le permet⁴.

1. Dic. Enr. n° 3653.

2. Dic. Enr. n° 3658a.

3. Douai 15 mars 1902, JN 1902, p. 440.
Paris 24 décembre 1880, D.P. 1881-2-203.
Cass. Civ. 1^{er} février 1843, S. 1843-1-438.

4. Dic. Enr. n° 3651.

3 – Délais

109- Les dispositions fiscales imposent un délai strict pour le dépôt de la déclaration de succession. L'article 641 du CGI prévoit un délai de **six mois** à compter du jour du décès lorsque le défunt est décédé en France métropolitaine.

Malgré cela, les pénalités ou intérêts de retard ne commencent à courir que **le premier jour du septième mois suivant le décès.**

110- Les départements d'outre-mer connaissent un régime spécial puisque le délai se trouve porté à un an si celui dont on recueille la succession est décédé ailleurs que dans le département où il était domicilié.

Toutefois, en ce qui concerne la Réunion, le délai est de deux ans à compter du jour du décès, si celui-ci intervient ailleurs qu'à Madagascar, à l'Île Maurice, en Europe ou en Afrique (article 642 du CGI).

111- Les délais prévus revêtent un caractère impératif. Les redevables ne peuvent passer outre, et ce, quels que soient les motifs exposés¹. Ainsi le délai de six mois s'impose-t-il aux héritiers domiciliés à l'étranger² ; aux héritiers n'ayant pas encore opté pour l'acceptation ou la renonciation à la succession ; aux légataires n'ayant pas encore demandé ou obtenu la délivrance de leur legs.

Toutefois, dans certaines circonstances particulières, le point de départ du délai (fixé en principe au jour du décès) se trouve reporté à la date de survenance de l'événement considéré...

112- Modification de la dévolution successorale : Cette modification peut intervenir notamment du fait de la renonciation de certains héritiers, de la révélation de nouveaux successeurs, de la découverte d'un testament jusqu'alors ignoré, ou de l'annulation de dispositions testamentaires.

De telles circonstances rendent nécessaire le dépôt d'une déclaration de succession complémentaire (ou plus exactement modificative) dans un nouveau délai de six mois commençant à courir à la date de la modification intervenue. Par suite, une éventuelle demande en restitution des droits quant au trop versé peut être introduite jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant la survenance de l'événement modifiant la dévolution.

113- Lorsque les héritiers étaient inconnus au jour du décès, l'administration admet que le délai imparti pour le dépôt de la déclaration de succession ne commence à courir qu'au jour de la révélation qui leur est faite de la succession³. Une réponse ministérielle⁴ a reconnu cette règle applicable quel

1. RMB 1^{er} février 1988, Ind. 14922.

2. RMF 15 février 1975, Ind. 12676.

3. Seine 25 mars 1852, JE 15451.

4. RMB 21 novembre 1994, Ind. 16337.

que soit l'auteur (notaire, généalogiste...) de la révélation. Mais le praticien ne doit pas se méprendre sur la portée de ces dispositions qui ne demeurent applicables que **lorsqu'aucun héritier n'est connu au jour du décès**.

Quand, au jour de l'ouverture de la succession seule l'existence de certains héritiers est révélée, ceux-ci doivent alors souscrire la déclaration dans le délai de droit commun. Si de nouveaux héritiers sont découverts par la suite, une déclaration complémentaire devra être déposée justifiant le cas échéant une restitution des droits antérieurement payés.

114- Si parmi les ayants droit figurent un enfant conçu mais non encore né, le délai de six mois reste de rigueur puisque la viabilité est présumée. Ce n'est que si l'enfant ne naît pas vivant ou viable qu'un nouveau délai de six mois court alors de ce jour pour établir une déclaration de succession complémentaire.

115- Option du conjoint survivant pour les droits viagers d'usage et d'habitation : L'article 765-1 du Code civil octroie au conjoint survivant un délai d'un an à compter du décès pour manifester sa volonté de bénéficier d'un droit viager d'usage et d'habitation sur le logement de la famille et les meubles meublants.

Si, après le dépôt de la déclaration de succession, le conjoint survivant entend se prévaloir de ce droit, il convient d'établir une déclaration de succession rectificative afin de corriger la perception des droits de mutation par décès.

Selon le cas, il y a lieu au versement de droits complémentaires ou à la restitution du trop versé.

Rappelons que pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit, la valeur des droits prévus à l'article 765-1 nouveau du Code civil est de 60 % de la valeur de l'usufruit établie par l'article 669 du Code général des impôts.

116- Biens rentrés dans l'hérédité : Si postérieurement au décès, de nouveaux biens accroissent la masse successorale par suite de quelques événements imprévus, les ayants droit doivent souscrire une déclaration complémentaire dans les six mois de l'événement ou de l'acte ayant opéré l'incorporation desdits biens dans l'actif héréditaire¹. Les droits exigibles sont alors calculés d'après la législation en vigueur **au jour du décès**.

En cas de jugement ordonnant réincorporation de certains biens ou de certaines créances dans l'actif de succession, le délai de six mois pour souscrire une déclaration complémentaire court à partir de ce jugement même s'il est frappé d'appel².

1. Cass. 24 août 1841, Bulletin n° 115 ; S 41, 1, 771.

2. Cass. Civ. 19 août 1868, I, 2385, § 5 citée par le traité Alfabétique des droits d'enregistrement « successions ».