

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-50-50-20121119

Date de publication : 19/11/2012

Date de fin de publication : 11/04/2016

DGFIP

### **ENR – Mutations à titre gratuit – Successions - Liquidation des droits en cas de transmissions à titre gratuit successives entre les mêmes personnes**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

ENR - Enregistrement

Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles

Titre 1 : Successions

Chapitre 5 : Tarifs et liquidation des droits

Section 5 : Liquidation des droits en cas de transmissions à Titre gratuit successives entre les mêmes personnes

#### **Sommaire :**

I. Règles générales en matière de liquidation des droits en cas de transmissions à titre gratuit successives entre mêmes personnes

A. Principes en matière de liquidation des droits en cas de transmissions à titre gratuit successives entre mêmes personnes

B. Transmissions concernées par le rapport fiscal

C. Obligations déclaratives des parties en cas de transmissions à titre gratuit successives entre mêmes personnes

II. Le rapport fiscal pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit

A. Champ d'application du rapport fiscal pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit

B. Définition du rapport fiscal pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit

C. Conséquences du rapport fiscal sur la liquidation des droits

1. Considérations générales

2. Incidence du rapport fiscal sur l'application des abattements

3. Influence du rapport fiscal sur le calcul des réductions de droits

D. Conséquences du rappel fiscal sur le délai de reprise

III. Les donations dispensées du rapport fiscal

A. Champ d'application de la dispense du rapport fiscal

1. La mutation antérieure doit avoir été effectuée par voie de donation et soumise aux droits d'enregistrement

- a. Bénéfice de la mesure réservé aux actes constituant de véritables donations
  - b. La donation doit être opposable à l'administration
2. La donation doit avoir été passée plus de quinze ans avant la nouvelle transmission à titre gratuit
- B. Conséquences de la dispense du rapport fiscal
1. Les conséquences de la dispense du rapport fiscal sur l'application des abattements
  2. Les conséquences de la dispense du rapport fiscal sur l'application du barème progressif
  3. Les conséquences de la dispense du rapport fiscal sur l'application des réductions de droits
  4. Applications pratiques de liquidation des droits
    - a. Calcul de l'abattement imputable
    - b. Calcul des droits résultant de l'application du tarif
    - c. Calcul des réductions de droits

## I. Règles générales en matière de liquidation des droits en cas de transmissions à titre gratuit successives entre mêmes personnes

### A. Principes en matière de liquidation des droits en cas de transmissions à titre gratuit successives entre mêmes personnes

#### 1

Les donations sont soumises aux droits de mutation au même tarif que les successions. En outre, les donations successives consenties par une même personne et la transmission par décès de son patrimoine sont reliées les unes aux autres.

L'ensemble des biens transmis à titre gratuit entre les mêmes personnes fait l'objet, en principe, d'une liquidation unique des droits ; les perceptions effectuées sur les donations successives et sur la succession du donateur sont reliées les unes aux autres, en ce qui concerne les abattements, le tarif progressif et les réductions de droits. Chaque donation est en quelque sorte assimilée, sur ces points, à une ouverture partielle et anticipée de la succession du donateur.

#### 10

Toutefois, la portée de ces règles, dites du « rapport fiscal », a été réduite par le I de l'[article 15 de la loi de finances pour 1992](#) (n° 91-1322 du 30 décembre 1991, JO du 31). Ce texte, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1992, a modifié les [deuxième et troisième alinéa de l'article 784 du CGI](#) de façon à ne plus tenir compte, pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, des donations passées depuis plus de dix ans.

L'article 8 de la loi de finances pour 2006 a réduit de dix à six ans le délai au-delà duquel les donations antérieures sont dispensées de rapport fiscal. Cette mesure s'applique aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

#### 20

L'[article 7 de la loi 2011-900 de finances rectificative pour 2011](#) a porté de six à dix ans le délai au-delà duquel les donations antérieures sont dispensées de rapport fiscal.

Pour les donations passées dans les dix années précédant l'entrée en vigueur de la loi, soit avant le 31 juillet 2011, il était toutefois prévu un dispositif progressif d'application du rapport fiscal. Ainsi, il y a lieu d'appliquer sur la valeur des biens ayant fait l'objet d'une donation entre le 31 juillet 2001 et le 31 juillet 2005 et donnant lieu à rappel fiscal, un abattement de :

- 10 % si la donation est passée depuis plus de six ans et moins de sept ans ;
- 20 % si la donation est passée depuis sept ans et moins de huit ans ;

- 30 % si la donation est passée depuis huit ans et moins de neuf ans ;
- 40 % si la donation est passée depuis neuf ans et moins de dix ans ou depuis dix ans.

**Exemple 1 :**

Le 1<sup>er</sup> juin 2003, M. X donne à son fils la somme de 1 000 000 €

*Liquidation de la donation :*

Montant de la donation : 1 000 000 €

Abattement personnel : 46 000 €

Masse taxable : 954 000 €

*Montant des droits à payer :*  $(7\,600\text{ €} \times 5\%) + (3\,800\text{ €} \times 10\%) + (3\,600\text{ €} \times 15\%) + (505\,000\text{ €} \times 20\%) + (330\,000\text{ €} \times 30\%) + (104\,000\text{ €} \times 35\%) = 237\,700\text{ €}$

Le 1<sup>er</sup> août 2011, M. X donne à son même fils la somme de 2 000 000 €

*Liquidation de la donation :*

Montant de la donation : 2 000 000 €

Abattement personnel : 113 325 € [soit abattement en ligne directe applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2011 (159 325 €) – abattement utilisé lors de la première donation (46 000 €)]

Masse taxable : 1 886 675 €

Comme la première donation est, à la date de la seconde, passée depuis plus de huit ans et moins de neuf ans, un abattement de 30 % est applicable sur la valeur des biens ayant fait l'objet de la donation le 1<sup>er</sup> juin 2003. Dès lors, la première donation n'est rappelée pour la liquidation des droits à payer au titre de la seconde que pour un montant de 700 000 € ( $1\,000\,000\text{ €} \times 70\%$ ).

*Montant des droits à payer :*  $[(8\,072\text{ €} - 7\,600\text{ €} (\text{barème applicable au moment de la première donation le 1<sup>er</sup> juin 2003})) \times 5\%] + [(4\,037\text{ €} - 3\,800\text{ €}) \times 10\%] + [(3\,823\text{ €} - 3\,600\text{ €}) \times 15\%] + [(536\,392\text{ €} - 505\,000\text{ €}) \times 20\%] + [(350\,514\text{ €} - 180\,000\text{ €}) \times 30\%] + (902\,839\text{ €} \times 40\%) + (780\,998\text{ €} \times 45\%) = 770\,098\text{ €}$ .

Barème applicable au moment de la première donation le 1<sup>er</sup> juin 2003.

**Exemple 2 :**

Le 1<sup>er</sup> juin 2003, M. X donne à son fils la somme de 500 000 €

*Liquidation de la donation :*

Montant de la donation : 500 000 €

Abattement personnel : 46 000 €

Masse taxable : 454 000 €

*Montant des droits à payer :*  $(7\,600\text{ €} \times 5\%) + (3\,800\text{ €} \times 10\%) + (3\,600\text{ €} \times 15\%) + (439\,000\text{ €} \times 20\%) = 89\,100\text{ €}$ .

Le 1<sup>er</sup> août 2010, M. X donne à son même fils la somme de 200 000 €

*Liquidation de la donation :*

**Remarque :** Pour la liquidation de cette donation, la donation consentie en 2003 ne donne pas lieu à rapport fiscal car elle a été consentie plus de six ans auparavant (pour les donations consenties depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, le délai de rappel fiscal était fixé à six ans).

Montant de la donation : 200 000 €

Abattement personnel : 156 974 € (abattement en ligne directe applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2010)

Masse taxable : 43 026 €

Montant des droits à payer :  $(7\,953 \text{ €} \times 5 \%) + (3\,977 \text{ €} \times 10 \%) + (3\,767 \text{ €} \times 15 \%) + (27\,329 \times 20 \%) = 6\,826 \text{ €}$

Le 1<sup>er</sup> août 2011, M. X donne à son même fils la somme de 1 500 000 €

*Liquidation de la donation :*

Montant de la donation : 1 500 000 €

Dans la mesure où le fils de M. X a déjà utilisé un abattement personnel de 46 000 € lors de la première donation en 2003, puis un second de 156 974 € lors de la deuxième donation en 2010, le cumul de ces deux abattements excède l'abattement personnel applicable en ligne directe au 1<sup>er</sup> janvier 2011 (159 325 €). Par suite, l'intéressé ne bénéficie pas d'un abattement personnel au titre de la troisième donation.

Masse taxable : 1 500 000 €

Comme la première donation est passée depuis plus de huit ans et moins de neuf ans, un abattement de 30 % est applicable sur la somme objet de la donation du 1<sup>er</sup> juin 2003. Dès lors, la première donation n'est rappelée pour la liquidation des droits à payer au titre de la troisième donation qu'à hauteur de 350 000 € ( $500\,000 \text{ €} \times 70 \%$ ).

Montant des droits à payer :

Tranche à 5 % en 2011 = 8 072 €, déjà utilisée (7 600 € en 2003 + 7 953 € en 2010), soit un montant supérieur à la tranche réactualisée au barème 2011.

Tranche à 10 % en 2011 = 4 037 €, déjà utilisée (3 800 € en 2003 + 3 977 € en 2010), soit un montant supérieur à la tranche réactualisée au barème 2011.

Tranche à 15 % en 2011 = 3 823 €, déjà utilisée (3 600 € en 2003 + 3 767 € en 2010), soit un montant supérieur à la tranche réactualisée au barème 2011.

Tranche à 20 % en 2011 = 536 392 €, déjà utilisée partiellement (335 000 € en 2003, car cette donation n'est rappelée que pour 70 % de son montant, + 27 329 € en 2010), soit un « disponible » de 174 063 € taxable à 20 %. Droits à payer : 34 813 €.

Tranche à 30 % en 2011 = 350 514 €, soit  $350\,514 \text{ €} \times 30 \% = 105\,154 \text{ €}$

Tranche à 40 % en 2011 = 902 839 €, soit  $902\,839 \text{ €} \times 40 \% = 361\,136 \text{ €}$

Tranche à 45 % = 72 585 €, soit  $72\,585 \text{ €} \times 45 \% = 32\,663 \text{ €}$

Total des droits à payer au titre de la troisième donation : 533 766 €

### **Exemple 3 :**

Le 1<sup>er</sup> juin 2005, M. X donne à son fils la somme de 30 000 €

*Liquidation de la donation :*

Montant de la donation : 30 000 €

Abattement personnel : 50 000 €

Masse taxable : Néant

Le 20 mars 2012, M. X donne à son fils une somme de 250 000 €

*Liquidation de la donation :*

Montant de la donation : 250 000 €

Abattement personnel : 129 325 € [soit abattement en ligne directe applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2012 (159 325 €) – abattement utilisé lors de la première donation (30 000 €)]

Masse taxable : 120 675 €

Comme la première donation est passée depuis plus de six ans et moins de sept ans, un abattement de 10 % est applicable sur la somme objet de la donation du 1<sup>er</sup> juin 2005. Cela étant, cette donation n'ayant pas donné lieu à taxation en 2005 compte tenu de l'abattement applicable, il y a lieu de liquider les droits de la manière suivante.

Montant des droits à payer :  $(8\,072 \times 5\%) + (4\,037 \text{ €} \times 10\%) + (3\,823 \text{ €} \times 15\%) + (104\,743 \text{ €} \times 20\%) = 22\,329 \text{ €}$ .

#### Exemple 4 :

Le 1<sup>er</sup> mai 2004, M. X donne à son fils la somme de 100 000 €.

Liquidation de la donation :

Montant de la donation : 100 000 €

Abattement personnel : 46 000 €

Masse taxable : 54 000 €

Montant des droits à payer :  $(7\,600 \text{ €} \times 5\%) + (3\,800 \text{ €} \times 10\%) + (3\,600 \text{ €} \times 15\%) + (39\,000 \text{ €} \times 20\%) = 9\,100 \text{ €}$ .

Le 1<sup>er</sup> avril 2012, M. X donne à son fils la somme de 190 000 €.

Liquidation de la donation :

Montant de la donation : 190 000 €

Abattement personnel : 113 325 € [soit abattement en ligne directe applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2012 (159 325 €) – abattement utilisé lors de la première donation (46 000 €)]

Masse taxable : 76 675 €

Comme la première donation est passée depuis plus de sept ans et moins de huit ans, un abattement de 20 % est applicable sur la somme objet de la donation du 1<sup>er</sup> mai 2004. Dès lors, la première donation n'est rappelée pour la liquidation des droits à payer au titre de la seconde donation qu'à hauteur de 80 000 € ( $100\,000 \text{ €} \times 80\%$ ).

Montant des droits à payer :  $[(8\,072 \text{ €} - 7\,600 \text{ €}) \times 5\%] + [(4\,037 \text{ €} - 3\,800 \text{ €}) \times 10\%] + [(3\,823 \text{ €} - 3\,600 \text{ €}) \times 15\%] + [(75\,743 \text{ €} \times 20\%)] = 15\,229 \text{ €}$ .

L'article 5 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 (loi n°2012-958) a supprimé le dispositif dit de "lissage" à compter du 17 août 2012 et porté de dix à quinze ans le délai au-delà duquel les donations antérieures sont dispensées de rapport fiscal.

## B. Transmissions concernées par le rapport fiscal

---

### 30

Les obligations imposées aux parties par l' [article 784 du CGI](#) concernent toutes les donations antérieures consenties par le défunt aux héritiers, donataires ou légataires, quelle que soit la forme dans laquelle ces donations ont été constatées. Elles s'appliquent, notamment, aux dons manuels ([BOI-ENR-DMTG-20-10-20-10](#)).

### 40

L'obligation du rapport fiscal prévu à l'[article 784 du CGI](#) concerne également les biens situés hors de France lorsque le donateur ou le défunt est domicilié en France. Toutefois, compte tenu de l'entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 1977 des dispositions de l'[article 750 ter du CGI](#) ([BOI-ENR-DMTG-10-10-30](#)) l'obligation du rapport fiscal ne s'applique pas aux libéralités portant sur des biens corporels situés hors de France et ayant fait l'objet d'un acte ayant date certaine avant le 1<sup>er</sup> janvier 1977. En revanche, elle s'applique aux autres libéralités et notamment aux dons manuels, quelle que soit leur date, dès lors que la nouvelle libéralité ou le décès du donateur est postérieur au 31 décembre 1976 ([BOI-ENR-DMTG-20-10-20-10](#)).

Par ailleurs, l'obligation de rappeler les donations antérieures est limitée aux seules libéralités consenties par le donateur au nouveau donataire.

## C. Obligations déclaratives des parties en cas de transmissions à titre gratuit successives entre mêmes personnes

---

50

Aux termes du [premier alinéa de l'article 784 du CGI](#), les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donations, et la date de l'enregistrement de ces actes.

Le montant des insuffisances d'évaluation reconnues sur les donations antérieures doit être indiqué.

Si aucune donation antérieure n'a été consentie, les parties sont tenues de le préciser.

En ce qui concerne les transmissions à titre gratuit entre vifs (ou à cause de mort) comprenant des biens mentionnés au [4° du 1 de l'article 793 du CGI](#) (parts de groupements fonciers agricoles ou de groupements fonciers ruraux), au [3° du 2 de l'article 793 du CGI](#) (biens ruraux loués par bail à long terme), aux [4° et 5° du 2 de l'article 793 du CGI](#) (constructions nouvelles), et au [6° du 2 de l'article 793 du CGI](#) (immeubles locatifs anciens) : [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30](#) et [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-40](#) ; [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20](#) ; [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-90](#) et [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-100](#) ; [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-110](#)).

## II. Le rapport fiscal pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit

### A. Champ d'application du rapport fiscal pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit

---

60

L'[article 5 de la loi de finances rectificative pour 2012 \(loi n°2012-958 du 16 août 2012\)](#) porte de dix à quinze ans le délai au-delà duquel les donations antérieures sont dispensées de rapport fiscal.

Dès lors, pour les successions ouvertes et les donations consenties à compter de la publication de la [loi de finances rectificative pour 2012 \(loi n°2012-958 du 16 août 2012\)](#), les donations consenties depuis moins de quinze ans avant la nouvelle mutation à titre gratuit et les donations plus anciennes n'ayant pas été sujettes aux droits de mutation à titre gratuit demeurent rapportables.

*Lorsqu'ils n'ont pas été soumis aux droits de mutation au titre de l'article 757 du CGI, les dons manuels consentis aux héritiers du donateur deviennent imposables en raison du décès de ce dernier, en vertu de l'obligation de rapport des donations antérieures entre les mêmes personnes prévue à l'article 784 du CGI. Par un arrêt du 31 mars 2004, la Cour de cassation a décidé que les droits alors exigibles constituaient des droits de mutation par décès. Il s'ensuit que l'ensemble des textes relatifs aux droits de succession leurs sont applicables, et notamment les règles de solidarité entre cohéritiers prévues par l'article 1709 du CGI ([Cass com, 31 mars 2004 n°02-10578](#)).*

Il convient de rappeler que lorsqu'une personne désire procéder à une transmission de son patrimoine au moyen de donations successives, il ne peut pas choisir la donation sur laquelle l'abattement sera imputé et renoncer au bénéfice de l'abattement lors d'une première donation pour le reporter sur une donation

ultérieure consentie avant l'expiration du délai de dix ans ([RM n°39457](#), à [M. Jean Valleix](#), [JO AN du 05 juin 2000](#), p 3418).

Pour les donations passées dans les dix années précédant l'entrée en vigueur de la [loi de finances rectificative pour 2011 \(loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011\)](#), soit avant le 31 juillet 2011 et jusqu'à la date de publication de [loi de finances rectificative pour 2012 \(loi n°2012-958 du 16 août 2012\)](#), un dispositif progressif d'application du rapport fiscal est applicable (cf. I-§ 20).

## B. Définition du rapport fiscal pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit

### 70

Lorsqu'une mutation à titre gratuit entre vifs ou par décès a été précédée de donations consenties par le même donateur ou le défunt au même bénéficiaire, la perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable ([alinéa 2 de l'article 784 du CGI](#)).

Les perceptions effectuées sur les donations successives consenties par une personne et sur la déclaration de sa succession sont donc reliées les unes aux autres non par les droits liquidés mais par l'actif imposable. Ainsi, la transmission de l'ensemble du patrimoine d'une personne est taxée de la même manière que si ce patrimoine avait fait l'objet d'une mutation par décès.

### 80

Pour l'application de [l'article 784 du CGI](#), il est tenu compte de la valeur du bien au jour de la donation.

**Remarque :** Toutefois, dans le cas de révélation spontanée d'un don manuel avec option de déclaration dans le mois qui suit le décès du donateur, les droits sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement ou sur sa valeur au jour de la donation si elle est supérieure ([CGI, art. 635 A](#) et [CGI, art. 757](#) ; cf. [ENR-DMTG-20](#)).

En matière de droits de mutation à titre gratuit, la valeur imposable des biens transmis est constituée par leur valeur vénale au jour du fait générateur de l'impôt. S'agissant des dons manuels, il résulte des dispositions de [l'article 757 du CGI](#) que le fait générateur des droits est constitué soit par l'acte renfermant la déclaration de ce don par le donataire ou ses représentants, soit par sa reconnaissance judiciaire, soit enfin par sa révélation à l'administration par le donataire. En application des dispositions de [l'article 784 du CGI](#), la réintégration à l'actif de succession des dons manuels de sommes d'argent se fait pour la valeur nominale de la somme donnée, sans réévaluation et sans tenir compte des éventuels emplois effectués avec cette somme. En effet, l'article 784 du CGI précise que c'est la valeur des biens compris dans la donation antérieure qui est ajoutée à celle des biens objets de la nouvelle mutation à titre gratuit. Or, s'agissant d'un don manuel de sommes d'argent, celui-ci, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass. Com. 20 octobre 1998, n° 1676 P. Durand) ne peut être rapporté que pour son montant nominal ([Rép. Dassault n° 25515](#), [JO Sénat du 15 mars 2007](#), p 592).

*Lorsque le don manuel non déclaré et rappelé fiscalement à la succession porte sur une somme d'argent, il ne peut être tenu compte de l'usage que le donataire a pu faire de la somme donnée. Ainsi, c'est à bon droit qu'un tribunal évalue l'actif à réintégrer dans une succession au titre d'un don manuel, rapporté en application des dispositions de l'article 784 du CGI, au montant du chèque remis par le donateur et non à la valeur du bien acquis avant le décès du donateur, grâce à ce chèque par le bénéficiaire (Cass. com. 20 octobre 1998, n° 96-20960).*



*En l'espèce, la libéralité en cause avait été accomplie au moyen de la remise d'un chèque, quelques jours seulement avant le décès du donateur. La somme d'argent donnée avait aussitôt servi à l'acquisition d'un véhicule, dont la valeur avait subi, selon le contribuable, une décote immédiate de 10 %. La Cour considère que c'est le montant de la somme donnée qui devait être pris en compte, et non la valeur du bien acquis.*

## 90

Cette règle « du rapport fiscal » des donations antérieures, ne doit pas être confondue ni dans sa nature, ni dans ses effets, avec celle du rapport des donations qui résulte de l'[article 843 du code civil \(BOI-ENR-DMTG-10-50-10\)](#). Il est souligné que ses effets sont favorables aux héritiers, notamment dans le cas où la donation a été faite à une époque où l'abattement utilisé était inférieur à son niveau actuel. Dans ce cas, en effet, le supplément d'abattement résultant du relèvement intervenu depuis la donation précédente ne se trouve pas amputé ou épuisé par l'accroissement de la valeur du bien depuis la donation et bénéficie par conséquent entièrement aux héritiers.

## C. Conséquences du rapport fiscal sur la liquidation des droits

### 1. Considérations générales

#### 100

La somme des perceptions successives n'est pas toujours égale au montant de l'impôt qui aurait été exigible si la perception avait été effectuée globalement lors de la dernière mutation, car chaque transmission ne cesse pas d'être considérée comme un fait générateur particulier :

- la liaison entre les transmissions successives est fondée sur l'actif imposé (compte tenu des reconnaissances d'insuffisance d'évaluation, cf. [§ 50](#)) lors de l'enregistrement de la mutation rappelée (sous réserve toutefois des règles exposées sous les [§ 140 et suivants](#)) et non sur la valeur actuelle des biens antérieurement donnés ;
- les perceptions sont établies sans que soient remises en cause les perceptions antérieures en cas de changement de tarif.

### 2. Incidence du rapport fiscal sur l'application des abattements

#### 110

Pour le calcul des abattements édictés par l'[article 779 du CGI](#), l'[article 790 B du CGI](#), l'[article 790 D du CGI](#), l'[article 790 E du CGI](#) et l'[article 790 F du CGI](#), il est tenu compte de ceux effectués sur les donations antérieures consenties par la même personne au même bénéficiaire ([alinéa 2 de l'article 784 du CGI](#)).

L'abattement dont chaque ayant droit est susceptible de bénéficier lors d'une mutation doit donc être calculé sous déduction de celui dont il a déjà pu bénéficier lors de donations antérieures à lui faites par la même personne depuis moins de quinze ans.

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

#### 120

Le montant de l'abattement susceptible d'être pratiqué doit être déterminé, pour chaque transmission, d'après la législation en vigueur à l'époque où elle a lieu, sans que les perceptions antérieures puissent être remises en cause.



### 3. Influence du rapport fiscal sur le calcul des réductions de droits

---

#### 130

En ce qui concerne l'application des réductions édictées par l'article 780 du CGI (BOI-ENR-DMTG-10-50-40), il est tenu compte, également, des réductions effectuées sur les donations antérieures consenties par la même personne (alinéa 3 de l'article 784 du CGI).

Lors de chaque mutation à titre gratuit, il y a donc lieu de calculer le maximum de réduction, puis d'en déduire le montant des réductions accordées lors des donations antérieurement consenties par la même personne au même bénéficiaire : la différence représente le montant de la déduction susceptible d'être opérée.

Le montant de la réduction à effectuer doit être calculé pour chaque transmission compte tenu de la législation applicable à cette époque et de la situation de famille de l'héritier ou du donataire à la même date.

En cas de modification du quantum de la réduction entre deux transmissions, par suite de changement dans la législation ou dans la situation de famille, l'extension, ou, à l'inverse, la diminution (ou la suppression) de la réduction n'a d'influence que sur la mutation nouvelle.

### D. Conséquences du rappel fiscal sur le délai de reprise

---

#### 140

L'article L.181 B du LPF, issu du II de l'article 7 de la première loi de finances rectificative pour 2011, prévoit que la valeur des biens faisant l'objet de donations antérieures et ajoutée à la valeur des biens compris dans une donation ou une déclaration de succession en vertu du deuxième alinéa de l'article 784 du CGI peut, pour l'application de ce même alinéa seulement être rectifiée. Le second alinéa de l'article L.181 B du LPF, issu de l'article 5 de la loi de finances rectificative pour 2012 (loi n°2012-958) prévoit également que la valeur des biens ayant fait l'objet des donations antérieures dont il est tenu compte pour l'application du troisième alinéa de l'article 793 bis du CGI peut, pour la seule appréciation de la limite mentionnée au deuxième alinéa du même article, être rectifiée.

Ainsi, il en résulte que l'administration est en droit de rectifier la valeur des biens ayant fait l'objet d'une donation antérieure, mais pour les seuls besoins du rappel fiscal. Cette mesure permet ainsi de rectifier la valeur des biens antérieurement transmis pour la liquidation des droits à acquitter au titre d'une nouvelle transmission à titre gratuit.

La procédure de rectification concerne donc la donation ou la déclaration de succession dans laquelle a été rappelée la donation antérieure de moins de quinze ans, et non cette dernière.

Il en résulte que le délai de reprise de l'administration n'est pas indirectement rallongé à raison de la donation concernée.

En conséquence, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle a été enregistré l'acte ou la déclaration dans lequel est rappelée la donation antérieure.

A défaut de déclaration de succession déposée, le délai de prescription précité expire au 31 décembre de la sixième année suivant celle du décès, conformément aux dispositions de l'article L.186 du LPF.

## III. Les donations dispensées du rapport fiscal

#### 150

Les donations régulièrement enregistrées depuis plus de quinze ans, sous les conditions précisées ci-dessous (cf. III-A-§ 160 et suiv.), ne sont pas rapportées aux donations réalisées ou aux successions ouvertes à compter de la publication de la loi de finances rectificative pour 2012 (loi n°2012-958 du 16 août 2012).

En conséquence, un donataire ayant bénéficié d'une donation en N -15 et pour laquelle son abattement personnel a été utilisé, peut recevoir du même donateur une nouvelle donation ou des droits successoraux en N en bénéficiant à nouveau de son abattement personnel, des tranches les plus basses du barème et de réduction de droits pour enfants à charge prévue à l'[article 780 du CGI](#).

**Remarque :** S'agissant des donations réalisées ou des successions ouvertes entre le 1er janvier 1992 et le 31 décembre 2005, le délai est de dix ans. Le délai est de six ans s'agissant des donations réalisées ou des successions ouvertes entre le 1er janvier 2006 et le 30 juillet 2011.

**Remarque :** Par exception, les donations de moins de quinze 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 ([CGI, art. 776 ter](#)). En conséquence, la donation faite par l'aïeul à un petit-enfant moins de quinze 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 leurs lieu et place. Il est rappelé que seules les donations-partages ayant été régulièrement soumises aux droits de mutation à titre gratuit peuvent bénéficier de cette disposition.

## **A. Champ d'application de la dispense du rapport fiscal**

---

### **160**

Seules sont dispensées du rapport fiscal, pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, les mutations qui répondent, cumulativement, aux critères suivants :

### **1. La mutation antérieure doit avoir été effectuée par voie de donation et soumise aux droits d'enregistrement**

---

#### **a. Bénéfice de la mesure réservé aux actes constituant de véritables donations**

---

### **170**

Les donations sont des actes à titre gratuit par lesquels un donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte ([code civil, art. 894](#)).

Sont donc susceptibles d'être exclues du rappel fiscal :

- les donations passées devant notaires y compris les donations-partages, c'est-à-dire les donations effectuées conformément aux dispositions de l'[article 931 du code civil](#) selon lesquelles les actes portant donation doivent être passés devant notaire ;
- les donations résultant d'actes sous seing privé qui comportent notamment l'acceptation du donataire. À cet égard, il est précisé que la simple reconnaissance d'un don manuel par le donateur, qui ne peut donner lieu au paiement des droits de mutation, n'est pas susceptible d'être considérée comme une donation ouvrant droit au bénéfice du non-rappel.

#### **b. La donation doit être opposable à l'administration**

---

### **180**

Le non-rappel des donations n'est susceptible de s'appliquer qu'aux seules donations opposables à l'administration conformément aux dispositions de l'[article 1328 du code civil](#) : par hypothèse, ces donations sont celles qui ont été présentées à la formalité de l'enregistrement et soumises aux droits de donation.

À cet égard, il est rappelé que les donations passées par actes notariés doivent être enregistrées dans le mois de leur date ([1° du 1 de l'article 635 du CGI](#)).

Pour les actes rédigés sous seing privé, ils devront avoir fait l'objet d'une présentation volontaire à la formalité de l'enregistrement par le donataire pour acquérir date certaine et pour bénéficier de la règle du non-rappel.

Il en va de même pour les donations constatées par une décision de justice ayant acquis autorité de chose jugée.

## 190

La circonstance que l'acte de donation ne donne pas lieu à la perception immédiate de droits de mutation à titre gratuit, notamment du fait que le montant cumulé des biens donnés par le donateur au donataire soit inférieur au montant des abattements personnels dont bénéficie ce dernier n'est pas de nature à priver cet acte du non-rappel lors d'une nouvelle transmission qui interviendra plus de quinze ans après la présentation de cet acte à l'enregistrement.

## 2. La donation doit avoir été passée plus de quinze ans avant la nouvelle transmission à titre gratuit

---

### 200

Sous réserve de l'exception visée à l'[article 776 ter du CGI](#) concernant les donations consenties aux petits-enfants en application de l'[article 1078-4 du code civil](#) (cf. § 150), la règle du non-rappel est subordonnée à la condition que la donation précédente ait été passée au moins quinze ans avant la nouvelle mutation à titre gratuit.

Cette condition implique que le délai soit compté à partir du jour ou la donation a acquis date certaine.

Dès lors, le délai de quinze ans court :

- du jour de la signature de l'acte par les parties lorsque l'acte est rédigé en la forme notariée. En effet, l'acte authentique est celui qui a été reçu par officiers publics ayant le droit d'instrumenter dans le lieu où l'acte a été rédigé et avec les solennités requises ([code civil, art. 1317](#)). Or, l'acte authentique fait pleine foi de la convention qu'il renferme et, notamment, de sa date vis-à-vis des tiers avant même d'être soumis à l'enregistrement ([code civil, art. 1319](#)) (Cass. ; Civ. 2°, 9 mars 1974, Bull. Civ. II, n° 160) ;

- du jour de l'enregistrement de l'acte s'il s'agit d'un acte sous seing privé. En effet, seul l'enregistrement donne date certaine aux actes sous seing privé à l'égard des tiers ([code civil, art. 1328](#)) ;

- du jour de la décision ayant acquis autorité de la chose jugée qui constate la donation ([code civil, art. 1351](#)) ;

### 210

Le délai de quinze ans se décompte de quantième à quantième selon les règles de calcul des délais applicables en matière de droits d'enregistrement.

### 220

Les dons manuels simplement révélés au cours d'une procédure de contrôle ne peuvent être pris en compte, pour l'application de la règle du non-rappel des donations, qu'à compter de la date à laquelle ils sont volontairement présentés à la formalité de l'enregistrement. (RM Sauvadet, question n° 6251, JO.AN du 21 février 1994, p 887).

## B. Conséquences de la dispense du rapport fiscal

---

### 230

La dispense de rappel des donations antérieures de plus de quinze ans emporte des conséquences sur l'application :

- des abattements ;
- du barème d'imposition ;

- et des réductions d'impôt.

En effet, lorsque la précédente donation est antérieure de plus de quinze ans, les abattements, les tranches inférieures du barème progressif et les réductions d'impôt seront appliqués comme si aucune donation n'avait été effectuée précédemment.

## 1. Les conséquences de la dispense du rapport fiscal sur l'application des abattements

---

### 240

La règle du non-rappel fiscal des donations permet aux donataires et aux héritiers de bénéficier à nouveau, pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit dus à raison de la nouvelle transmission, des abattements à la base prévus aux [articles 779, 790 B, 790 D, 790 E et 790 F du CGI](#) .

- abattement en ligne directe ([I de l'article 779 du CGI](#)) ;
- abattement en faveur des personnes handicapées ([II de l'article 779 du CGI](#)) ;
- abattement entre frères et sœurs ([IV de l'article 779 du CGI](#)) ;
- abattement en faveur des neveux et nièces ([V de l'article 779 du CGI](#)) ;
- abattement en faveur de donations aux petits-enfants ([CGI, art. 790 B](#)) ;
- abattement en faveur de donations aux arrière-petits-enfants ([CGI, art. 790 D](#)) ;
- abattement en faveur de donations entre époux ([CGI, art. 790 E](#)) ;
- abattement en faveur de donations entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité ([CGI, art. 790 F](#)) ;
- abattement en faveur des donations de fonds artisanaux, de fonds de commerce, de fonds agricoles ou de clientèle d'une entreprise individuelle ou de parts ou actions de société consenties au personnel d'une entreprise ([I de l'article 790 A du CGI](#)).

En revanche, l'abattement applicable à défaut d'autre abattement ([IV de l'article 788 du CGI](#)) ne s'applique qu'en matière de succession. Il ne peut donc s'appliquer qu'une seule fois.

## 2. Les conséquences de la dispense du rapport fiscal sur l'application du barème progressif

---

### 250

Pour le calcul des droits de donation ou de succession, intervenant plus de quinze ans après une ou plusieurs donations antérieures, le non-rappel fiscal des donations permet aux héritiers ou légataires de bénéficier d'une nouvelle liquidation des droits de mutation à titre gratuit en fonction des premières tranches du barème d'imposition ([CGI, art. 777](#)).

## 3. Les conséquences de la dispense du rapport fiscal sur l'application des réductions de droits

---

### 260

L'héritier ou le donataire ayant trois enfants ou plus vivants ou représentés au moment de la nouvelle donation ou de l'ouverture de la succession pourra bénéficier à nouveau des réductions pour charge d'enfants sur la mutation à titre gratuit ([CGI, art. 780](#)) intervenant au terme d'un délai de quinze ans.

## 4. Applications pratiques de liquidation des droits

---

### 270

En cas de donations successives faites sur une période de plus de quinze ans, la liquidation des droits s'effectuera de la façon suivante :

## **a. Calcul de l'abattement imputable**

---

### **280**

L'abattement doit être calculé sous déduction du seul montant de l'abattement ou de la fraction d'abattement dont le donataire, l'héritier ou le légataire a effectivement bénéficié lors des donations consenties par la même personne au cours des quinze dernières années.

Dès lors, le montant de l'abattement ou de la fraction de l'abattement qui a été appliqué lors de donations passées depuis plus de quinze ans n'est pas déduit de l'abattement applicable au jour de la nouvelle transmission à titre gratuit.

## **b. Calcul des droits résultant de l'application du tarif**

---

### **290**

Pour l'application du tarif, la part taxable de la nouvelle transmission à titre gratuit devra être soumise :

- en priorité, aux taux des tranches les plus basses pour la fraction correspondant à la part qui a été taxée dans le cadre de donations consenties depuis plus de quinze ans ;
- pour le surplus, en considérant que cette fraction est incluse dans les tranches les plus élevées du barème de l'actif imposable.

En d'autres termes, il convient de suivre la méthode suivante :

- les tranches les plus basses qui n'ont pas servi pour l'imposition des donations passées depuis moins de quinze ans sont utilisées en priorité ;
- les tranches qui ont totalement servi pour l'imposition des donations de moins de quinze ans ne sont pas utilisées ;
- les tranches qui ont été partiellement utilisées dans ce même délai sont reprises pour leur solde ;
- au-delà, le tarif s'applique normalement.

## **c. Calcul des réductions de droits**

---

### **300**

Lors de chaque mutation à titre gratuit, il y a lieu :

- de calculer le maximum de réduction compte tenu de la législation applicable à cette époque et de la situation de famille de l'héritier ou du donataire à la même date ;
- de déduire le montant des réductions effectivement pratiquées lors des donations antérieurement consenties par la même personne au même bénéficiaire, à l'exclusion de celles effectuées au titre de donations passées depuis plus de quinze ans.

La différence représente le montant de la réduction susceptible d'être opérée au titre de la nouvelle transmission à titre gratuit.