

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-50-10-20160411

Date de publication : 11/04/2016

ENR - Mutations à titre gratuit - Successions - Tarifs et liquidation des droits - Détermination de la part nette de chaque ayant droit

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 1 : Détermination de la part nette de chaque ayant droit

Sommaire :

- I. Détermination de la part nette en présence d'un partage pur et simple
 - A. Dépôt de la déclaration de succession postérieur à un partage pur et simple
 - B. Partage pur et simple postérieur au dépôt de la déclaration de succession
- II. Détermination de la part nette en l'absence d'un partage pur et simple
 - A. Règle générale en l'absence de partage pur et simple
 - 1. Détermination de l'actif brut successoral en l'absence de partage pur et simple
 - a. Rapport des donations en avancement d'hoirie
 - b. Conversion en rente viagère de l'usufruit du conjoint survivant
 - c. Conversion des droits viagers
 - 2. Déduction du passif en l'absence de partage pur et simple
 - B. Règle pratique afin d'éviter la répartition du passif

1

Le tarif des droits de mutation à titre gratuit s'applique à la part nette globale recueillie par chaque ayant droit ([code général des impôts \(CGI\), art. 777](#)).

La part nette s'entend après déduction du passif légalement justifié. La liquidation est globale en ce sens que le tarif s'applique à l'ensemble des biens recueillis par chaque ayant droit à quelque titre que ce soit, héritier, légataire ou donataire.

10

La détermination de la part nette est différente selon qu'il existe ou non un partage pur et simple au moment où la déclaration de succession doit être souscrite.

I. Détermination de la part nette en présence d'un partage pur et simple

20

Deux hypothèses sont à envisager :

A. Dépôt de la déclaration de succession postérieur à un partage pur et simple

30

Lorsque le dépôt de la déclaration intervient postérieurement à un partage pur et simple de la succession, la liquidation est effectuée en prenant pour base les attributions du partage. Il s'agit de l'application sur le plan fiscal de l'effet déclaratif attribué au partage par l'[article 883 du code civil](#), en vertu duquel chaque héritier est censé avoir reçu directement du défunt les biens mis dans son lot et n'avoir jamais eu de droit sur les autres biens.

Toutefois, le partage n'est pas pris purement et simplement comme base de la liquidation. On en tient compte pour la détermination des parts taxables mais les biens sont évalués conformément aux règles prévues pour l'assiette des droits de mutation par décès ([BOI-ENR-DMTG-10-40-10-10](#)) et le passif n'est déduit que s'il est déductible au regard des mêmes règles ([BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10](#)).

B. Partage pur et simple postérieur au dépôt de la déclaration de succession

40

Lorsque le partage pur et simple intervient après le dépôt de la déclaration de succession et la liquidation des droits, il y a lieu de rectifier celle-ci en conséquence. Si la nouvelle liquidation entraîne un supplément de droits, une déclaration complémentaire doit être souscrite dans le délai de six mois. Inversement, s'il apparaît que la perception a été excessive, le trop-perçu est restituable sur réclamation présentée dans le délai fixé par l'[article R*. 196-1 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), qui prend cours à compter de la date du partage.

Remarque : Conditions que doit remplir le partage.

L'administration a pris pour règle de ne retenir les attributions du partage comme base de la liquidation des droits de mutation par décès que si le partage est pur et simple, c'est-à-dire s'il ne comporte ni soulte, ni plus-value.

Ne constitue donc pas un partage pur et simple :

- celui qui contient une répartition inégale du passif : il y a alors soulte à la charge de celui qui supporte une fraction de passif supérieure à sa part virile ;

- celui qui attribue à un copartageant des biens sur lesquels il n'avait aucun droit, même si aucune soulte n'est versée pour compenser la différence entre les attributions.

II. Détermination de la part nette en l'absence d'un partage pur et simple

A. Règle générale en l'absence de partage pur et simple

50

En l'absence de partage pur et simple, la part nette de chaque redevable est déterminée en déduisant de sa part brute dans l'actif successoral, fixée d'après les règles de la dévolution légale et, le cas échéant, des dispositions testamentaires ([BOI-ENR-DMTG-10-10-10-10](#)), la part du passif qui lui incombe ainsi que les donations en avancement d'hoirie qu'il a pu recevoir.

Ainsi, les héritiers peuvent dans la déclaration de succession rédigée et déposée par eux-mêmes, sans l'intermédiaire d'un notaire, se référer à un testament olographe enregistré sans être déposé en l'étude d'un notaire pour déterminer la part de chacun dans l'actif net de la succession.

1. Détermination de l'actif brut successoral en l'absence de partage pur et simple

60

L'actif brut successoral s'entend de la masse brute successorale déterminée d'une part, selon les règles exposées aux [BOI-ENR-DMTG-10-10-20-10](#), [BOI-ENR-DMTG-10-10-30](#) et [BOI-ENR-DMTG-10-10-40](#) et d'autre part, pour certaines situations particulières, en fonction des dispositions suivantes :

a. Rapport des donations en avancement d'hoirie

70

En application des règles du droit civil, les donations en avancement d'hoirie doivent être rapportées c'est-à-dire ajoutées à l'actif successoral pour déterminer le montant des parts héréditaires, sauf à être déduites ultérieurement de la part du bénéficiaire de manière à ne pas être taxées deux fois à l'impôt de mutation à titre gratuit ([BOI-ENR-DMTG-10-50-50](#)).

Lorsqu'une donation en avancement d'hoirie excède la part du donataire dans la succession, l'excédent est imputé proportionnellement sur la part des autres héritiers.

Des exemples de liquidation des droits dans ces hypothèses sont exposés au [IV-B § 310 du BOI-ENR-DMTG-10-50-50](#).

80

Au plan fiscal, quel que soit le mode d'évaluation adopté pour le rapport des donations, seul l'actif successoral net est, en toute hypothèse, susceptible d'être taxé dès lors que les donations sont déduites pour le montant pour lequel elles ont été rapportées.

Les conditions du rapport ont, en revanche, une incidence au niveau de la répartition de l'actif successoral entre les héritiers.

Remarque : S'agissant de la liquidation des droits de succession, comme il vient d'être dit, en vertu de la règle non bis in idem, les biens rapportés sont déduits de la part de l'héritier qui a effectué le rapport à concurrence de celui-ci. Pour l'application du tarif, et notamment pour déterminer si l'abattement subsiste en tout ou partie, il est tenu compte de la valeur du bien au jour de la donation.

90**Cas des donations en avancement d'hoirie consenties par des époux communs en biens.**

La donation en avancement d'hoirie consentie par des époux communs en biens est fréquemment accompagnée d'une clause d'imputation sur la succession du prémourant et subsidiairement sur celle du survivant.

Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, cette clause impose au donataire de rapporter la totalité de la donation à la succession du prémourant, quelle que soit la part qu'il y prenne. Si la donation excède sa part, il est en droit de demander au conjoint survivant de lui verser l'excédent, sauf à le rapporter à la succession de ce dernier.

Mais on peut aussi admettre de limiter le rapport à la part prise dans la première succession et rapporter le surplus à la seconde. C'est d'ailleurs en pratique le procédé le plus employé.

Quoi qu'il en soit, l'administration se conforme à l'interprétation donnée par les parties.

Si ces deux procédés donnent le même résultat sur le plan civil, ils entraînent des conséquences différentes sur le plan fiscal. En effet, dans le premier cas, le premier mourant est considéré comme le seul donateur et la perception effectuée sur la donation doit être révisée en conséquence en entraînant, dans la plupart des cas, un supplément de droit en raison du jeu des abattements et réductions et de la progressivité de l'impôt ; par contre, les autres héritiers voient leur part taxable diminuée de l'excédent du rapport ([BOI-ENR-DMTG-10-50-50](#) et pour les droits de donation [BOI-ENR-DMTG-20](#)).

Dans le second cas, la révision de la perception sur la donation entraîne en général un supplément d'impôt plus faible mais les autres héritiers supportent les droits de mutation par décès sur la totalité de leur part.

Lorsque les libéralités excèdent la quotité disponible et que les redevables n'en demandent pas la réduction, l'administration n'a pas le pouvoir de réintégrer l'excédent dans le lot des héritiers réservataires. Elle doit s'en tenir à la liquidation établie par les redevables.

b. Conversion en rente viagère de l'usufruit du conjoint survivant**100**

L'[article 759 du code civil](#) et l'[article 761 du code civil](#), prévoient la possibilité de conversion en rente viagère ou en capital de l'usufruit du conjoint survivant.

110

En application de l'[article 759 du code civil](#), tout usufruit appartenant au conjoint sur les biens du prédécédé, qu'il résulte de la loi, d'un testament ou d'une donation de biens à venir, donne ouverture à une faculté de conversion en rente viagère, à la demande de l'un des héritiers nus–propriétaires ou du conjoint successible lui-même.

La faculté de conversion n'est pas susceptible de renonciation. Les cohéritiers ne peuvent en être privés par la volonté du prédécédé ([code civil, art. 759-1](#)). A défaut d'accord entre les parties, la demande de conversion est soumise au juge. Elle peut être introduite jusqu'au partage définitif. Si le juge fait droit à la demande de conversion, il détermine le montant de la rente, les sûretés que devront fournir les cohéritiers débiteurs, ainsi que le type d'indexation propre à maintenir l'équivalence initiale de la rente à l'usufruit. Toutefois, le juge ne peut ordonner contre la volonté du conjoint la conversion de l'usufruit portant sur le logement qu'il occupe à titre de résidence principale, ainsi que sur le mobilier le garnissant ([code civil, art. 760](#)).

120

En outre, par accord entre les héritiers et le conjoint, il peut être procédé à la conversion de l'usufruit du conjoint en un capital ([code civil, art. 761](#)). La conversion de l'usufruit est comprise dans les opérations de partage. Elle ne produit pas d'effet rétroactif, sauf stipulation contraire des parties ([code civil, art. 762](#)).

130

L'[article 762 du code civil](#) prévoit que les parties peuvent stipuler une rétroactivité de la conversion. Dans l'hypothèse seulement où la rétroactivité est fixée à la date du décès, les droits de mutation par décès doivent être assis sur la valeur de ce capital ou de la rente évaluée par les redevables sous le contrôle de l'administration.

Cette valeur est, bien entendu, déduite de l'actif recueilli en toute propriété par les héritiers. Cette base de liquidation est directement utilisée lorsque la conversion avec effet rétroactif au décès est opérée antérieurement au dépôt de la déclaration de succession. Elle entraîne une révision de la perception lorsqu'elle est postérieure. Cette révision est effectuée au vu d'une déclaration complémentaire à déposer dans le délai de six mois à compter de la conversion ; la différence est, selon le cas, versée par les redevables ou restituée sur réclamation présentée dans le délai fixé par l'[article R*. 196-1 du LPF](#), qui prend cours à compter de la date de la conversion.

140

Les conversions d'usufruit en rente viagère ou en capital faites en application des articles du code civil précités sont taxables au droit fixe des actes innomés.

c. Conversion des droits viagers

150

En application de l'[article 764 du code civil](#), le conjoint survivant qui à l'époque du décès, occupait effectivement à titre d'habitation principale, un logement appartenant aux deux époux ou dépendant totalement de la succession a sur ce logement, jusqu'à son décès, un droit d'habitation et un droit d'usage sur le mobilier, compris dans la succession, le garnissant.

Selon les dispositions de l'[article 765-1 du code civil](#), le conjoint survivant dispose d'un an à partir du décès pour manifester sa volonté de bénéficier de ces droits d'habitation et d'usage.

160

Cela étant, ces droits viagers peuvent être écartés par une manifestation de la volonté contraire du défunt exprimée aux termes d'un acte authentique reçu en la forme solennelle ([code civil, art. 764, al. 1](#)). Si le défunt décide de priver son conjoint de ce droit viager d'habitation et d'usage, sa décision n'affecte pas les droits en usufruit que le conjoint survivant recueille en vertu de la loi ou d'une libéralité sur la succession.

En outre, selon les termes du cinquième alinéa de l'[article 764 du code civil](#), lorsque la situation du conjoint fait que le logement grevé du droit d'habitation n'est plus adapté aux besoins du conjoint survivant, ce dernier ou son représentant peut le louer à usage autre que commercial ou agricole afin de dégager les ressources nécessaires à de nouvelles conditions d'hébergement.

Enfin, le conjoint survivant et les héritiers peuvent, par convention, convertir les droits viagers d'habitation et d'usage en une rente viagère ou en capital en application des dispositions de l'[article 766 du code civil](#).

170

Par ailleurs, lorsque le logement faisait l'objet d'un bail à loyers, le conjoint successible qui, à l'époque du décès, occupait effectivement les lieux à titre d'habitation principale bénéficie du droit d'usage sur le mobilier, compris dans la succession, le garnissant ([code civil, art. 765-2](#)).

180

En application de l'[article 766 du code civil](#), le conjoint successible et les héritiers peuvent, par convention, convertir les droits d'habitation et d'usage en une rente viagère ou en un capital.

A défaut de disposition civile expresse sur la possibilité de conférer un caractère rétroactif à la conversion, la convention de conversion n'a pas d'incidence sur la liquidation des droits de mutation par décès.

190

En revanche, les conversions effectuées en application de l'[article 766 du code civil](#) sont taxables au droit fixe des actes innomés.

2. Déduction du passif en l'absence de partage pur et simple

200

La contribution au paiement des dettes successorales est proportionnelle à la part prise dans l'actif brut à titre d'héritier, de légataire universel ou à titre universel, ou de bénéficiaire du droit de retour légal.

210

En revanche, le légataire particulier n'est pas tenu au paiement des dettes du défunt. Ce principe souffre trois exceptions :

- le défunt peut mettre des dettes à la charge du légataire particulier ;
- le légataire particulier d'un immeuble supporte l'action du créancier hypothécaire sur l'immeuble ;
- si les legs particuliers absorbent tout l'actif, le passif est déduit des legs.

Lorsqu'un héritier ou un légataire universel ou à titre universel est en même temps légataire particulier, il ne contribue pas au paiement des dettes dans la mesure du legs particulier.

B. Règle pratique afin d'éviter la répartition du passif

220

En vue de déterminer la part nette revenant aux ayants droit tenus au paiement proportionnellement à leur émoluments (héritiers, légataires universels ou à titre universel), le montant total des dettes est déduit de l'actif brut successoral. Les parts nettes sont alors calculées sur le résultat ainsi obtenu.

En présence de légataires particuliers, non tenus au paiement des dettes, les dettes et les legs particuliers sont déduits de l'actif brut successoral. Les parts nettes des héritiers légataires universels ou à titre universel sont alors calculées sur cette différence.

Cette manière de procéder évite d'effectuer la répartition du passif.