

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-20-30-10-30/10/2014

Date de publication : 30/10/2014

Date de fin de publication : 06/04/2021

ENR - Mutations à titre gratuit - Donations - Assiette des droits

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles

Titre 2 : Donations

Chapitre 3 : Assiette, liquidation, paiement des droits et obligations des redevables

Section 1 : Assiette des droits

Sommaire :

I. Valeur imposable

A. Meubles

1. Meubles corporels
2. Meubles incorporels

B. Immeubles

C. Usufruit et nue-propriété

D. Biens ou droits composant un trust

II. Déductibilité de certaines dettes

A. Dettes pouvant être prises en compte pour la liquidation des droits de donation

1. Nature de la dette
2. Identité du créancier
 - a. Dettes d'exploitation
 - b. Autres dettes

3. Montant de la dette

B. Modalités de prise en compte des dettes déductibles

1. Mention dans l'acte de donation
2. Notification au créancier

C. Contrôle de l'effectivité des dettes et de leur paiement par le donataire

D. Conséquences sur d'autres impôts

1. Taxe de publicité foncière
2. Plus-values de cession ultérieure des biens transmis avec prise en charge de dettes satisfaisant aux conditions prévues par l'article 776 bis du CGI
 - a. Plus-value des particuliers

1° Cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisées par des particuliers

2° Cessions à titre onéreux de biens immobiliers ou de droits relatifs à ces biens

b. Plus-value professionnelle

III. Conventions de transmission du patrimoine prévues par l'article 1078-1 du code civil (C. civ.), l'article 1078-2 du code civil, l'article 1078-3 du code civil et l'article 1078-7 du code civil

IV. Charges admises en déduction pour la liquidation des droits de donation : frais de reconstitution des titres de propriété d'immeubles ou de droits immobiliers engagés pour permettre de constater le droit de propriété du donateur

I. Valeur imposable

1

Les règles d'évaluation des biens étudiées en matière de succession sont, en principe, applicables aux donations ([BOI-ENR-DMTG-10-40-10](#)).

Seules les dispositions propres aux donations sont indiquées ci-après.

A. Meubles

10

De même que pour les mutations par décès, la valeur des meubles est, en principe, déterminée par la déclaration détaillée et estimative des parties ([code général des impôts \[CGI\], art. 758](#)). L'évaluation article par article doit être donnée dans l'acte. Mais, comme pour les déclarations de succession, les parties ont la faculté de fournir l'énumération et l'évaluation des meubles dans un état descriptif et estimatif annexé à l'acte de donation. Lorsqu'il est rédigé sous seing privé, cet état est exempté de la formalité de l'enregistrement.

1. Meubles corporels

20

En cas de vente publique postérieure de moins de deux ans à l'acte de donation, le prix net de la vente se substitue à l'évaluation estimative des parties ([CGI, art. 776](#) et [CGI, art. 764, I-1°](#)).

30

À défaut de vente publique, les bijoux, pierreries et objets d'art ou de collection doivent faire l'objet d'une déclaration estimative qui ne peut être inférieure à 60 % de l'évaluation faite dans les contrats ou conventions d'assurances contre le vol ou l'incendie en cours à la date de la donation et conclus par le donateur, son conjoint ou ses auteurs depuis moins de dix ans ([CGI, art. 776, II-al. 1](#)).

S'il existe plusieurs polices susceptibles d'être retenues pour l'application du forfait, celui-ci est calculé sur la moyenne des évaluations figurant dans ces polices ([CGI, art. 776, II-al. 2](#)).

Les parties ont l'obligation de faire connaître dans l'acte de donation si les bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection compris dans la transmission étaient garantis par un contrat d'assurances contre le vol ou l'incendie en cours au jour de l'acte et, dans l'affirmative, d'indiquer la date du contrat, le nom ou la raison sociale et le domicile de l'assureur, ainsi que le montant des risques ([CGI, art. 798](#)).

40

Les modes d'évaluation décrits au **I-A-1 § 20 à 30** ne sont pas irréfutables ; la preuve contraire peut être rapportée tant par l'administration que par les parties.

50

Mais, en matière de donation, les inventaires et autres actes estimatifs ne peuvent pas constituer une base légale d'évaluation. De même, le forfait de 5 % prévu pour les meubles meublants transmis par décès n'est pas applicable. Les dispositions des 2° et 3° du I de l'[article 764 du CGI](#), prévues en matière de successions, ne sont en effet pas étendues aux donations.

2. Meubles incorporels

60

L'[article 759 du CGI](#) prévoit que pour les valeurs mobilières admises à une cote officielle [l'article dans sa version actuelle mentionne « aux négociations sur un marché réglementé » et non plus « à la cote officielle »], le capital servant de base à la liquidation et au paiement des droits de mutation à titre gratuit est déterminé par le cours moyen de la bourse au jour de la transmission.

Pour l'application de cet article, le cours moyen de la bourse est constitué par la moyenne du cours le plus haut et du cours le plus bas de la séance au jour de la transmission à titre gratuit ou, à défaut, par le seul cours mentionné s'il n'y a eu qu'un cours. Cela étant, à titre de règle pratique, il est désormais admis que soit retenu pour la liquidation des droits de donation le dernier cours connu du titre en bourse, c'est-à-dire le cours de clôture de la veille du jour du fait générateur de l'impôt ([RM Idrac n° 25064, JO AN du 12 juillet 1999, p. 4279](#)).

70

Concernant l'évaluation des actions de sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) et des parts de fonds communs de placement (FCP) affectées par « l'affaire Madoff », il convient de se reporter au [rescrit n° 2009/37](#), repris au [II-B § 310 du BOI-PAT-ISF-30-50-20](#).

B. Immeubles

80

Les droits de mutation à titre gratuit sont liquidés sur la valeur vénale réelle de ces biens déterminée d'après la déclaration détaillée et estimative des parties ([BOI-ENR-DMTG-10-40-10-30](#)).

Toutefois, si dans les deux années qui ont précédé ou suivi l'acte de donation, les immeubles transmis ont fait l'objet d'une adjudication, soit par autorité de justice, soit volontaire, avec admission

des étrangers, les droits exigibles ne peuvent être calculés sur une somme inférieure au prix d'adjudication, en y ajoutant toutes les charges en capital, à moins qu'il ne soit justifié que la consistance des immeubles a subi, dans l'intervalle, des transformations susceptibles d'en modifier la valeur ([CGI, art. 761](#)).

L'abattement de 20 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble constituant la résidence principale ne trouve pas à s'appliquer aux droits de mutation à titre gratuit entre vifs.

90

La valeur vénale d'un immeuble transmis à titre gratuit s'apprécie compte tenu notamment de son état d'occupation au moment de la transmission.

Pour les donations, il n'est plus tenu compte que de l'éventuelle occupation de l'immeuble par un locataire.

Un arrêt du 12 mai 2004 ([Cass. Com., 12 mai 2004, n° 01-13697](#)) a précisé que, sous l'empire des textes antérieurs à l'entrée en vigueur des dispositions de l'[article 17 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999](#), l'occupation d'un bien, fût-ce par l'usufruitier, devait être retenue comme un élément affectant la valeur de l'immeuble faisant l'objet d'une donation.

Les nouvelles dispositions, adoptées postérieurement à la donation de l'espèce (réalisée par un acte en date du 11 juin 1990), et codifiées notamment à l'[article 761 du CGI](#), conduisent désormais à évaluer comme libre de toute occupation le bien dont le propriétaire a l'usage à la date de la donation.

La valeur vénale d'un immeuble transmis à titre gratuit s'apprécie sans tenir compte de l'éventuelle indivision née de la transmission.

Par un arrêt du 28 janvier 2003 ([Cass. Com., 28 janvier 2003, n° 01-12373](#)), la Cour de cassation a considéré que pour l'assiette des droits de mutation à titre gratuit, l'évaluation de la nue-propriété indivise d'un immeuble dont les parents ont fait donation-partage à leurs deux enfants est effectuée par application du barème de l'article 762 ancien du CGI, actuellement [article 669 du CGI](#), à la valeur en toute propriété du bien.

Pour l'appréciation de cette dernière, le caractère indivis de la pleine propriété existant préalablement à la mutation à titre gratuit doit être pris en compte par le choix de termes de comparaison afférents à des biens eux-mêmes indivis (cessions récentes de biens communs à des époux, par exemple).

En revanche, la situation indivise des donataires résultant de l'acte de donation est sans incidence sur la valeur vénale de la nue-propriété transmise.

Dès lors, en procédant à l'évaluation au moyen de termes de comparaison portant sur des biens indivis puis en appliquant à la valeur en toute propriété le barème qui permet de fixer les valeurs respectives de l'usufruit et de la nue-propriété, l'administration a correctement apprécié les caractéristiques du bien à évaluer.

C. Usufruit et nue-propriété

100

Comme pour les successions, l'usufruit et la nue-propriété transmis par voie de donation sont évalués forfaitairement à une fraction de la pleine propriété déterminée en fonction du barème figurant à l'[article 669 du CGI](#) (BOI-ENR-DMTG-10-40-10-50).

110

Lors de la donation avec réserve d'usufruit au profit du donateur d'un appartement loué, ce dernier fait d'abord l'objet d'une évaluation qui tient compte de son état d'occupation.

La valeur de la nue-propriété est ensuite déterminée en fonction de l'âge de l'usufruitier, conformément au barème figurant à l'[article 669 du CGI](#) appliqué à la valeur en pleine propriété du bien loué. Ces principes s'appliquent également lorsque la nue propriété est transmise au locataire occupant (RM Zimmermann n° 45807, JO AN du 30 novembre 2004, p. 9425).

Par ailleurs, il résulte des termes de l'article 762 ancien du CGI [actuellement I de l'[article 669 du CGI](#)] que la détermination forfaitaire, par une quotité de la propriété entière, des valeurs respectives de la nue-propriété et de l'usufruit exclut la possibilité d'appliquer un abattement supplémentaire résultant du seul démembrement de propriété (C. Cass., 24 juin 1997, n° 95-14144).

D. Biens ou droits composant un trust

120

L'[article 792-0 bis du CGI](#) définit le trust comme l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un État autre que la France par une personne qui a la qualité de constituant, par acte entre vifs ou à cause de mort, en vue d'y placer des biens ou droits, sous le contrôle d'un administrateur, dans l'intérêt d'un ou plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé.

On entend par constituant du trust soit la personne physique qui l'a constitué, soit, lorsqu'il a été constitué par une personne physique agissant à titre professionnel ou par une personne morale, la personne physique qui y a placé des biens et droits.

La transmission par donation de biens ou droits placés dans un trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés est, pour la valeur vénale nette des biens, droits ou produits concernés à la date de la transmission, soumise aux droits de mutation à titre gratuit en fonction du lien de parenté existant entre le constituant et le bénéficiaire.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-ENR-DMTG-30](#).

II. Déductibilité de certaines dettes

130

Les dettes contractées par le donateur pour l'acquisition ou dans l'intérêt des biens objets de la donation, qui sont mises à la charge du donataire dans l'acte de donation et dont la prise en charge par le donataire est notifiée au créancier sont, sous certaines conditions, déductibles de l'assiette des droits de donation ([CGI, art. 776 bis](#)).

A. Dettes pouvant être prises en compte pour la liquidation des droits de donation

1. Nature de la dette

140

Pour être éligibles au dispositif, les dettes doivent s'analyser en une obligation de payer et non une obligation de faire. Ainsi, les dettes qui consistent en l'obligation de faire et n'impliquent aucun déboursement de sommes pour opérer l'extinction de l'obligation ne peuvent être prises en compte pour la liquidation des droits de donation.

150

Par ailleurs, la dette doit être certaine au jour de la donation, ce qui implique qu'elle soit antérieure à celle-ci. Dès lors, les dettes sous condition suspensive et les dettes litigieuses sont exclues du bénéfice du régime. Toutefois, si la dette devenait certaine, à raison d'un événement postérieur à l'acte de donation, la prise en compte de ce passif pourra s'effectuer par voie de réclamation dans les conditions prévues à l'[article R*. 196-1 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#).

160

En outre, la dette doit résulter d'un contrat. A ce titre, ne peuvent pas être déduits les droits de succession encore dus par le donateur sur les biens qu'il transmet dans la mesure où, dans ce cas, la dette du donateur ne résulte pas d'un contrat.

170

Enfin, pour être déductible, la dette doit avoir été contractée par le donateur pour l'acquisition ou dans l'intérêt des biens objets de la donation. Il est donc indispensable qu'il y ait un lien entre la dette transférée et le bien transmis. Ainsi, sont notamment déductibles les crédits contractés par le donateur pour l'acquisition des biens transmis ou pour procéder à des améliorations ou des travaux, ainsi que les dettes contractées pour l'exploitation de l'activité exercée au moyen des biens donnés.

2. Identité du créancier

a. Dettes d'exploitation

180

L'[article 776 bis du CGI](#) précise que lorsque la donation porte sur la totalité ou une quote-part indivise des biens meubles et immeubles corporels et incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, ne peuvent être déduites les dettes contractées auprès du cercle familial.

Pour l'application de cette disposition, le cercle familial comprend le donataire et son conjoint, ainsi que le conjoint du donateur, ses descendants, ses parents et autres ascendants, ses frères et sœurs, ses oncles et tantes, et les frères et sœurs de ses autres ascendants, ses beaux-parents et les autres ascendants de son conjoint.

b. Autres dettes

190

Lorsque la donation porte sur des biens autres qu'une entreprise individuelle, la dette est déductible uniquement si le créancier est l'une des personnes mentionnées au titre premier du livre V du code monétaire et financier ([CoMoFi, art. L. 511-1 et suiv.](#)), c'est-à-dire un établissement de crédit. En conséquence, les dettes contractées auprès des personnes physiques, en particulier auprès du cercle familial, ne sont pas déductibles.

3. Montant de la dette

200

L'attention est appelée sur les conséquences du montant de la dette sur la qualification de l'opération.

A cet égard, les précisions relatives à l'appréciation du caractère de la convention avec charges ([BOI-ENR-DMTG-20-10-10 au I-A-1-a § 30](#)) sont applicables.

Il en résulte que le montant de la dette prise en charge doit demeurer d'une valeur inférieure à la valeur du bien donné.

Dans ce cas, en effet, la stipulation de la prise en charge par le donataire de la dette du donateur ne change pas le caractère de la convention, qui reste une libéralité pour le tout, à moins, bien entendu, que les parties n'indiquent clairement leur volonté de dissocier les dispositions à titre onéreux ou à titre gratuit de l'acte.

En revanche, lorsque la dette prise en charge est égale à la valeur vénale du bien donné, le droit commun s'applique et la mutation s'analyse pour le tout en une mutation à titre onéreux.

Par ailleurs, dans l'hypothèse d'une donation portant sur une quote-part indivise d'un bien ou sur des droits démembrés avec présence d'un passif affecté à l'ensemble du bien, il convient de répartir le passif et de ne déduire que la fraction correspondant à la fraction transmise du bien. A cet égard, il est précisé que dans l'hypothèse d'une donation portant sur des droits démembrés, la répartition du passif s'effectue en fonction des dispositions de l'[article 669 du CGI](#) fixant les valeurs respectives de l'usufruit et de la nue-propriété en fonction de l'âge de l'usufruitier.

De la même manière, dans l'hypothèse d'une entreprise dont les dettes ne peuvent être affectées au financement d'un bien déterminé (cas d'une entreprise individuelle) mais dont seulement une partie des biens fait l'objet d'une donation (cas d'une donation d'une branche complète d'activité), il convient

de procéder à la répartition de ce passif au prorata de la valeur des biens transmis.

Exemple : Donation d'une branche d'activité d'une entreprise, en présence d'un passif non affectable précisément (ex : découvert bancaire).

Dans ce cas, il y a lieu de retenir pour la donation un prorata de ce passif [valeur de l'entreprise = X ; valeur de la branche d'activité = Y ; passif = Z ; la valeur du passif à retenir est $Z \times Y / X$].

Remarque : Dans le cas d'une donation d'une entreprise individuelle bénéficiant des dispositions de l'article 787 C du CGI , à savoir une exonération à concurrence de 75 % de la valeur, il y a lieu de valoriser l'entreprise en tenant compte des dispositions de l'article 776 bis du CGI, puis d'appliquer sur la valeur nette ainsi déterminée l'exonération à concurrence des trois quarts.

B. Modalités de prise en compte des dettes déductibles

210

Pour que la dette puisse être déduite pour la liquidation des droits de donation, son transfert au donataire doit répondre à un certain formalisme. En effet, ce transfert doit être mentionné dans l'acte de donation et la prise en charge de la dette par le donataire doit être notifiée au créancier.

1. Mention dans l'acte de donation

220

Les dettes ne sont susceptibles d'être déductibles que si elles sont mises à la charge du donataire dans l'acte de donation. Il est précisé qu'en cas de donation-partage, la dette afférente au bien transmis à l'un des donataires sera prise en compte uniquement pour la liquidation des droits de ce dernier.

L'acte de donation doit donc détailler les dettes transmises avec mention de l'identité du créancier. Cette mention est opposable au donataire et au donateur, parties à l'acte de donation.

2. Notification au créancier

230

La prise en charge de la dette par le donataire doit être notifiée au créancier. Il est précisé que la procédure de notification n'implique pas l'accord ou l'acceptation du créancier. De même, il n'est pas nécessaire que l'opération soit accompagnée d'une délégation parfaite avec décharge de la dette du donateur vis-à-vis du créancier.

En tout état de cause, cette procédure n'impose pas le recours aux services d'un officier ministériel. La preuve de cette notification peut être apportée par tous moyens.

C. Contrôle de l'effectivité des dettes et de leur paiement par le donataire

240

Sur demande de l'administration fiscale, le donataire doit prouver qu'il a supporté le paiement effectif de la dette. Il s'agit pour l'administration de s'assurer du respect des stipulations de l'acte de donation.

Cela étant, il n'est pas nécessaire que le donataire ait payé personnellement, pour autant qu'il supporte effectivement dans son patrimoine la charge de la dette.

Ainsi, il lui est loisible de prouver qu'il s'est acquitté de la dette par compensation ou par novation.

Bien entendu, la preuve de l'effectivité de ces opérations, qui incombe au donataire, doit être apportée par tous moyens compatibles avec les règles de la procédure écrite.

Il est précisé que, par mesure de tempérament, dans l'hypothèse où seule une partie de la dette aura été payée par le donataire, la remise en cause du régime de faveur s'effectuera à concurrence de la fraction de la dette n'ayant pas fait l'objet d'un paiement par le donataire.

Par ailleurs, si la dette est apurée par un jugement de liquidation judiciaire du donataire, la disparition de la dette rend la condition de l'effectivité du paiement sans objet. De même, l'apurement de la dette en raison du dénouement d'un contrat d'assurance-décès souscrit par le donataire rend la condition de l'effectivité du paiement sans objet.

250

La demande de justification ne peut être effectuée par l'administration au-delà de l'expiration d'un délai de trois ans suivant la date d'échéance de la dette, telle que mentionnée dans l'acte de donation. A ce titre, il est précisé que s'il y a eu allongement de la période de remboursement, le délai de trois ans court à compter de l'échéance du nouveau terme. Dès lors, cette condition tenant au délai de prescription implique que les parties précisent dans l'acte de donation une échéance pour le remboursement de la dette.

260

Enfin, l'[article L. 21 A du LPF](#) prévoit que l'administration peut demander au donataire des justifications relatives aux dettes mises à sa charge dans l'acte de donation. En l'absence de réponse ou si les justifications produites sont estimées insuffisantes, l'administration fiscale peut rectifier l'acte de donation en se conformant à la procédure de rectification contradictoire prévue par l'[article L. 55 du LPF](#).

D. Conséquences sur d'autres impôts

1. Taxe de publicité foncière

270

La donation d'un immeuble ou d'un droit réel immobilier avec prise en charge de la dette satisfaisant aux conditions prévues par l'[article 776 bis du CGI](#) donne lieu, lors de sa publication au fichier immobilier, à la perception de la taxe de publicité foncière prévue par l'[article 791 du CGI](#).

Cette taxe reste assise sur la valeur vénale de l'immeuble, sans distraction de la dette.

2. Plus-values de cession ultérieure des biens transmis avec prise en charge de dettes satisfaisant aux conditions prévues par l'article 776 bis du CGI

a. Plus-value des particuliers

1° Cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisées par des particuliers

280

Pour l'application des dispositions du 1 de l'[article 150-0 D du CGI](#), lorsque les valeurs mobilières et les droits sociaux cédés ont été acquis par le contribuable par voie de donation (donation simple ou donation-partage) avec prise en charge de dettes satisfaisant aux conditions prévues à l'[article 776 bis du CGI](#), le gain de cession est déterminé en retenant, comme deuxième terme de la différence, la valeur des biens transmis retenue pour la détermination des droits de donation, avant déduction du montant des dettes.

Il s'agit en pratique de la valeur vénale des titres donnés appréciée au jour de la donation.

La circonstance que les dettes soient déductibles de l'assiette des droits de donation est donc sans incidence sur la valeur d'acquisition à retenir pour la détermination du gain de cession.

2° Cessions à titre onéreux de biens immobiliers ou de droits relatifs à ces biens

290

Pour l'application des dispositions du I de l'[article 150 VB du CGI](#), lorsque les biens immobiliers ou les droits relatifs à ces biens qui sont cédés ont été acquis par le contribuable par voie de donation (donation simple ou donation-partage) avec prise en charge de dettes satisfaisant aux conditions prévues à l'[article 776 bis du CGI](#), le gain de cession est déterminé en retenant, comme deuxième terme de la différence, la valeur des biens transmis retenue pour la détermination des droits de donation, avant déduction du montant des dettes.

Il s'agit en pratique de la valeur vénale des biens donnés appréciée au jour de la donation.

La circonstance que les dettes soient déductibles de l'assiette des droits de donation est donc sans incidence sur la valeur d'acquisition à retenir pour la détermination du gain de cession.

b. Plus-value professionnelle

300

Lorsque les biens transmis à titre gratuit, avec prise en charge d'une dette satisfaisant aux conditions prévues par l'[article 776 bis du CGI](#), constituent un élément de l'actif professionnel du donataire imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou

des bénéfices non commerciaux, l'imposition de la plus-value de cession ultérieure de ces biens est déterminée selon les règles de droit commun applicables en matière de plus-values professionnelles, en tenant compte, le cas échéant, de l'application de l'article 41 du CGI lorsque la donation de l'entreprise individuelle bénéficie de ce dispositif.

La dette prise en charge reste sans incidence sur le montant de la plus-value imposable constatée lors de la cession ultérieure de ce bien.

III. Conventions de transmission du patrimoine prévues par l'article 1078-1 du code civil (C. civ.), l'article 1078-2 du code civil, l'article 1078-3 du code civil et l'article 1078-7 du code civil

310

Pour l'incidence fiscale de l'incorporation dans une donation-partage des donations antérieures, il convient de se reporter au I-E-4 § 240 et suivants du BOI-ENR-DMTG-20-20-10.

IV. Charges admises en déduction pour la liquidation des droits de donation : frais de reconstitution des titres de propriété d'immeubles ou de droits immobiliers engagés pour permettre de constater le droit de propriété du donateur

320

L'article 776 quater du CGI tel qu'il résulte de l'article 6 de la loi n° 2014-891 du 8 août 2014 de finances rectificative pour 2014 prévoit la possibilité, en cas de donation entre vifs, de déduire de la valeur déclarée des biens transmis et dans la limite de cette valeur, les frais de reconstitution des titres de propriété d'immeubles ou de droits immobiliers engagés dans les vingt-quatre mois précédant la donation desdits biens pour permettre de constater le droit de propriété du donateur et mis à la charge de ce dernier par le notaire.

Cette déduction est admise sous réserve que les frais concernés soient justifiés et que les attestations notariées, mentionnées au 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière, relatives à ces biens, aient été publiées dans les six mois précédant l'acte de donation.

Cette disposition s'applique aux frais engagés à compter du 1^{er} janvier 2014.

330

Les frais doivent être mis à la charge du donateur par le notaire, c'est-à-dire supportés réellement et directement par le donateur lui-même. Ainsi, les dépenses de reconstitution de titres de propriété qui sont, le cas échéant, prises en charge par une autre personne que le donateur, ou par une entité

tierce (ex : le groupement d'intérêt public pour la reconstitution des titres de propriété en Corse, ou GIRTEC) ne sont pas admises en déduction de la valeur du bien transmis.

Seuls sont admis en déduction les frais engagés dans les vingt-quatre mois précédant la donation, c'est-à-dire les dépenses engagées au cours de cette période et qui ont fait naître à la charge du donateur des dettes certaines dans leur principe et dans leur montant.

La déduction des frais de reconstitution des titres de propriété n'est admise que sur justificatifs : elle est donc subordonnée à la production, au moment de la donation, de documents (factures, état de frais établi par le notaire, etc.) attestant de la nature et du montant des dépenses engagées et/ou payées au jour de cette donation.

La date d'engagement des frais peut être distincte de la date d'exigibilité ou de paiement de ces frais. Pour être admise en déduction de la valeur du bien transmis, la dette correspondant à des frais engagés dans les délais susmentionnés mais non encore acquittés au jour de la donation, doit répondre aux conditions de déductibilité des dettes prévues au [II-A-1 § 140 à 160](#).

Lorsque le paiement intervient postérieurement à l'acte de donation, le bénéfice de la déduction des frais demeure subordonné à la justification, sur demande de l'administration, de la réalité de ce paiement par le donateur. Ce dernier doit prouver qu'il a supporté le paiement effectif des frais engagés et mis à sa charge par le notaire. Le contrôle de l'effectivité des frais et de leur paiement par le donateur s'effectue, mutatis mutandis, selon les mêmes modalités que le contrôle des dettes supportées par le bénéficiaire d'une donation et précisées au [II-C § 240](#).

340

La déduction est subordonnée à la condition que les attestations notariées, mentionnées au 3° de l'[article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière](#), relatives à ces biens, soient publiées dans les six mois précédant l'acte de donation.

Pour plus de précisions sur la date de publication et les mentions obligatoires des attestations notariées, il convient de se reporter au [I-C-4 § 142 à 144 du BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10](#).

Les attestations notariées publiées doivent permettre d'établir avec certitude la propriété du donateur sur le bien transmis.

Lorsque le donateur établit son droit de propriété par la prescription acquisitive ([C. civ., art. 2258](#)), l'acte de notoriété établi par le notaire pour constater l'usucapion publié conformément aux dispositions du e du 4° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière tient lieu d'attestation notariée au sens de l'[article 776 quater du CGI](#).

Il en est de même de l'acte de partage publié conformément aux dispositions du dernier alinéa de l'[article 29 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière](#).

L'inscription du droit de propriété du donateur au livre foncier des départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle, ou au livre foncier de Mayotte vaut, dans ces départements, publication des attestations notariées mentionnées au 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière au sens de l'article 776 quater du CGI.

350

Sur la nature des frais admis en déduction de la valeur du bien transmis par donation, il convient de se reporter au [I-C-4 § 147 du BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10](#).

Les frais de reconstitution des titres de propriété admis en déduction le sont pour leur montant réel dans la limite de la valeur déclarée des immeubles ou droits immobiliers concernés ou, le cas échéant dans la limite de la valeur déclarée des biens nette des exonérations partielles auxquelles la donation ouvre droit.

Les frais de reconstitution admis en déduction de l'actif successoral dans les conditions prévues à l'[article 775 sexies du CGI](#) ([BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10](#) au [I-C-4 § 142 à 147](#)) relatifs à la constatation du droit du défunt, ne peuvent être admis en déduction de la valeur d'une donation postérieure.

360

Les conséquences de la déduction des frais de reconstitution des titres de propriété de la valeur déclarée du bien transmis par donation prévue à l'[article 776 quater du CGI](#) au regard d'autres impôts sont les mêmes que celles décrites au [II-D § 270 à 300](#).