

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DG-50-10-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

ENR - Dispositions générales - Moyens de paiement immédiat des droits

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Dispositions générales

Titre 5 : Paiement des droits

Chapitre 1 : Paiement immédiat

Section 3 : Moyens de paiement

Sommaire :

- I. Moyens de paiement ordinaires (cf. série Recouvrement)
- II. Moyens de paiement spécifiques aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière
 - A. Dations en paiement (cf. série Sécurité juridique BOI-SJ-AGR-50-20)
 - B. Créances sur l'Etat des français rapatriés d'Outre-mer
 - 1. Règles générales concernant l'admission de certaines créances sur l'Etat en règlement d'impôt
 - 2. Champ d'application du régime d'admission des créances en règlement des droits de mutation par décès
 - a. Principe
 - b. Montant de la créance transmise par décès sur laquelle les droits de mutation y afférents peuvent être imputés
 - c. Nature des droits susceptibles d'être payés au moyen de la créance
 - 3. Modalités de liquidation des droits de succession
 - a. La succession ne comprend qu'un seul certificat d'indemnisation
 - 1° Cas général
 - 2° Cas particulier
 - b. La succession comprend plusieurs certificats d'indemnisation
 - c. Solutions diverses
 - 1° Evaluation des meubles meublants par application du forfait de 5 % calculé sur les éléments composant l'actif héréditaire brut : Modalités de calcul des droits afférents à la créance
 - 2° Prise en considération de donations antérieures

I. Moyens de paiement ordinaires (cf. série Recouvrement)

II. Moyens de paiement spécifiques aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière

A. Dations en paiement (cf. série Sécurité juridique [BOI-SJ-AGR-50-20](#))

B. Créances sur l'Etat des français rapatriés d'Outre-mer

1

Aux termes de l'article 1716 A du code général des impôts (CGI), les droits dus par les ayants droit, sur la créance du défunt, née de l'indemnisation des rapatriés d'Outre-Mer, peuvent être imputés sur le montant de celle-ci.

1. Règles générales concernant l'admission de certaines créances sur l'Etat en règlement d'impôt

10

Certaines créances sur l'État sont admises en paiement des droits de mutation par décès selon des modalités strictement définies par la loi. Tel est le cas des titres ou certificats d'indemnisation représentatifs de la créance sur l'Etat des Français rapatriés d'Outre-Mer.

Deux interventions du législateur doivent être signalées dans ce domaine.

La loi n° 78-1 du 2 janvier 1978, complétée par le décret d'application n° 78-231 du 2 mars 1978, a institué, au bénéfice des Français rapatriés d'Outre-Mer, dépossédés de leurs biens, un complément à l'indemnisation accordée par la loi n° 70-632 du 15 juillet 1970 relative à une contribution nationale à l'indemnisation des Français dépossédés de biens situés dans un territoire antérieurement placé sous la souveraineté, le protectorat ou la tutelle de la France.

En règlement de ce complément d'indemnisation, les intéressés ont reçu, en règle générale, un titre d'indemnisation nominatif, inaliénable et incessible. Seuls, en effet, les compléments d'indemnisation d'un faible montant étaient réglés au comptant dès leur liquidation.

Les titres d'indemnisation, remboursables en dix ans à compter de 1982, ont été amortis au plus tard le 31 décembre 1991.

20

Les conditions d'attribution d'un nouveau complément aux droits à indemnisation ont été ultérieurement fixées par la loi n° 87-549 du 16 juillet 1987 relative au règlement de l'indemnisation des rapatriés, modifiée par l'article 31 de la loi de finances rectificative pour 1987, n° 87-1061 du 30 décembre 1987 et les I, II et III de l'article 80 de la loi n° 93-121 du 27 janvier 1993.

A l'exception des droits attribués aux personnes qui étaient âgées d'au moins 89 ans au 1^{er} janvier 1988, réglés dès liquidation par un versement unique, ainsi que l'allocation servie aux anciens harkis, moghaznis et supplétifs, ces droits sont matérialisés par des certificats d'indemnisation. Ces certificats n'ont pas la qualité de valeurs mobilières mais sont représentatifs de la créance des rapatriés sur l'Etat : ils sont nominatifs, incessibles, non productifs d'intérêt et payables par annuités.

L'amortissement des certificats d'indemnisation s'est effectué sur une période de neuf ans, de 1989 à 1997, le terme d'amortissement de chaque certificat variant suivant l'âge du bénéficiaire, sa qualité (attributaire direct ou ayant droit) et le montant des droits.

30

Sous les deux régimes successifs d'indemnisation, en cas de décès du bénéficiaire avant l'amortissement complet de sa créance, celle-ci est transmissible aux héritiers dans la limite de leurs droits dans la succession.

Aux termes du [troisième alinéa de l'article 6 de la loi 87-549 du 16 juillet 1987](#), «les droits de mutation par décès exigibles sur la créance revenant à chaque ayant droit peuvent être acquittés par imputation sur cette créance».

S'agissant des titres d'indemnisation, représentatifs de créances complètement échues, ces dispositions ne trouvent plus à s'appliquer.

Toutefois, des titres d'indemnisation affectés au paiement de droits peuvent encore parvenir dans les services comptables auxquels ils auraient été adressés lors de l'enregistrement de la succession. En pratique, cette-situation concerne un nombre limité de dossiers.

Il est fait observer qu'une demande de paiement par option est de nature à interrompre la prescription quadriennale encourue par ces créances ([loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968, art. 2](#)).

2. Champ d'application du régime d'admission des créances en règlement des droits de mutation par décès

a. Principe

40

Quels que soient les motifs de l'attribution d'un certificat d'indemnisation, les droits de mutation par décès exigibles sur la créance revenant à chaque ayant droit peuvent être acquittés par imputation sur cette créance, que la dévolution successorale s'effectue en ligne directe, en ligne collatérale ou entre étrangers.

Il ne s'agit donc pas d'un moyen de paiement permettant de régler les droits de succession mais uniquement ceux afférents au titre lui-même.

b. Montant de la créance transmise par décès sur laquelle les droits de mutation y afférents peuvent être imputés

50

La créance sur laquelle les droits de mutation y afférents peuvent être imputés est égale au montant global des annuités venant à échéance postérieurement au décès.

La ou les annuités échues au décès et non réglées doivent être comprises dans le surplus de l'actif successoral taxable.

c. Nature des droits susceptibles d'être payés au moyen de la créance

60

Les droits de mutation par décès payables au moyen de la créance visés au [troisième alinéa de l'article 6 de la loi n° 87-549 du 16 juillet 1987](#) sont ceux exigibles sur la créance elle-même dont le montant a été déterminé dans les conditions prévues ci-dessus.

3. Modalités de liquidation des droits de succession

70

L'application de l'[article 6 de la loi 87-549 du 16 juillet 1987](#) nécessite, pour chaque ayant droit ayant exercé l'option pour le paiement des droits de mutation au moyen des certificats d'indemnisation, l'accomplissement de diverses opérations destinées à déterminer les droits de mutation par décès exigibles sur la part de créance lui revenant.

Le montant des créances qui doivent servir de base à ces calculs s'entend de celui indiqué par le notaire ou les intéressés dans la déclaration de succession, sauf au comptable de la DGFIP compétent à formuler des observations.

a. La succession ne comprend qu'un seul certificat d'indemnisation

1° Cas général

80

Une double liquidation est nécessaire pour chaque ayant droit, l'une incluant et l'autre ne comprenant pas la fraction de la créance lui revenant.

Ces opérations sont consignées par le comptable de la DGFIP sur l' [imprimé n° 2707](#) «Liquidation des parts et calcul des droits» :

- première liquidation : les droits de succession sont calculés sur la masse constituée par les biens et valeurs taxables, y compris la fraction de l'indemnité comprise dans la part nette attribuée à chaque ayant droit ;
- deuxième liquidation : les droits de succession sont calculés sur la part déterminée comme ci-dessus, abstraction faite du montant de l'indemnité.

La différence constatée entre les deux liquidations représente les droits de mutation afférents à la part de l'indemnité et imputables sur elle.

Il en est ainsi bien entendu même lorsque la deuxième liquidation n'a abouti à aucune taxation. Les droits de mutation résultant de la première liquidation sont alors réputés affectés en totalité à la part de la créance.

2° Cas particulier

90

Les comptables de la DGFIP peuvent, bien entendu, s'abstenir de procéder à une double liquidation des droits lorsque, la succession étant taxée à un taux unique, il leur apparaît d'emblée que l'application directe de ce taux au montant de l'indemnité revenant à chaque ayant droit aboutit au même résultat.

Il convient cependant d'utiliser ce procédé avec discernement, ce mode de calcul devant être rigoureusement exclu lorsque, dans ces mêmes hypothèses, une liquidation faisant abstraction du montant de l'indemnité aboutirait à une base de taxation négative.

b. La succession comprend plusieurs certificats d'indemnisation

100

Dans cette situation, la succession comprend une créance en indemnisation des dommages qu'elle aura directement subis et le défunt a été en même temps titulaire d'un ou plusieurs certificats divisaires issus de certificats remis à une personne dont il était l'ayant droit.

Dans cette hypothèse, il est également procédé, en principe pour chaque ayant droit à une double liquidation, l'une prenant en compte, et l'autre n'incluant pas, la valeur représentée par le total des créances qui reviennent à l'intéressé.

A la suite de ces opérations les droits de mutation afférents pour chaque ayant droit à l'ensemble des créances qui lui ont été attribuées sont, pour les besoins de l'imputation des droits et de la division ultérieure, répartis proportionnellement en fonction de la part respective des créances en indemnisation reçues.

110

Bien entendu, il appartient au comptable de la DGFIP de prendre en compte la répartition des biens figurant, le cas échéant, sur la déclaration de succession (cas où la déclaration de succession est déposée après le partage pur et simple notamment).

Dans le cas où un partage pur et simple intervenant postérieurement à l'accomplissement de la formalité s'écarterait par ses attributions de la stricte dévolution légale et aurait une incidence sur le montant de l'impôt antérieurement déterminé, il y aurait lieu de procéder à une révision de la division des certificats.

c. Solutions diverses

1° Evaluation des meubles meublants par application du forfait de 5 % calculé sur les éléments composant l'actif héréditaire brut : Modalités de calcul des droits afférents à la créance

120

La situation considérée est celle où l'actif pris en compte pour déterminer les droits de mutation effectivement dus comprend non seulement le montant de la créance mais aussi la valeur des meubles meublants calculés sur l'ensemble des éléments composant l'actif héréditaire brut et notamment sur la créance en question.

En ce cas, l'actif retenu pour liquider les droits dus abstraction faite de la créance, sera obtenu par la soustraction de la créance et la diminution du forfait mobilier afférent à la créance.

2° Prise en considération de donations antérieures

130

La double liquidation est opérée, le cas échéant, dans les conditions indiquées ci-avant, sauf bien entendu à faire application des dispositions de l'[article 784 du CGI](#).