RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-20-30-20-60-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 22/07/2016

ENR - Mutations à titre gratuit - Donations - Assiette, liquidation, paiement des droits et obligations des redevables - Liquidation et paiement des droits - Imputation des droits acquittés lors d'une première donation de biens ayant fait retour au donateur

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 2 : Liquidation et paiement des droits
Sous-section 6 : Imputation des droits acquittés lors d'une première donation de biens ayant fait retour au donateur

Sommaire :

I. Dispositif civil
II. Incidences fiscales

I. Dispositif civil

1

Le droit de retour conventionnel (articles 951 et 952 du code civil), qui résulte des stipulations du donateur, n'est pas un droit héréditaire et les biens qui en sont l'objet ne donnent pas ouverture aux droits de mutation par décès. La donation avec droit de retour conventionnel s'analyse en une donation faite sous condition résolutoire. La condition résolutoire étant réalisée, la donation est rétroactivement anéantie. Le retour conventionnel ne peut être stipulé qu'au profit du donateur.

10

La loi n° 2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et libéralités a supprimé la réserve légale des ascendants. En contrepartie de cette suppression, en cas de prédécès de leur enfant, décédé sans postérité, les père et mère du défunt bénéficient d'un droit de retour légal sur les biens que le défunt avait reçus d'eux par donation (article 738-2 du code civil). Ce droit de retour légal est limité à leur quote-part dans la succession.

II. Incidences fiscales

20

L'article 763 bis du code général des impôts (CGI) prévoit que ce droit de retour légal institué en faveur des père et mère ne donne pas lieu à la perception des droits de mutation à titre gratuit. A cet égard, il est précisé que cette absence de taxation est acquise, que le retour s'exerce en nature ou en valeur. Lorsque le droit de retour s'exerce en valeur (le bien a été aliéné ou la valeur du bien excède la part de succession qui revient aux parents), il s'exécute dans la limite de l'actif successoral. Lorsque les biens donnés sont des espèces, le droit de retour s'exerce pour la valeur nominale de la somme donnée.

30

L'article 791 ter du CGI prévoit qu'en cas de donation en ligne directe de biens antérieurement transmis à un premier donataire en ligne directe et ayant fait retour au donateur en application des articles 738-2, 951 et 952 du code civil, les droits acquittés lors de la première donation sont imputés sur les droits dus lors de la seconde donation.

La donation doit intervenir dans les cinq ans du retour des biens dans le patrimoine du donateur.

Ainsi, l'imputation des droits acquittés lors d'une donation antérieure sur le fondement de l'article 791 ter du CGI est subordonnée aux conditions suivantes :

- la première donation doit avoir été effectuée en ligne directe ;

- la seconde donation doit également être effectuée en ligne directe ;

- les biens transmis lors de la première donation doivent réintégrer le patrimoine du donateur en vertu du droit de retour légal des père et mère (article 738-2 du code civil) ou du droit de retour conventionnel (articles 951 et 952 du code civil) ;

- enfin, la seconde donation doit intervenir au plus tard cinq ans après le retour des biens dans le patrimoine du donateur, ce délai étant décompté de date à date.

Il est précisé que le bénéfice de ce dispositif n'est pas subordonné au fait que les droits aient été acquittés par le donateur lors de la première donation.

Par ailleurs, il est admis que l'intégralité des droits acquittés lors de la première donation soient imputés lors de la seconde donation, même si celle-ci ne porte que sur une partie seulement des biens ayant fait retour dans le patrimoine du donateur.

Ces dispositions sont applicables aux donations consenties à compter du 29 décembre 2007, y compris si elles portent sur des biens qui ont fait retour dans le patrimoine du donateur avant cette date.

40

Par ailleurs, l'article 791 ter du CGI permet, en cas de retour des biens au donateur en application des articles 738-2, 951 et 952 du Code civil, de demander la restitution des droits de mutation à titre gratuit acquittés lors de la donation.

La demande de restitution doit être effectuée dans le délai légal de réclamation à compter du décès du donataire.

Ainsi, la demande en restitution devra être faite avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit le décès du donataire au service des finances publiques compétent.

Lorsque les droits de mutation à titre gratuit sur lesquels porte la restitution ont été acquittés par le donataire, cette demande en restitution pourra être faite par les héritiers ou légataires et ceux-ci doivent faire figurer à l'actif brut de la succession du donataire une créance égale au montant de la demande en restitution.

Lorsque les droits de mutation à titre gratuit sur lesquels porte la restitution ont été acquittés par le donateur, seul celui-ci pourra en demander la restitution.

Ce droit à restitution s'applique aux donations résolues, du fait du décès du donataire, et peut être exercé tant que le délai légal de réclamation ouvert au jour du décès n'est pas expiré.

Exemple :

M. X a fait le 23 décembre 2009 donation d'un appartement à son fils Z, en stipulant que l'appartement fera retour dans son patrimoine en cas de prédécès de son fils et de ses descendants. Les droits de donation sont acquittés par M. X.

M. Z décède sans postérité le 15 janvier 2011. Dès lors, la clause de retour conventionnel est appliquée.

M. X a donc jusqu'au 31 décembre 2013 pour demander la restitution des droits de mutation à titre gratuit acquittés au titre de la donation du 23 décembre 2009.

50

Le donateur peut avoir recours aux mécanismes d'imputation (premier alinéa de l'article 791 ter du CGI) et de restitution (second alinéa de l'article 791 ter du CGI) de manière combinée lorsque les biens ayant fait retour dans son patrimoine font l'objet d'une nouvelle donation avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit le décès du donataire.

60

Enfin, il est précisé que le droit de retour légal des familles adoptives et par le sang au décès de l'adopté simple, prévu par l'article 368-1 du code civil et modifié par la loi du 23 juin 2006 précitée, reste soumis aux droits de mutation à titre gratuit.

70

De même, il est rappelé que le droit de retour légal prévu en faveur des frères et sœurs du défunt ou de leurs descendants par l'article 757-3 du code civil reste soumis aux droits de mutation à titre gratuit au tarif applicable entre frères et sœurs. En effet, ce droit de retour légal s'exerce sur les biens donnés par ses parents au défunt. Or, dans cette hypothèse, les frères et sœurs qui recueillent le bien étaient tiers à l'acte de donation.