

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-20-30-20-10-29/09/2014

Date de publication : 29/09/2014

### **ENR - Mutations à titre gratuit - Donations - Assiette, liquidation, paiement des droits et obligations des redevables - Liquidation et paiement des droits - Taxation de la part de chaque ayant droit**

---

#### **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 1 : Taxation de la part de chaque ayant-droit

#### **Sommaire :**

I. Réintégration des donations antérieures

II. Application du mécanisme de la représentation en droit fiscal pour certaines transmissions à titre gratuit entre vifs

#### **1**

Si on fait abstraction du principe de la non-déduction des charges, propre aux donations, les règles de liquidation des droits de mutation à titre gratuit entre vifs sont les mêmes que celles applicables aux mutations par décès. L'impôt est donc calculé sur la part de chaque ayant droit dans l'actif brut donné.

#### **10**

Lorsque la donation est consentie au profit de plusieurs donataires, les droits de mutation sont liquidés sur la part revenant à chacun d'entre eux.

Ainsi, la donation faite par le père de l'épouse aux deux époux conjointement et sans désignation de parts donne lieu, sur la moitié revenant à l'époux, à la perception des droits de mutation applicables aux donations entre personnes non parentes, dès lors que l'entrée du bien donné dans la communauté n'affecte pas sa transmission directe au donataire.

Si, dans le même acte, il est fait donation par plusieurs donateurs, les droits sont calculés distinctement sur les biens donnés par chacun d'eux.

Cette hypothèse se réalise essentiellement pour les libéralités faites par deux époux. Dans ce cas, il y a

lieu de déterminer, conformément aux règles du droit civil, la part de chaque époux dans les biens donnés :

- lorsque la donation comprend des biens de communauté, ceux-ci doivent être considérés comme donnés, par parts égales, par chaque conjoint ;
- cependant, lorsque l'un des époux intervient uniquement pour consentir à la donation de biens communs faite par son conjoint, le consentement de cet époux n'intervenant à l'acte que pour la validité de la donation (conformément à [l'article 1422 du code civil](#)), la donation de biens communs ainsi consentie n'équivaut pas à une donation effectuée par les deux époux, mais seulement par celui qui a été autorisé par l'autre à disposer entre vifs, à titre gratuit, de biens de la communauté.

La libéralité consentie par l'épouse seule d'un bien commun doit être considérée comme consentie pour la totalité par l'épouse pour son compte personnel, dès lors que le conjoint intervient à l'acte uniquement pour consentir à la donation faite par son épouse. Cette mutation est assujettie pour le tout aux droits de mutation à titre gratuit en tenant compte, pour l'application des abattements et du tarif progressif, des seules donations consenties par le même donateur au profit du même donataire. Sur le plan civil, sauf clauses contraires résultant du contrat de mariage, cette donation donne lieu à récompense, à due concurrence, au profit de la communauté au moment de la dissolution du régime matrimonial ( [RM Janetti, n° 41351, JO AN 16/12/1996 p. 6596](#)).

Si une donation faite conjointement par deux époux est stipulée imputable sur la succession du prémourant et subsidiairement sur celle du survivant, les biens sont considérés également comme donnés par moitié par chacun des époux mais il y aura lieu de réviser la perception lors du premier décès.

## 20

Pour déterminer la part revenant à chaque ayant-droit, il convient :

- de réintégrer les donations antérieures de moins de quinze ans ;
- d'appliquer le mécanisme de la représentation en droit fiscal pour certaines transmissions à titre gratuit entre vifs.

## I. Réintégration des donations antérieures

### 30

Sauf lorsque le non-rapport des donations est expressément prévu, il est fait application des règles tracées au sein du chapitre relatif à la liquidation des successions ([BOI-ENR-10-50-50](#)) disposant de la réintégration des donations antérieures de moins de quinze ans ([CGI, art. 784](#)) lors de donations consenties à compter du 17 août 2012, date de publication de la deuxième [loi de finances rectificative n° 2012-958 du 16 août 2012](#).

#### Remarques :

- Les personnes ayant consenti une donation depuis moins de quinze ans au 1er janvier peuvent, au 1er janvier de chaque année, sans attendre l'expiration du délai de quinze ans de rapport fiscal des donations antérieures prévu à [l'article 784 du CGI](#), consentir, en franchise d'impôt, une nouvelle donation à un même bénéficiaire à hauteur de la part d'abattement non utilisée.
- Toutefois 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](#)).
- Les dons de sommes d'argent consentis entre le 1er juin 2004 et le 31 décembre 2005 ayant bénéficié de l'exonération temporaire de droits de mutation à titre gratuit prévue par [l'article 1er de la loi n° 2004-804 du 9 août 2004](#) relative au soutien à la consommation et à l'investissement et prorogée par [l'article 35 de la loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie](#) ne sont pas pris en compte pour la liquidation des droits dus à raison des mutations à titre gratuit consenties postérieurement entre les mêmes personnes à condition qu'ils aient été enregistrés ou déclarés avant le 31 janvier 2006 . Il en résulte que, sur le plan fiscal, ces dons régulièrement enregistrés ou déclarés ne sont pas soumis au rapport fiscal prévu à [l'article 784 du CGI](#). Ces précisions en matière fiscale ne préjugent pas de

l'application du rapport civil de ces dons au regard des règles du droit civil des successions, en cas de rupture de l'égalité entre les héritiers.

En ce qui concerne l'article L.181 B du livre des procédures fiscales prévoyant un droit de rectification de l'administration fiscale de la valeur des donations antérieures donnant lieu à rappel fiscal, il convient de se référer au BOI-ENR-DMTG-10-50-50.

## II. Application du mécanisme de la représentation en droit fiscal pour certaines transmissions à titre gratuit entre vifs

40

### **RES N° 2010/58 du 28 septembre 2010 : Droits de mutation à titre gratuit et représentation**

**QUESTION :** Dans quelle mesure la représentation s'applique-t-elle en matière de droits de mutation à titre gratuit ?

#### **REPONSE :**

#### **Champ d'application de la représentation en matière de droits de mutation à titre gratuit**

##### **1/ Application du mécanisme de la représentation en droit fiscal pour certaines transmissions à titre gratuit entre vifs**

La représentation s'applique aux donations consenties en ligne directe aux descendants des enfants ou petits-enfants, décédés, du donateur ( I de l'article 779 du CGI et article 790 B du CGI). En outre, il est admis d'appliquer l'abattement prévu au I de l'article 779 du CGI et celui prévu à l'article 790 B du CGI en présence d'une seule souche.

En revanche, le mécanisme de la représentation ne s'applique pas aux donations consenties en ligne collatérale aux descendants des frères ou sœurs du donateur (article 777 du CGI et IV de l'article 779 du CGI ).

Il est précisé que la représentation s'applique aux dons familiaux visés à l'article 790 G du CGI consentis, à défaut de descendants en ligne directe, aux descendants de neveux, mais uniquement en présence d'une pluralité de souches.

Enfin, en cas de donation-partage faite à des descendants de degrés différents ( article 1078-4 du code civil), l'article 784 B du CGI exclut expressément toute représentation, les droits étant liquidés en fonction du lien de parenté entre l'ascendant donateur et les descendants allotés.

**Précision :** Pour l'application du mécanisme de la représentation en matière de succession (cas des successions "ab intestat", cas des pluralités de souches, cas des assurances-vies), il convient de se reporter au BOI-ENR-DMTG-10-50-80 au V-A § 310 à 340.

##### **2/ Descendants d'adoptés simples répondant aux conditions prévues au 6° de l'article 786 du CGI**

Conformément à l'article 786 du CGI, pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, il est tenu compte du lien de parenté résultant de l'adoption simple pour les transmissions faites en faveur de certains adoptés.

Le 6° de l'article 786 du CGI prévoit que cela s'applique aux transmissions faites en faveur des successibles en ligne directe descendante de ces adoptés simples.

Ainsi, s'agissant de la succession de l'adoptant, les descendants de l'adopté,

prédécedé, peuvent bénéficier, par représentation, de l'abattement prévu pour les enfants au I de l'article 779 du CGI. Il est à noter, qu'au plan civil, la représentation s'applique aux adoptés simples ([code civil, art. 368](#)).

De même, si l'adoptant consent une donation aux descendants de l'adopté, décédé, l'abattement prévu pour les enfants est applicable.

Enfin, dans le cas de la succession d'un frère de l'adoptant, lorsque l'adoptant est prédécédé, l'adopté vient en représentation conformément au IV de l'article 779 du CGI.

### **Conséquences au regard de la liquidation des droits**

#### **1 / Cas où la représentation ne s'applique pas**

Dans cette hypothèse, la transmission est imposée aux droits de mutation à titre gratuit en tenant compte de l'abattement et du barème applicables en fonction du lien de parenté entre le défunt, ou le donateur, et le bénéficiaire de la transmission.

#### **2 / Cas où la représentation s'applique**

Dans cette hypothèse, la transmission est imposée aux droits de mutation à titre gratuit en tenant compte de l'abattement et du barème applicables en fonction du lien de parenté entre le défunt, ou, le cas échéant, le donateur, et la personne représentée, qu'elle soit prédécédée ou renonçante.

En présence d'une pluralité de représentants, l'abattement est divisé selon les règles de la dévolution légale. En ligne collatérale, l'abattement ne peut être inférieur au montant de l'abattement prévu au IV de l'[article 788 du CGI \(BOI-ENR-DMTG-10-50-20\)](#). Il est précisé que l'abattement mentionné au II de l'article 779 du CGI en faveur des personnes incapables de travailler dans des conditions normales de rentabilité est un abattement « *intuitu personae* ». Cet abattement ne peut donc pas bénéficier aux héritiers qui viennent en représentation et qui ne remplissent pas personnellement les conditions posées par cet article. De même, l'exonération prévue, sous certaines conditions, à l'[article 796-0 ter du CGI](#) pour les frères et sœurs, ne peut pas bénéficier aux héritiers qui viennent en représentation d'une personne qui aurait été susceptible de bénéficier personnellement de cette exonération.

**Précision :** Pour le cas où le représentant est également bénéficiaire d'un contrat d'assurance-vie conclu par le défunt, il convient de se reporter au [BOI-ENR-DMTG-10-50-80](#) au [V-B-3 § 390 à 410](#)

50

L'abattement du représenté ou la fraction de l'abattement du représenté profitant au représentant ne se cumule pas avec l'abattement personnel de ce dernier. En effet, le recours au mécanisme de la représentation ne doit pas conduire à accorder un avantage plus important que celui qui aurait été applicable en cas de survie du représenté ou en l'absence de renonciation ([RM Le Nay, JO AN du 2 septembre 2008, n° 19400 p. 7599](#)).