RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10-20141030
Date de publication : 30/10/2014

ENR - Mutations à titre gratuit - Successions - Assiette - Déduction du passif

---

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
- Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles
  - Titre 1 : Successions
    - Chapitre 4 : Assiette
      - Section 2 : Passif et autres déductions
        - Sous-section 1 : Déduction du passif

Sommaire :

I. Principe : la dette doit être à la charge personnelle du défunt et exister au jour de son décès
- A. Règles générales
- B. Cas particulier des dettes dont l'existence est incertaine
  - 1. Dette soumise à une condition suspensive
  - 2. Dette litigieuse
  - 3. Obligation de faire
  - 4. Obligation éventuelle
  - 5. Dettes soumises à une condition résolutoire
  - 6. Dettes résultant d'un contrat conclu par le défunt antérieurement au décès et non affecté d'une condition suspensive
  - 7. Dette solidaire
- C. Exceptions : dettes nées postérieurement au décès et admises néanmoins en déduction
  - 1. Frais funéraires
  - 2. Frais d'ouverture d'un testament olographe déposé chez un notaire après le décès
  - 3. Le droit temporaire au logement
  - 4. Frais de reconstitution des titres de propriété d'immeubles ou de droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié

II. La dette dont la déduction est demandée ne doit pas être formellement exclue par la loi

III. La dette doit être justifiée

IV. Applications diverses
- A. Impôts
  - 1. Impôts non consécutifs à un contrôle fiscal
  - 2. Rappels d'impôts consécutifs à un contrôle fiscal
  - 3. Droits de succession
- B. Frais de testament
- C. Rémunération du mandataire à titre posthume
- D. Opérations de bourse

E. Remboursement par la succession des prestations de maladie versées, après le décès, par la Caisse de mutualité sociale agricole
F. Dettes à l'égard des personnes domiciliées à l'étranger et soumises à un régime fiscal privilégié
G. Frais occasionnés par la déclaration d'absence
H. Emprunt contracté par le défunt, garanti par un contrat d'assurance sur la vie
I. Dettes de communauté
J. Créance de participation du conjoint survivant marié sous le régime de la participation aux acquêts

1

Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les dettes à la charge du défunt sont déduites de l'actif héréditaire, lorsque leur existence au jour de l'ouverture de la succession est dûment justifiée, par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite (code général des impôts [CGI], art. 768).

Pour être déductibles de l'actif successoral, les dettes doivent donc être à la charge du défunt au jour de l'ouverture de la succession et leur existence doit être prouvée.

Ce principe souffre toutefois des exceptions.

I. Principe : la dette doit être à la charge personnelle du défunt et exister au jour de son décès

A. Règles générales

10

Seules les dettes à la charge personnelle du défunt au jour de l'ouverture de la succession peuvent être admises en déduction de l'actif héréditaire (CGI, art. 768).

Cette condition s'oppose à la déduction des dettes qui ne prennent naissance qu'après le décès.

> *Confirmant ce principe, la cour de cassation a jugé que ne peuvent être admises au passif de la succession d'un agent d'assurances, agent immobilier et marchand de biens, les indemnités de licenciement du personnel de l'agence que les héritiers ont licencié à la suite du décès, ainsi que les salaires et charges sociales afférentes à la période postérieure au décès (Cass. com., arrêt du 19 novembre 1991, n° 89-20363).*

20

> Les indemnités de préavis et de licenciement dues à raison de la rupture du contrat de travail du fait même du décès de l'employeur ne répondent pas aux conditions prévues par l'article 768 du CGI dès lors que ces dettes n'ont pris naissance qu'après le décès et incombent aux successibles. Toutefois, il est admis, à titre dérogatoire, que ces indemnités soient retenues au passif de la succession de l'employeur à la condition que celles-ci ne soient pas prises en compte comme une charge déductible d'une exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (RM Baudot n° 12826, JO Sénat du 8 juin 2000, p. 2067).

30

Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que les dettes soient liquides pour être déductibles. Il suffit qu'elles existent dans leur principe encore que leur montant ne soit pas arrêté. Néanmoins, la déduction ne peut être effectivement opérée que lorsque le montant de la dette est définitivement arrêté. Ainsi, une dette certaine dans son principe mais non encore définitivement fixée quant à son montant doit figurer dans la déclaration de succession pour mémoire. Elle sera admise en déduction par voie de réclamation lorsque son montant sera définitivement fixé et les droits perçus en trop seront restituables dans le délai de répétition.

B. Cas particulier des dettes dont l'existence est incertaine

40

Les dettes dont l'existence est incertaine ne sont pas déductibles.

1. Dette soumise à une condition suspensive

50

La dette soumise à une condition suspensive n'est pas déductible à moins que la condition se réalise entre le décès et la souscription de la déclaration. Si la réalisation se produit après la souscription de la déclaration, la dette sera admise en déduction par voie de réclamation et les droits perçus seront restituables dans les délais de répétition.

2. Dette litigieuse

60

Les dettes litigieuses ne sont pas déductibles. Toutefois, si une reconnaissance judiciaire intervient entre le décès et la date de souscription de la déclaration, la dette sera admise en déduction ; si la reconnaissance intervient postérieurement au dépôt de la déclaration, la déduction pourra être admise par voie de réclamation et les droits perçus seront restituables dans le délai de répétition.

La dette fiscale établie par un redressement est incertaine lorsqu'elle est contestée par le redevable, de sorte qu'elle ne peut être déduite de l'actif successoral aussi longtemps qu'elle reste litigieuse.

> *Une dette d'impôt sur le revenu mise à la charge du défunt par voie de proposition de rectification avant son décès, mais contestée par le de cujus et ses ayants droit, est incertaine et ne peut être déduite de l'actif successoral aussi longtemps qu'elle reste litigieuse. Quand l'existence de la dette est confirmée à l'issue du litige, la dette est admise en déduction. Par cet arrêt, la cour de cassation confirme la doctrine administrative exposée au regard des droits de mutation par décès (Cass. com., arrêt du 16 novembre 1999, n° 97-10072).*

3. Obligation de faire

70

L'obligation de faire ne constitue pas une dette déductible au sens de l'article 768 du CGI qui ne concerne que les obligations de payer.

L'obligation de faire (code civil (C. civ.), art. 1101) est celle qui, consistant dans l'accomplissement d'un fait, reste indéterminée dans son coût et ne nécessite, pour son extinction, le prélèvement d'aucune somme ou valeur sur l'actif héréditaire.

Aussi, le montant indéterminé des travaux de ravalement enjoints par arrêté municipal ne constitue pas une dette à la charge du défunt certaine au jour de l'ouverture de la succession (Cass. com., arrêt du 23 février 1993, n° 91-10236).

4. Obligation éventuelle

80

Le cautionnement est une obligation éventuelle, insusceptible d'être admise en déduction. Jusqu'à la défaillance du débiteur principal et la demande en paiement exercée par le créancier, la caution, serait-elle solidaire, n'est tenue, que d'une obligation éventuelle. En l'absence d'une telle demande au jour de l'ouverture de la succession, le montant du cautionnement ne constitue pas une dette déductible de l'actif au sens de l'article 768 du CGI.

À cet égard, la cour de cassation a jugé que le montant d'un cautionnement solidaire, consenti par le défunt, qui n'a pas perdu son caractère d'obligation éventuelle au moment de l'ouverture de la succession ne constitue pas une dette certaine dont l'existence est justifiée au jour du décès (Cass.com., arrêt du 4 mai 1993, n° 91-11488).

5. Dettes soumises à une condition résolutoire

90

Elles sont déductibles, sauf réclamation d'un complément de droit lorsque la condition se réalise.

6. Dettes résultant d'un contrat conclu par le défunt antérieurement au décès et non affecté d'une condition suspensive

100

Elles sont déductibles dès l'instant où elles existent au jour du décès même si leur exigibilité n'est pas intervenue à cette date.

Le cas jugé par la cour de cassation était le suivant :

Mme Z., héritière de Mme Y., avait fait figurer dans la déclaration de succession un passif, arrêté à une somme correspondant au montant de marchés de réfection de biens immobiliers fondés sur des devis acceptés par Mme Y. et facturés définitivement après son décès par les entrepreneurs.

Le tribunal a retenu que Mme Y. avait contracté l'obligation de payer le prix des ouvrages convenus à forfait et que cette dette, née dès la conclusion du contrat, existait au jour de l'ouverture de la succession, encore qu'elle ne fût pas exigible à cette date en raison de l'inachèvement des travaux, le contrat n'étant pas affecté d'une condition suspensive.

La cour a estimé qu'en décidant, par ces motifs, que le montant des devis litigieux pouvaient être déduits de l'actif successoral, les juges du fond avaient fait une exacte application de l'article 768 du CGI (Cass. com., arrêt du 2 décembre 1986, n° 84-17833).

7. Dette solidaire

110

En application de l'article 1213 du code civil, l'obligation solidaire se divise, sauf prétentions et preuves contraires, par parts viriles entre les codébiteurs.

Aussi, lorsqu'un emprunt a été contracté solidairement par le de cujus et son fils, héritier, la fraction de la dette solidaire incombant de ce chef à l'héritier n'est pas déductible de l'actif successoral.

En conséquence, seule est admise, comme passif déductible, la moitié du prêt ainsi contracté (Cass. com., arrêt du 4 mai 1993, n° 91-11488).

C. Exceptions : dettes nées postérieurement au décès et admises néanmoins en déduction

1. Frais funéraires

120

En droit civil, les frais funéraires sont des charges incombant aux seuls héritiers et, comme tels, ne constituent pas une charge réelle de la succession. Toutefois, par dérogation à cette règle, les frais funéraires sont déduits de l'actif successoral pour un montant de 1 500 euros, et pour la totalité de l'actif si celui-ci est inférieur à ce montant (CGI, art. 775). Par mesure de simplification, il s'agit d'une déduction forfaitaire acquise au redevable sans justification.

Par frais funéraires, il faut entendre les frais assortis du privilège institué par le 2° de l'article 2331 du code civil.

À titre d'exemple et sans que la liste ci-dessous soit limitative, il est admis que constituent des frais funéraires :

- les frais d'inhumation et de la cérémonie qui l'accompagne ;

- les avis d'obsèques ;

- les billets d'invitation et de remerciements ;

- l'achat et la pose d'un emblème religieux sur la tombe ;

- l'acquisition d'une concession dans un cimetière ;

- la construction, l'ouverture et la fermeture d'un caveau ;

- les frais de transport du corps.

Mais sont exclus : les frais d'érection d'un monument funéraire, les frais de deuil et d'achat de fleurs et couronnes.

2. Frais d'ouverture d'un testament olographe déposé chez un notaire après le décès

130

Sur ce point, il convient de se reporter au IV-B § 250.

3. Le droit temporaire au logement

140

L'article 59 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 et l'article 61 de la loi n° 2006-1771 ont transposé dans la loi la doctrine administrative applicable au conjoint survivant et étendu celle-ci au partenaire lié au défunt par un PACS en précisant, d'une part que la valeur du droit temporaire au logement n'est pas soumise aux droits de succession et, d'autre part, que le montant des loyers ou de l'indemnité d'occupation qui doit lui être effectivement remboursé par la succession est déductible de l'actif successoral.

Ainsi, le montant des loyers ou indemnité d'occupation effectivement remboursé par la succession au conjoint survivant ou au partenaire lié au défunt par un PACS (C. civ., art. 515-6 et C. civ., art. 763) peut être déduit de l'actif successoral, en application de l'article 775 quater du CGI. La déduction de l'actif successoral concerne uniquement les loyers ou indemnités d'occupation effectivement remboursés, à l'exclusion de toutes autres sommes, en particulier les charges locatives.

Cette disposition est applicable lorsque le droit temporaire au logement fait l'objet d'une exécution en espèces, c'est-à-dire lorsque, à l'époque du décès, l'habitation était assurée au moyen d'un bail à loyer, ou lorsque le droit s'exerce en nature sur un logement détenu par le défunt en indivision avec un tiers. En dehors de cette dernière hypothèse, lorsque le droit s'exerce en nature, aucune déduction n'est possible.

4. Frais de reconstitution des titres de propriété d'immeubles ou de droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié

142

L'article 775 sexies du CGI tel qu'il résulte de l'article 11 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 prévoit la possibilité de déduire de l'actif successoral, les dépenses de reconstitution des titres de propriété d'immeubles ou de droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié, mises à la charge des héritiers par le notaire, dans la limite de la valeur déclarée de ces biens, 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 un délai de vingt-quatre mois à compter du décès.

> Ces dispositions s'appliquent aux successions ouvertes à compter de la publication au Journal officiel de la loi de finances pour 2014, soit le 30 décembre 2013.

Seuls les frais de reconstitution des titres de propriété mis à la charge des héritiers par le notaire, c'est-à-dire supportés réellement et directement par les héritiers eux-mêmes, sont admis en déduction. Ainsi, les dépenses de reconstitution de titres de propriété qui sont, le cas échéant, prises en charge par une personne ne figurant pas parmi les héritiers 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 l'actif successoral.

Par ailleurs, la déduction des frais de reconstitution de titres de propriété n'est admise que sur justificatifs : elle est donc subordonnée à la production de pièces justificatives (factures, état de frais établi par le notaire, etc.) attestant de la nature et du montant des dépenses supportées.

En vertu de l'article 2453 du code civil, il est précisé que la date de 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 s'entend de la date à laquelle elles sont déposées au service de publicité foncière, sauf dans l'hypothèse où le comptable public responsable du service chargé de la publicité foncière opposerait un refus de dépôt ou un rejet de la formalité conformément aux cas prévus par les textes applicables en matière de publicité foncière.

L'acte de partage publié conformément aux dispositions du dernier alinéa de l'article 29 du décret n° 55-22 tient lieu d'attestation notariée au sens de l'article 775 sexies du CGI.

L'inscription du droit de propriété du défunt 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 775 sexiesdu CGI.

144

L'article 29 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière et le 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière prescrivent par voie d'attestation de toute transmission ou constitution de droits réels immobiliers.

Ainsi, les attestations notariées visées au **I-C-4 § 142** dont la publication dans les vingt-quatre mois du décès conditionne l'admission en déduction des dépenses de reconstitution des titres de propriété des biens concernés, doivent notamment comporter :

- les désignations cadastrales des immeubles ou droits réels immobiliers ;

- les identifications du défunt, de ses héritiers ;

- l'effet relatif visé à l'article 3 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière, c'est-à-dire l'origine de la propriété : la règle de l'effet relatif consiste à établir un lien à travers la chaîne de publications entre les formalités successives.

145

Lorsque toutes les conditions sont respectées, les frais de reconstitution des titres de propriété sont admis en déduction pour leur montant réel dans la limite de la valeur déclarée des immeubles ou droits immobiliers concernés.

147

Les frais de reconstitution déductibles comprennent toutes les dépenses concourant à la reconstitution des titres de propriété des immeubles ou droits immobiliers effectivement supportées par les héritiers. Il peut par exemple s'agir de dépenses afférentes à des recherches généalogiques, de frais de reconstitution cadastrale (appel à des géomètres spécialisés) ou de frais d'attestation notariée. En revanche, les frais de notoriété, de dépôt de testament ou de délivrance de legs ne sont pas déductibles.

II. La dette dont la déduction est demandée ne doit pas être formellement exclue par la loi

150

Sur ce point, il convient de se reporter au BOI-ENR-DMTG-10-40-20-20.

III. La dette doit être justifiée

160

L'existence de la dette doit être prouvée par les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite c'est-à-dire par des actes ou écrits ou encore par des présomptions suffisamment graves, précises et concordantes (BOI-ENR-DMTG-10-40-20-30).

> *La cour de cassation a jugé que la justification des dettes, prévue à l'article 768 du CGI par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite, peut résulter d'une transaction mettant fin à une procédure diligentée à l'encontre du défunt ; la circonstance que la transaction ait été acceptée après le décès par l'héritier en cette qualité n'étant pas de nature à s'opposer à la déductibilité de la dette dès lors que l'héritier investi de la saisine est substitué à son auteur au jour du décès de celui-ci (Cass. com., arrêt du 3 décembre 1991, n° 89-20533).*

La preuve par témoignage ou l'aveu des héritiers est exclue. Notamment, l'aveu des héritiers rapporté dans les énonciations d'un inventaire ou d'un acte de liquidation ou de partage ne peut être retenu. De même, ne sont pas admises les dettes qui ne sont justifiées que par un commencement de preuve par écrit, à moins que ce commencement de preuve par écrit ne soit corroboré par d'autres présomptions suffisamment probantes.

Le titre de la dette peut être postérieur au décès. La preuve que cette dette est antérieure au décès peut être établie par tous autres documents.

IV. Applications diverses

A. Impôts

1. Impôts non consécutifs à un contrôle fiscal

170

Les impôts dus par le défunt, même mis en recouvrement postérieurement au décès, sont déductibles dans les conditions ordinaires.

Toutefois, certains impôts, bien que dus en partie pour une période postérieure au décès, sont déductibles en totalité.

Il en est ainsi de la taxe d'habitation due au titre de l'année du décès, de la taxe foncière et des taxes assimilées (sauf pour ces dernières à porter à l'actif celles qui sont récupérables sur les occupants de l'immeuble), de la taxe d'apprentissage, de la contribution économique territoriale et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises sous certaines conditions.

L'impôt sur le revenu dû par les héritiers du chef du défunt ne peut être déduit de l'actif successoral avant publication du rôle. Mais ce passif peut être déduit par voie de réclamation lorsque son montant est connu, c'est-à-dire après publication du rôle qui constitue le titre même de la dette d'impôt et les droits de succession payés en trop sont restituables dans le délai de réclamation.

180

> Dès lors que le décès du titulaire entraîne la clôture du plan d'épargne en actions et l'exigibilité des prélèvements sociaux dus à raison d'opérations réalisées depuis

l'ouverture du compte jusqu'au décès, il est admis que le montant de ces prélèvements soit déduit de l'actif successoral existant au jour du décès. Dans l'hypothèse où le montant de ces prélèvements n'est pas définitivement arrêté au jour de la souscription de la déclaration de succession, la dette sera admise en déduction par voie de réclamation et les droits perçus seront restituables dans les délais de répétition (RM Michel n° 35835, JO AN du 7 février 2000, p. 864).

190

Par un arrêt du 25 janvier 2005, n° 03-13985, la Cour de cassation pose le principe selon lequel la dette fiscale résultant d'une plus-value sur biens non amortissables bénéficiant du report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI n'est pas une dette certaine à la charge du défunt, déductible de l'actif successoral au regard de l'article 768 du CGI, lorsque les héritiers ont choisi le maintien du report d'imposition. Dans ce cas l'imposition de la plus-value constitue une dette personnelle des héritiers qu'ils auront à acquitter lors d'une cession future des actions recueillies.

200

A l'inverse, il convient de considérer que la dette afférente à la plus-value pour laquelle les héritiers ont renoncé à opter pour le maintien du report d'imposition pour lui préférer l'imposition immédiate est déductible, au jour du décès, de l'actif successoral (Cass. com., arrêt du 25 janvier 2005, n° 03-13985).

210

En application des dispositions de l'article 768 du CGI, seules sont admises au titre du passif successoral les dettes certaines à la charge personnelle du défunt au jour du décès et dont l'existence est prouvée. En matière de dettes successorales définitivement arrêtées par voie de transaction postérieurement au décès, la cour de cassation rappelle, conformément à une jurisprudence constante (Cass. com., arrêt du 3 décembre 1991, n° 89-20533 ; Cass. com., arrêt du 16 mai 1995, n° 92-20658), que seule doit être déduite de l'actif imposable la somme contradictoirement et définitivement arrêtée avec le créancier par voie transactionnelle.

2. Rappels d'impôts consécutifs à un contrôle fiscal

220

En cas de décès d'un époux commun en biens, le montant des rappels d'impôts consécutifs à une vérification au titre des exercices antérieurs au décès et afférents à un fonds de commerce dépendant de la communauté constitue un passif de communauté déductible de l'actif successoral, à concurrence de la part contributive de l'époux décédé, c'est-à-dire la moitié, à défaut de stipulation contraire du contrat de mariage.

230

Le supplément de droits d'enregistrement consécutif à un rehaussement de la valeur déclarée d'un bien ayant fait l'objet d'une donation, réclamé par l'administration après le décès du donateur, ne peut être inscrit au passif de la succession du donateur, dès lors qu'il n'est pas établi que, si le donateur a effectivement payé la totalité des droits de donation lors de l'acte, il ait entendu payer des compléments de droits (Cass. com., arrêt du 12 novembre 1996, n° 94-20095).

Au cas d'espèce, la déduction, de l'actif successoral, de droits de donation supplémentaires réclamés par l'administration après le décès du donateur était demandée par ses héritiers. Le donateur avait, en effet, acquitté les droits initiaux lors de l'enregistrement de l'acte de donation, en se substituant ainsi aux donataires comme la doctrine administrative lui en laissait la possibilité (RM Du Luart n° 08078, JO Sénat du 10 décembre 1987, p. 1936).

Cet arrêt précise qu'une telle dette ne saurait être considérée comme étant à la charge du défunt au jour de son décès, et donc imputable sur l'actif successoral, s'il n'est pas prouvé que le de cujus ait eu, lors de la rédaction de l'acte de donation, l'intention d'acquitter, non seulement les droits dus tels qu'ils résultaient de l'acte lui-même, mais aussi les éventuels compléments de droits.

Il résulte des dispositions de l'article 1712 du CGI que cette preuve ne peut ressortir que des stipulations de l'acte lui-même. Elle n'est pas établie par le simple fait que les droits initiaux aient été acquittés par le donateur en lieu et place des donataires.

3. Droits de succession

240

Conformément aux dispositions de l'article 768 du CGI (cf. § 1 et suiv.), les droits de succession qui ne prennent naissance qu'après le décès ne sont pas déductibles. Il en est ainsi même pour les droits grevant les legs particuliers exempts de tous frais et droits dont la charge doit être supportée par l'héritier ou le légataire universel. Il résulte d'une jurisprudence constante, que la clause d'un testament prévoyant, en application des dispositions de l'article 1016 du code civil, que le legs sera payé net de frais et droits n'a d'effet qu'entre les parties et ne saurait être opposée à l'administration.

B. Frais de testament

250

La déduction des frais de testament est admise non seulement pour ceux exposés avant le décès (frais de rédaction d'un testament authentique), mais aussi pour ceux nés après le décès tels les frais d'ouverture d'un testament olographe déposé chez un notaire même après le décès.

Ces frais sont à imputer sur les legs à proportion de la part supportée par chacun des légataires à moins qu'ils n'aient été mis à la charge des héritiers par le testateur, auquel cas la déduction est opérée sur l'actif brut revenant à ceux-ci.

La même solution est applicable aux frais des donations entre époux.

C. Rémunération du mandataire à titre posthume

260

L'article 775 quinquies du CGI prévoit que la rémunération du mandataire à titre posthume est, sous certaines conditions, déductible de l'actif successoral pour le calcul des droits de succession.

270

La rémunération versée au mandataire à titre posthume est déductible de l'actif successoral :

- sous réserve d'avoir été déterminée de manière définitive dans les six mois du décès ;

- et dans la limite de 0,5 % de l'actif successoral géré, sans que le montant déductible puisse excéder 10 000 €.

Ce plafond en valeur absolue trouve donc à s'appliquer lorsque l'actif successoral géré est supérieur à deux millions d'euros.

280

L'obligation de déterminer de manière définitive, dans les six mois suivant le décès, le montant de la rémunération du mandataire à titre posthume signifie que ce montant doit être fixé lors du dépôt de la déclaration de succession.

Toutefois, il est précisé qu'en cas de révision (C. civ., art. 812-3) ou de restitution de la rémunération (C. civ., art. 812-5), les héritiers doivent déposer une déclaration rectificative.

290

Par actif successoral géré, il convient d'entendre l'actif par lequel le défunt a donné mandat au mandataire à titre posthume, en vertu des dispositions de l'article 812 du code civil.

Le mandataire à titre posthume peut en effet voir son mandat limité à une partie du patrimoine successoral.

300

Exemple :

M. X, âgé de plus de soixante-dix ans, dirige un groupe B qu'il détient à 70 %. Le 2 février N, il donne mandat à son collaborateur qui est également associé du groupe de gérer le groupe après son décès.

Ce mandat est donné pour une durée de deux ans.

La rémunération prévue correspond à 20 % des dividendes versés.

Le 2 janvier N+1, M. X décède et laisse pour seuls héritiers deux enfants mineurs.

Le mandat prend donc effet à compter du 2 janvier N+1.

Les héritiers souhaitent déduire la rémunération de ce mandataire de leur déclaration de succession.

Hypothèse 1 :

- rémunération prévue pour le mandataire = 5 000 € ;

- rémunération maximale déductible = 2 000 000 € (valeur de l'actif du groupe) x 0,5 % = 10 000 €.

Les héritiers pourront déduire l'intégralité de la rémunération du mandataire, puisque celle-ci est inférieure à la fois à 0,5 % de l'actif successoral géré et à la limite en valeur absolue de 10 000 €.

Hypothèse 2 :

- rémunération reçue par le mandataire = 15 000 € ;

- rémunération maximale déductible = 4 000 000 € (valeur de l'actif du groupe) x 0,5 % = 20 000 €.

La rémunération est inférieure à 0,5 % de l'actif successoral géré mais supérieure à la limite en valeur absolue de 10 000 €. La déduction sera donc limitée à 10 000 €.

310

La présentation du mandat à effet posthume à la formalité de l'enregistrement reste soumise à la perception du droit fixe de 125 € prévu à l'article 680 du CGI.

D. Opérations de bourse

320

Si les opérations au comptant ne soulèvent pas de difficultés particulières, il est précisé que dans les opérations à terme, l'acquéreur est réputé immédiatement propriétaire des valeurs acquises et débiteur à l'échéance de leur prix.

Ce prix constitue un passif de la succession si le décès du donneur d'ordre intervient avant le terme. En contrepartie, l'actif comprend les titres et les fonds destinés au paiement de ces derniers, fussent-ils bloqués au compte du défunt par la banque intermédiaire ou déposés auprès d'un prestataire de service d'investissement.

E. Remboursement par la succession des prestations de maladie versées, après le décès, par la Caisse de mutualité sociale agricole

330

Est déductible de l'actif, pour le calcul des droits de mutation par décès, la somme réclamée à la succession par la Caisse de la mutualité sociale agricole au titre des prestations pour maladie versées, après le décès, à un employé du de cujus, lorsque ce remboursement est exigé, conformément aux dispositions de l'article 13 du décret n° 50-444 du 20 avril 1950, en raison du défaut de paiement, par le défunt, des cotisations dont il était redevable en sa qualité d'employeur (Cass. com., arrêt du 14 février 1972, n° 69-12736).

F. Dettes à l'égard des personnes domiciliées à l'étranger et soumises à un régime fiscal privilégié

340

Les dispositions de l'article 238 A du CGI selon lesquelles « les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement

de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré » sont applicables en matière de droits de mutation par décès lorsqu'il s'agit de déterminer le passif successoral déductible.

G. Frais occasionnés par la déclaration d'absence

350

Dans le cas de la succession d'un absent, les frais occasionnés par la déclaration d'absence ne constituent pas des dettes déductibles.

H. Emprunt contracté par le défunt, garanti par un contrat d'assurance sur la vie

360

Lorsqu'une personne contracte un emprunt hypothécaire dont le remboursement est garanti par un contrat d'assurance sur la vie, la désignation, comme bénéficiaire du capital décès, du porteur de la grosse, comporte désignation d'un bénéficiaire déterminé. Il n'y a donc pas lieu de tenir compte, pour établir la consistance active et passive de la succession de l'emprunteur, tant du capital décès versé par l'assureur au porteur de la grosse que du montant de la dette garantie par le contrat d'assurance (Cass. com., arrêt du 14 février 1972, n° 69-12736).

I. Dettes de communauté

370

Elles ne sont déductibles de la succession de l'époux prédécédé que jusqu'à concurrence de la part contributive de ce dernier, déterminée d'après les règles du droit civil.

J. Créance de participation du conjoint survivant marié sous le régime de la participation aux acquêts

380

La créance de participation à la charge de la succession et au profit du conjoint survivant marié sous le régime de la participation aux acquêts peut être admise en déduction de l'actif successoral laissé par le conjoint prédécédé pour la liquidation des droits de mutation par décès.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 20/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3452-PGP.html/identifiant=BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10-20141030