



Décision n° 2016-603 QPC

**Deuxième alinéa de l'article 784 du Code général des
impôts**

Délai de rapport fiscal des donations antérieures

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2016

Sommaire

I. Dispositions législatives	4
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	19
III. Doctrine	25

Table des matières

I. Dispositions législatives	4
A. Dispositions contestées	4
- Article 784 (<i>Version applicable au litige</i>)	4
B. Évolution des dispositions contestées	5
a. Création par la loi du 14 mars 1942 relative au régime fiscal des donations	5
b. Loi du 15 novembre 1943 portant aménagement de certaines dispositions du code de l'enregistrement 5	
c. Décret n° 50-480 du 6 avril 1950 portant refonte et codification des décrets en Conseil d'Etat pris pour l'application du code général des impôts	6
- Article 771	6
d. Loi n° 63-254 du 15 mars 1963 portant réforme de l'enregistrement, du timbre et de la fiscalité immobilière	7
e. Version issue du décret n° 63-1204 du 4 décembre 1963 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code, art. 1 ^{er}	7
- Art. 742 bis CGI.....	7
f. Version issue du décret n° 72-685 du 4 juillet 1972 mettant en harmonie le code général des impôts avec les dispositions de la loi n° 69-1168 du 26 décembre 1969 portant simplifications fiscales et incorporant à ce code diverses dispositions d'ordre financier, art. 1 ^{er}	8
- Art. 784 CGI	8
g. Version issue de la loi n° 91-1322 du 30 décembre 1991 de finances pour 1992, art. 15	8
h. Version issue de la loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996 de finances pour 1997, art. 30.....	8
i. Version issue de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, art. 8 et 10	9
j. Version issue de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, art. 8	9
k. Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011	10
- Article 7	10
l. Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.....	10
- Article 5	10
C. Autres dispositions législatives	10
1. Code général des impôts	10
- Article 777	10
- Article 779	12
- Article 780	12
- Article 790 B.....	12
- Article 790 D.....	13
- Article 790 E.....	13
- Article 790 F.....	13
D. Questions parlementaires	13
- Sénat. Question n° 7818, du 21 septembre 1982. Mutations à titre gratuit : fiscalité	13
- Assemblée nationale Question écrite n° 17864, 29 janvier 1990.....	14
E. Doctrine administrative	14
a. Bulletin officiel des impôts. ENR - Mutations à titre gratuit - Successions - Liquidation des droits en cas de transmissions à titre gratuit successives entre les mêmes personnes.....	14
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	19
A. Normes de référence	19
1. Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789	19
- Article 2	19
- Article 16	19

- Article 17	19
B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....	19
a. Sur les droits de mutation à titre gratuit.....	19
- Décision n° 91-302 DC du 30 décembre 1991, Loi de finances pour 1992.....	19
- Décision n° 2013-361 QPC du 28 janvier 2014, Consorts P. de B. [Droits de mutation pour les transmissions à titre gratuit entre adoptants et adoptés]	20
b. Sur la protection des situations légalement acquises en matière fiscale.....	20
- Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, Loi de finances pour 2006.....	20
- Décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014	20
- Décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014, M. Jean-François V. [Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus].....	21
- Décision n° 2015-474 QPC du 26 juin 2015, Société ICADE [Imposition des plus-values latentes afférentes à des actifs éligibles à l'exonération postérieurement à l'option pour le régime des SIIC]...22	22
- Décision n° 2015-475 QPC du 17 juillet 2015, Société Crédit Agricole SA [Règles de déduction des moins-values de cession de titres de participation - Modalités d'application]	23
- Décision n° 2015-515 QPC du 14 janvier 2016, M. Marc François-Xavier M.-M. [Exclusion de certains compléments de prix du bénéfice de l'abattement pour durée de détention en matière de plus-value mobilière].....	23
- Décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016, Époux M. D. [Exclusion des plus-values mobilières placées en report d'imposition de l'abattement pour durée de détention]	24
III. Doctrine	25
a. François Fruleux . Rappel fiscal : épilogue d'un débat doctrinal ?	25
b. Arlette Darmon et Philippe Van Steenlandt. Le lissage des donations : variations autour de son plein effet,	34

I. Dispositions législatives

A. Dispositions contestées

Code général des impôts

VI : Mutations à titre gratuit

C : Tarif et liquidation

2 : Liquidation

a : Dispositions communes aux successions et aux donations

- **Article 784** (*Version applicable au litige*)

Modifié par Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 - art. 7

Modifié par Loi n°2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificatives - art. 5

Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation, et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779,780,790 B, 790 D, 790 E et 790 F il est tenu compte des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures visées au deuxième alinéa consenties par la même personne.

NOTA :

Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 5 IV: Ces dispositions s'appliquent, selon le cas, aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter de la date de publication de la présente loi.

B. Évolution des dispositions contestées

a. Création par la loi du 14 mars 1942 relative au régime fiscal des donations

Art. 9. L'art. 402 du code de l'enregistrement est abrogé et remplacé par les dispositions suivantes :

« Pour permettre l'application du tarif progressif suivant les modalités fixées par les art. 405 et suivants, les parties sont tenues de faire connaître dans tout acte constatant une transmission entre vifs, à titre gratuit, le montant des donations antérieurement consenties par le donateur, à un titre et sous une forme quelconque et, s'il y a lieu, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation et la date de l'enregistrement de ces actes.

« La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures et en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'aura pas été encore assujettie au droit de mutation à titre gratuit entre vifs comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable ».

b. Loi du 15 novembre 1943 portant aménagement de certaines dispositions du code de l'enregistrement

Art. 32. Le 1^{er} alinéa de l'art. 402 c. enreg. (loi du 14 mars 1942, art. 9) est modifié ainsi qu'il suit :

« Pour permettre l'application du tarif progressif suivant les modalités fixées par les art. 405 et suivants, les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs, à titre gratuit, s'il existe ou non des donations antérieures consenties par le donateur, à un titre et sous une forme quelconque, et, dans l'affirmative, le montant de ces donations, les noms, qualités et résidence des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation et la date de l'enregistrement de ces actes ».

c. Décret n° 50-480 du 6 avril 1950 portant refonte et codification des décrets en Conseil d'Etat pris pour l'application du code général des impôts

Code général des impôts

III. Droits progressifs

B. Mutations à titre gratuit

Dispositions spéciales aux donations

2° Tarif des droits

- Article 771

Art. 771. — Pour permettre l'application du tarif progressif, les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs, à titre gratuit, et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties par le donateur, à un titre et sous une forme quelconque et, dans l'affirmative, le montant de ces donations, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures et en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas été encore assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 774 et 775, il est tenu compte des abattements et réductions effectués sur les donations antérieures consenties par la même personne.

d. Loi n° 63-254 du 15 mars 1963 portant réforme de l'enregistrement, du timbre et de la fiscalité immobilière

Art. 22. — I. — Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures et, lorsqu'il y a lieu, à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 774-I et 775 du code général des impôts, il est tenu compte des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures consenties par la même personne.

e. Version issue du décret n° 63-1204 du 4 décembre 1963 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code, art. 1^{er} ¹

- Art. 742 bis CGI

Les parties sont tenues de faire connaître dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Pour le calcul des abattements et réductions édictées par les articles 774-I et 775, il est tenu compte des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures consenties par la même personne

¹ Vu l'article 11 de la loi n° 51-247 du 1er mars 1951 ;

Art. 1^{er} :

Le code général des impôts est, à la date du 1er mai 1963, modifié et complété comme suit : (...)

Au livre Ier, première partie, titre IV, chapitre Ier, section IV, avant la rubrique «Dispositions spéciales aux donations», il est ajouté un article 742 bis (nouveau) ainsi conçu :

f. Version issue du décret n° 72-685 du 4 juillet 1972 mettant en harmonie le code général des impôts avec les dispositions de la loi n° 69-1168 du 26 décembre 1969 portant simplifications fiscales et incorporant à ce code diverses dispositions d'ordre financier, art. 1^{er}²

- Art. 784 CGI

Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779 et 780, il est tenu compte des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures consenties par la même personne.

g. Version issue de la loi n° 91-1322 du 30 décembre 1991 de finances pour 1992, art. 15³

Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation, et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, **à l'exception de celles passées depuis plus de dix ans**, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779 et 780, il est tenu compte des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures visées à l'alinéa précédent consenties par la même personne.

h. Version issue de la loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996 de finances pour 1997, art. 30⁴

Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le

² Art. 1er. - Le code général des impôts est modifié comme suit : (...)
Article 784, reprend l'article 742 bis ancien et le modifie comme suit : (...)

³ Art. 15 :

I. - L'article 784 du code général des impôts est ainsi modifié : 1 Au deuxième alinéa, après les mots : « donations antérieures », sont insérés les mots: « , à l'exception de celles passées [*Dispositions déclarées non conformes à la Constitution par décision du Conseil constitutionnel no 91-302 DC du 30 décembre 1991.*] depuis plus de dix ans, »

2o Au troisième alinéa, après les mots: « donations antérieure », sont insérés les mots: « visées à l'alinéa précédent et ».

⁴ Art. 30 :

- I. - Au troisième alinéa de l'article 784 du code général des impôts, les mots : « les articles 779 et 780, » sont remplacés par les mots : « les articles 779, 780 et 790 B, ».

II. - Les dispositions du I sont applicables aux donations consenties par actes passés à compter du 1er avril 1996.

montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation, et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus **de dix ans**, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779, 780, et 790 B (1) il est tenu compte des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures visées au deuxième alinéa consenties par la même personne.

NOTA : (1) Ces dispositions sont applicables aux donations consenties par actes passés à compter du 1^{er} avril 1996.

i. Version issue de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, art. 8 et 10⁵

Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation, et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de **six ans**, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779, 780, 790 B, 790 C et 790 D il est tenu compte des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures visées au deuxième alinéa consenties par la même personne.

j. Version issue de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, art. 8⁶

Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation, et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de six ans, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779, 780, 790 B, 790 D, 790 E et 790 F il est tenu compte des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures visées au deuxième alinéa consenties par la même personne.

⁵ Art. 8 :

Dans le deuxième alinéa de l'article 784 du code général des impôts, le mot : « dix » est remplacé par le mot : « six ».

Art. 10 :

V. - Dans le troisième alinéa de l'article 784 du même code, les références : « 780 et 790 B » sont remplacées par les références : « 780, 790 B, 790 C et 790 D »

⁶ Art. 8 :

VI. - Dans le dernier alinéa de l'article 784 du même code, les références : « 790 C et 790 D » sont remplacées par les références : « 790 D, 790 E et 790 F, ».

k. Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011

- Article 7

I.— Au deuxième alinéa de l'article 784 du même code, le mot : « six » est remplacé par le mot : « dix ».

II. - Après l'article L. 181 du livre des procédures fiscales, il est inséré un article L. 181 B ainsi rédigé :
« Art. L. 181 B. - La valeur des biens faisant l'objet des donations antérieures ajoutée à la valeur des biens compris dans une donation ou une déclaration de succession en vertu du deuxième alinéa de l'article 784 du code général des impôts peut, pour l'application de ce même alinéa seulement, être rectifiée. »

III. - Pour l'application du deuxième alinéa de l'article 784 du code général des impôts aux donations passées dans les dix années précédant l'entrée en vigueur de la présente loi, il est appliqué un abattement sur la valeur des biens ayant fait l'objet de la donation, à hauteur de :

- 10 % si la donation est passée depuis plus de six ans et moins de sept ans ;

- 20 % si la donation est passée depuis sept ans et moins de huit ans ;

- 30 % si la donation est passée depuis huit ans et moins de neuf ans ;

- 40 % si la donation est passée depuis neuf ans et moins de dix ans ou depuis dix ans.

IV. - À l'article 730 ter, à la fin de l'article 746, à la première phrase du premier alinéa du II de l'article 750 et à la première phrase de l'article 750 bis A du même code, le taux : « 1,10 % » est remplacé par le taux : « 2,50 % ».

V. - Le IV entre en vigueur le 1^{er} janvier 2012.

l. Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012

- Article 5

D. — Au deuxième alinéa de l'article 784, le mot : « dix » est remplacé par le mot : « quinze ».

IV. — 1. Les A, 1° du C, D, 1° du G, 2° du H du I, le II et le III s'appliquent, selon le cas, aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter de la date de publication de la présente loi.

C. Autres dispositions législatives

1. Code général des impôts

- Article 777

Modifié par Loi n°2014-1655 du 29 décembre 2014 - art. 61

Les droits de mutation à titre gratuit sont fixés aux taux indiqués dans les tableaux ci-après, pour la part nette revenant à chaque ayant droit :

Tableau I

Tarif des droits applicables en ligne directe :

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF applicable (%)
N'excédant pas 8 072 €	5
Comprise entre 8 072 € et 12 109 €	10

Comprise entre 12 109 € et 15 932 €	15
Comprise entre 15 932 € et 552 324 €	20
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40
Au-delà de 1 805 677 €	45

Tableau II

Tarif des droits applicables entre époux et entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité :

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF applicable (%)
N'excédant pas 8 072 €	5
Comprise entre 8 072 € et 15 932 €	10
Comprise entre 15 932 € et 31 865 €	15
Comprise entre 31 865 € et 552 324 €	20
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40
Au-delà de 1 805 677 €	45

Tableau III

Tarif des droits applicables en ligne collatérale et entre non-parents :

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF applicable (%)
Entre frères et sœurs vivants ou représentés :	
N'excédant pas 24 430 €	35
Supérieure à 24 430 €	45
Entre parents jusqu'au 4e degré inclusivement	

	55
Entre parents au-delà du 4e degré et entre personnes non-parentes	60

Sous réserve des exceptions prévues au I de l'article 794 et aux articles 795 et 795-0 A, les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique sont soumis aux tarifs fixés pour les successions entre frères et sœurs.

- **Article 779**

I. Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, il est effectué un abattement de 100 000 € sur la part de chacun des ascendants et sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation. (1)

Entre les représentants des enfants prédécédés ou renonçants, cet abattement se divise d'après les règles de la dévolution légale.

En cas de donation, les enfants décédés du donateur sont, pour l'application de l'abattement, représentés par leurs descendants donataires dans les conditions prévues par le code civil en matière de représentation successorale.

II. Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, il est effectué un abattement de 159 325 € sur la part de tout héritier, légataire ou donataire, incapable de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise.

Un décret en Conseil d'Etat détermine les modalités d'application du premier alinéa.

III. (Abrogé)

IV. Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, il est effectué en cas de donation ou, lorsque les dispositions de l'article 796-0 ter ne sont pas applicables, en cas de succession, un abattement de 15 932 € sur la part de chacun des frères ou sœurs vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation.

Entre les représentants des frères et sœurs prédécédés ou renonçant, cet abattement se divise d'après les règles de dévolution légale.

V. Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, il est effectué un abattement de 7 967 € sur la part de chacun des neveux et nièces.

VI.- (Abrogé)

NOTA :

(1) : Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 5 IV: Ces dispositions s'appliquent, selon le cas, aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter de la date de publication de la présente loi.

- **Article 780**

Modifié par Loi n°2007-1223 du 21 août 2007 - art. 8 (V)

Lorsqu'un héritier, donataire ou légataire a trois enfants ou plus, vivants ou représentés au jour de la donation ou au moment de l'ouverture de ses droits à la succession, il bénéficie, sur l'impôt à sa charge liquidé conformément aux dispositions des articles 777, 779, 788, 790 B, 790 D, 790 E et 790 F d'une réduction de 100 % qui ne peut, toutefois, excéder 305 € par enfant en sus du deuxième. Ce maximum est porté à 610 € en ce qui concerne les donations et successions en ligne directe et les donations entre époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité.

Le bénéfice de cette disposition est subordonné à la production soit d'un certificat de vie dispensé d'enregistrement, pour chacun des enfants vivants des héritiers, donataires ou légataires et des représentants de ceux prédécédés, soit d'une expédition de l'acte de décès de tout enfant décédé depuis l'ouverture de la succession.

c : Dispositions spéciales aux donations

- **Article 790 B**

Modifié par [Loi n°2012-958 du 16 août 2012 - art. 5 \(V\)](#)

Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit entre vifs, il est effectué un abattement de 31 865 € sur la part de chacun des petits-enfants.

Les petits-enfants décédés du donateur sont, pour l'application de l'abattement, représentés par leurs descendants donataires dans les conditions prévues par le code civil en matière de représentation successorale.

- **Article 790 D**

Modifié par [Loi n°2012-958 du 16 août 2012 - art. 5 \(V\)](#)

Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit entre vifs, il est effectué un abattement de 5 310 € sur la part de chacun des arrière-petits-enfants du donateur.

- **Article 790 E**

Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit entre vifs, il est effectué un abattement de 80 724 € sur la part du conjoint du donateur.

- **Article 790 F**

Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit entre vifs, il est effectué un abattement de 80 724 € sur la part du partenaire lié au donateur par un pacte civil de solidarité.

Le bénéfice de cet abattement est remis en cause lorsque le pacte prend fin au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage entre les partenaires ou le décès de l'un d'entre eux.

D. Questions parlementaires

- **Sénat. Question n° 7818, du 21 septembre 1982. Mutations à titre gratuit : fiscalité**

JO Sénat 17 Mars 1983

QUESTION

7818. - 21 septembre 1982. - M. Henri Belcour expose à M. le ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget, qu'en 1976, un père a fait donation à ses deux enfants de différents biens immobiliers, dont partie ayant été édifée postérieurement au 1er janvier 1948, pouvait bénéficier de l'exonération applicable à la première mutation à titre gratuit. Il n'a pas été, à l'époque, demandé l'application de ces dispositions fiscales et, en conséquence, cet acte a été taxable, l'abattement alors en vigueur ayant été dépassé. Il lui demande si, le donateur étant décédé, les donataires héritiers peuvent solliciter rétroactivement l'application du bénéfice de l'exonération. Il semble que les droits perçus en trop sur les donations peuvent être imputés sur les droits dus par le donataire héritier sur la succession du donateur, même si le délai pour demander la restitution est expiré. L'on peut en effet inférer de l'article 784 du code général des impôts que les droits de donation et de succession dus sur les différentes mutations à titre gratuit intervenues entre les mêmes personnes forment un tout et sont soumis à un tarif et un abattement uniques. Il y aurait donc une seule dette faisant l'objet de paiements partiels lors de la transmission de chaque fraction du patrimoine et les conditions de l'imputation seraient par conséquent remplies.

RÉPONSE

L'article 784 du code général des impôts relie les unes aux autres, au triple point de vue de l'application du tarif progressif, des abattements sur l'actif et des réductions de droits, les perceptions effectuées sur les donations successives consenties par une même personne et la transmission par décès de son patrimoine. Chaque transmission ne cesse cependant pas d'être considérée comme un fait générateur particulier. C'est ainsi que le lien établi par l'article 784 du code général des impôts est fondé sur l'actif imposé lors de l'enregistrement de la mutation rappelée et non sur la valeur actuelle des biens antérieurement donnés. **De même, les perceptions sont établies sans que soient remises en cause les perceptions antérieures en cas de changement de tarifs et le montant de l'abattement susceptible d'être pratiqué est déterminé, pour chaque transmission, d'après la législation en vigueur à la date à laquelle elle intervient.** Dès lors, la solution proposée d'imputer sur les droits de succession des droits qui auraient été payés en trop sur une donation antérieure, alors que le délai de réclamation à l'égard de cette mutation est expiré, ne peut être retenue.

- **Assemblée nationale Question écrite n° 17864, 29 janvier 1990**

Ministère délégué au budget

Enregistrement et timbre – Successions et libéralités – Droits de mutation à titre gratuit. calcul. prise en compte des donations antérieures.

Question de M. Valleix Jean

Député de Gironde – Groupe du Rassemblement pour la République

M Jean Valleix fait part à M le ministre délégué auprès du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et du budget, charge du budget, d'une difficulté de mise en oeuvre de l'article 784 du CGI Ce texte impose lors de toute nouvelle mutation à titre gratuit de déclarer les donations antérieures, afin qu'il soit tenu compte pour la liquidation des droits, à la fois, des abattements déjà utilisés et de la « tranche », ou s'est arrêtée la taxation progressive sur la mutation précédente. La difficulté se manifeste lorsque la donation antérieure est survenue avant le 14 septembre 1983, époque à compter de laquelle les « tranches de taxation ont été modifiées ». On peut, à titre d'illustration, imaginer la situation suivante : 1o une donation est intervenue en 1975 et le calcul des droits s'est arrêté, compte tenu de la valeur des biens donnés, dans la « tranche » à 15 p 100 ; 2o le donataire reçoit aujourd'hui une nouvelle donation, alors que les « tranches » ont été diminuées. Comment s'articulent les « tranches » (qui ne coïncident pas) lors de ces taxations successives : autrement dit, dans l'exemple considéré, doit-on reprendre le calcul des droits dans la « tranche » à 15 p 100, ou dans celle à 20 p 100.

Publication au JO : Assemblée nationale du 25 septembre 1989

Réponse du Ministère délégué au budget

Réponse. - Les dispositions de l'article 784 du code général des impôts ont notamment pour objet de taxer les donations successives consenties par une même personne selon les mêmes modalités que si les biens transmis successivement avaient fait l'objet d'une seule mutation. **En cas de changement de législation (tarif, abattement), les perceptions antérieures ne sont toutefois pas remises en cause dès lors que chaque mutation constitue un fait générateur particulier pour la perception de l'impôt.** Dans la situation évoquée par l'honorable parlementaire et sous réserve qu'il s'agisse de transmissions en ligne directe, la nouvelle donation bénéficiera d'un abattement complémentaire de 100 000 F égal à la différence entre celui actuellement en vigueur (275 000 F) et celui applicable lors de la première donation en 1975 (175 000 F). La fraction des biens transmis lors de cette nouvelle donation qui excèdera 100 000 F sera donc taxée en fonction du montant de l'ensemble de l'actif transmis et selon le tarif actuellement en vigueur. Des lors que la part nette taxable de la première donation excédait 100 000 F, la taxation de la seconde donation débutera à 20 p 100.

Publication au JO : Assemblée nationale du 29 janvier 1990

E. Doctrine administrative

a. Bulletin officiel des impôts. ENR - Mutations à titre gratuit - Successions - Liquidation des droits en cas de transmissions à titre gratuit successives entre les mêmes personnes

[BOI-ENR-DMTG-10-50-50-20160421](#)

I. Règles générales en matière de liquidation des droits en cas de transmissions à titre gratuit successives entre mêmes personnes

A. Principes en matière de liquidation des droits en cas de transmissions à titre gratuit successives entre mêmes personnes

1 Les donations sont soumises aux droits de mutation au même tarif que les successions. En outre, les donations successives consenties par une même personne et la transmission par décès de son patrimoine sont reliées les unes aux autres.

L'ensemble des biens transmis à titre gratuit entre les mêmes personnes fait l'objet, en principe, d'une liquidation unique des droits ; les perceptions effectuées sur les donations successives et sur la succession du donateur sont reliées les unes aux autres, en ce qui concerne les abattements, le tarif progressif et les réductions de droits. Chaque donation est en quelque sorte assimilée, sur ces points, à une ouverture partielle et anticipée de la succession du donateur.

10 Toutefois, la portée de ces règles, dites du « rapport fiscal », a été réduite par le I de l'article 15 de la loi n° 91-1322 du 30 décembre 1991 de finances pour 1992. Ce texte, entré en vigueur le 1^{er} janvier 1992, a modifié les deuxième et troisième alinéa de l'article 784 du code général des impôts (CGI) de façon à ne plus tenir compte, pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, des donations passées depuis plus de dix ans.

L'article 8 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 a réduit de dix à six ans le délai au-delà duquel les donations antérieures sont dispensées de rapport fiscal. Cette mesure s'applique aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter du 1^{er} janvier 2006.

20 L'article 7 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a porté de six à dix ans le délai au-delà duquel les donations antérieures sont dispensées de rapport fiscal.

Pour les donations passées dans les dix années précédant l'entrée en vigueur de la loi, soit avant le 31 juillet 2011, il était toutefois prévu un dispositif progressif d'application du rapport fiscal. Ainsi, il y a lieu d'appliquer sur la valeur des biens ayant fait l'objet d'une donation entre le 31 juillet 2001 et le 31 juillet 2005 et donnant lieu à rappel fiscal, un abattement variable en fonction de l'ancienneté de la donation rapportable.

Remarque : Des précisions sur ce dispositif ainsi que des exemples d'application peuvent être consultés dans la version du présent document publiée le 19 novembre 2012 accessible à partir de l'onglet "Versions Publiées Du Document".

25 L'article 5 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 a supprimé le dispositif dit de "lissage" à compter du 17 août 2012 et porté de dix à quinze ans le délai au-delà duquel les donations antérieures sont dispensées de rapport fiscal.

B. Transmissions concernées par le rapport fiscal

30 Les obligations imposées aux parties par l'[article 784 du CGI](#) concernent toutes les donations antérieures consenties par le défunt aux héritiers, donataires ou légataires, quelle que soit la forme dans laquelle ces donations ont été constatées. Elles s'appliquent, notamment, aux dons manuels ([BOI-ENR-DMTG-20-10-20-10 au I § 10 et suiv.](#)).

40 L'obligation du rapport fiscal prévu à l'[article 784 du CGI](#) concerne également les biens situés hors de France lorsque le donateur ou le défunt est domicilié en France. Toutefois, compte tenu de l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 1977 des dispositions de l'[article 750 ter du CGI](#) ([BOI-ENR-DMTG-10-10-30](#)) l'obligation du rapport fiscal ne s'applique pas aux libéralités portant sur des biens corporels situés hors de France et ayant fait l'objet d'un acte ayant date certaine avant le 1^{er} janvier 1977. En revanche, elle s'applique aux autres libéralités et notamment aux dons manuels, quelle que soit leur date, dès lors que la nouvelle libéralité ou le décès du donateur est postérieur au 31 décembre 1976 ([BOI-ENR-DMTG-20-10-20-10 au I § 10 et suiv.](#)).

Par ailleurs, l'obligation de rappeler les donations antérieures est limitée aux seules libéralités consenties par le donateur au nouveau donataire.

C. Obligations déclaratives des parties en cas de transmissions à titre gratuit successives entre mêmes personnes

50 Aux termes du premier alinéa de l'[article 784 du CGI](#), les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donations, et la date de l'enregistrement de ces actes.

Le montant des insuffisances d'évaluation reconnues sur les donations antérieures doit être indiqué.

Si aucune donation antérieure n'a été consentie, les parties sont tenues de le préciser.

(...)

II. Le rapport fiscal pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit

A. Champ d'application du rapport fiscal pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit

60 L'article 5 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 porte de dix à quinze ans le délai au-delà duquel les donations antérieures sont dispensées de rapport fiscal.

Dès lors, pour les successions ouvertes et les donations consenties à compter de la publication de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, les donations consenties depuis moins de quinze ans avant la nouvelle mutation à titre gratuit et les donations plus anciennes n'ayant pas été sujettes aux droits de mutation à titre gratuit demeurent rapportables.

Lorsqu'ils n'ont pas été soumis aux droits de mutation au titre de l'[article 757 du CGI](#), les dons manuels consentis aux héritiers du donateur deviennent imposables en raison du décès de ce dernier, en vertu de l'obligation de rapport des donations antérieures entre les mêmes personnes prévue à l'[article 784 du CGI](#). Par un arrêt du 31 mars 2004, la Cour de cassation a décidé que les droits alors exigibles constituaient des droits de mutation par décès. Il s'ensuit que l'ensemble des textes relatifs aux droits de succession leurs sont applicables, et notamment les règles de solidarité entre cohéritiers prévues par l'[article 1709 du CGI](#) ([Cass. com., 31 mars 2004, n° de pourvoi 02-10578](#)).

Il convient de rappeler que lorsqu'une personne désire procéder à une transmission de son patrimoine au moyen de donations successives, il ne peut pas choisir la donation sur laquelle l'abattement sera imputé et renoncer au bénéfice de l'abattement lors d'une première donation pour le reporter sur une donation ultérieure consentie avant l'expiration du délai de dix ans ([RM Valleix, n° 39457, JO AN du 5 juin 2000, p. 3418](#)).

Pour les donations passées dans les dix années précédant l'entrée en vigueur de la [loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011](#), soit avant le 31 juillet 2011 et jusqu'à la date de publication de loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, un dispositif progressif d'application du rapport fiscal est applicable (cf. **I-A § 20**).

B. Définition du rapport fiscal pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit

70 Lorsqu'une mutation à titre gratuit entre vifs ou par décès a été précédée de donations consenties par le même donateur ou le défunt au même bénéficiaire, la perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable ([CGI, art. 784, al. 2](#)).

Les perceptions effectuées sur les donations successives consenties par une personne et sur la déclaration de sa succession sont donc reliées les unes aux autres non par les droits liquidés mais par l'actif imposable. Ainsi, la transmission de l'ensemble du patrimoine d'une personne est taxée de la même manière que si ce patrimoine avait fait l'objet d'une mutation par décès.

80 Pour l'application de l'[article 784 du CGI](#), il est tenu compte de la valeur du bien au jour de la donation.

Remarque : Toutefois, dans le cas de révélation spontanée d'un don manuel avec option de déclaration dans le mois qui suit le décès du donateur, les droits sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement ou sur sa valeur au jour de la donation si elle est supérieure ([CGI, art. 635 A](#) et [CGI, art. 757](#) ; [BOI-ENR-DMTG-20-10-20-10 au I-D § 190 à 210](#)).

En matière de droits de mutation à titre gratuit, la valeur imposable des biens transmis est constituée par leur valeur vénale au jour du fait générateur de l'impôt. S'agissant des dons manuels, il résulte des dispositions de l'[article 757 du CGI](#) que le fait générateur des droits est constitué soit par l'acte renfermant la déclaration de ce don par le donataire ou ses représentants, soit par sa reconnaissance judiciaire, soit enfin par sa révélation à l'administration par le donataire. En application des dispositions de l'[article 784 du CGI](#), la réintégration à l'actif de succession des dons manuels de sommes d'argent se fait pour la valeur nominale de la somme donnée, sans réévaluation et sans tenir compte des éventuels emplois effectués avec cette somme. En effet, l'article 784 du CGI précise que c'est la valeur des biens compris dans la donation antérieure qui est ajoutée à celle des biens objets de la nouvelle mutation à titre gratuit. Or, s'agissant d'un don manuel de sommes d'argent, celui-ci, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass. Com., 20 octobre 1998, n° 1676) ne peut être rapporté que pour son montant nominal (RM Dassault, n° 25515, JO Sénat du 15 mars 2007, p. 592).

Lorsque le don manuel non déclaré et rappelé fiscalement à la succession porte sur une somme d'argent, il ne peut être tenu compte de l'usage que le donataire a pu faire de la somme donnée. Ainsi, c'est à bon droit qu'un tribunal évalue l'actif à réintégrer dans une succession au titre d'un don manuel, rapporté en application des dispositions de l'article 784 du CGI, au montant du chèque remis par le donateur et non à la valeur du bien acquis avant le décès du donateur, grâce à ce chèque par le bénéficiaire (Cass. com., 20 octobre 1998, n° de pourvoi 96-20960).

En l'espèce, la libéralité en cause avait été accomplie au moyen de la remise d'un chèque, quelques jours seulement avant le décès du donateur. La somme d'argent donnée avait aussitôt servi à l'acquisition d'un véhicule, dont la valeur avait subi, selon le contribuable, une décote immédiate de 10 %. La Cour considère que c'est le montant de la somme donnée qui devait être pris en compte, et non la valeur du bien acquis.

90 Cette règle « du rapport fiscal » des donations antérieures, ne doit pas être confondue ni dans sa nature, ni dans ses effets, avec celle du rapport des donations qui résulte de l'article 843 du code civil (C. civ.) ([BOI-ENR-DMTG-10-50-10 au II-A-1-a § 70](#)). Il est souligné que ses effets sont favorables aux héritiers, notamment dans le cas où la donation a été faite à une époque où l'abattement utilisé était inférieur à son niveau actuel. Dans ce cas, en effet, le supplément d'abattement résultant du relèvement intervenu depuis la donation précédente ne se trouve pas amputé ou épuisé par l'accroissement de la valeur du bien depuis la donation et bénéficie par conséquent entièrement aux héritiers.

C. Conséquences du rapport fiscal sur la liquidation des droits

1. Considérations générales

100 La somme des perceptions successives n'est pas toujours égale au montant de l'impôt qui aurait été exigible si la perception avait été effectuée globalement lors de la dernière mutation, car chaque transmission ne cesse pas d'être considérée comme un fait générateur particulier :

- la liaison entre les transmissions successives est fondée sur l'actif imposé (compte tenu des reconnaissances d'insuffisance d'évaluation, cf. [I-C § 50](#)) lors de l'enregistrement de la mutation rappelée (sous réserve toutefois des règles exposées aux [II-D et III § 140 et suivants](#)) et non sur la valeur actuelle des biens antérieurement donnés ;
- les perceptions sont établies sans que soient remises en cause les perceptions antérieures en cas de changement de tarif.

2. Incidence du rapport fiscal sur l'application des abattements

110 Pour le calcul des abattements édictés par l'[article 779 du CGI](#), l'[article 790 B du CGI](#), l'[article 790 D du CGI](#), l'[article 790 E du CGI](#) et l'[article 790 F du CGI](#), il est tenu compte de ceux effectués sur les donations antérieures consenties par la même personne au même bénéficiaire ([CGI, art. 784, al. 2](#)).

L'abattement dont chaque ayant droit est susceptible de bénéficier lors d'une mutation doit donc être calculé sous déduction de celui dont il a déjà pu bénéficier lors de donations antérieures à lui faites par la même personne depuis moins de quinze ans.

Lorsqu'un bénéficiaire est appelé à une succession par l'effet de la représentation, il convient de tenir compte, pour déterminer le montant de l'abattement restant disponible, des abattements dont son auteur a pu bénéficier antérieurement en raison de transmissions provenant du même disposant.

120 Le montant de l'abattement susceptible d'être pratiqué doit être déterminé, pour chaque transmission, d'après la législation en vigueur à l'époque où elle a lieu, sans que les perceptions antérieures puissent être remises en cause.

3. Influence du rapport fiscal sur le calcul des réductions de droits

130 En ce qui concerne l'application des réductions édictées par l'article 780 du CGI (BOI-ENR-DMTG-10-50-40 au I § 10 et suiv.), il est tenu compte, également, des réductions effectuées sur les donations antérieures consenties par la même personne (CGI, art. 784, al. 3).

Lors de chaque mutation à titre gratuit, il y a donc lieu de calculer le maximum de réduction, puis d'en déduire le montant des réductions accordées lors des donations antérieurement consenties par la même personne au même bénéficiaire : la différence représente le montant de la déduction susceptible d'être opérée.

Le montant de la réduction à effectuer doit être calculé pour chaque transmission compte tenu de la législation applicable à cette époque et de la situation de famille de l'héritier ou du donataire à la même date.

En cas de modification du quantum de la réduction entre deux transmissions, par suite de changement dans la législation ou dans la situation de famille, l'extension, ou, à l'inverse, la diminution (ou la suppression) de la réduction n'a d'influence que sur la mutation nouvelle.

D. Conséquences du rapport fiscal sur le délai de reprise

140 L'article L. 181 B du livre des procédures fiscales (LPF), issu du II de l'article 7 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, prévoit que la valeur des biens faisant l'objet de donations antérieures et ajoutée à la valeur des biens compris dans une donation ou une déclaration de succession en vertu du deuxième alinéa de l'article 784 du CGI peut, pour l'application de ce même alinéa seulement être rectifiée. Le second alinéa de l'article L. 181 B du LPF, issu de l'article 5 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 prévoit également que la valeur des biens ayant fait l'objet des donations antérieures dont il est tenu compte pour l'application du troisième alinéa de l'article 793 bis du CGI peut, pour la seule appréciation de la limite mentionnée au deuxième alinéa du même article, être rectifiée.

Ainsi, il en résulte que l'administration est en droit de rectifier la valeur des biens ayant fait l'objet d'une donation antérieure, mais pour les seuls besoins du rappel fiscal. Cette mesure permet ainsi de rectifier la valeur des biens antérieurement transmis pour la liquidation des droits à acquitter au titre d'une nouvelle transmission à titre gratuit.

La procédure de rectification concerne donc la donation ou la déclaration de succession dans laquelle a été rappelée la donation antérieure de moins de quinze ans, et non cette dernière.

Il en résulte que le délai de reprise de l'administration n'est pas indirectement rallongé à raison de la donation concernée.

En conséquence, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle a été enregistré l'acte ou la déclaration dans lequel est rappelée la donation antérieure.

A défaut de déclaration de succession déposée, le délai de prescription précité expire au 31 décembre de la sixième année suivant celle du décès, conformément aux dispositions de l'article L. 186 du LPF.

III. Les donations dispensées du rapport fiscal

150 Les donations régulièrement enregistrées depuis plus de quinze ans, sous les conditions précisées au **III-A § 160 et suivants**, ne sont pas rapportées aux donations réalisées ou aux successions ouvertes à compter de la publication de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

En conséquence, un donataire ayant bénéficié d'une donation en N-15 et pour laquelle son abattement personnel a été utilisé, peut recevoir du même donateur une nouvelle donation ou des droits successoraux en N en bénéficiant à nouveau de son abattement personnel, des tranches les plus basses du barème et de réduction de droits pour enfants à charge prévue à l'article 780 du CGI.

Remarque 1 : S'agissant des donations réalisées ou des successions ouvertes entre le 1^{er} janvier 1992 et le 31 décembre 2005, le délai est de dix ans. Le délai est de six ans s'agissant des donations réalisées ou des successions ouvertes entre le 1^{er} janvier 2006 et le 30 juillet 2011.

Remarque 2 : Par exception, 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). En conséquence, la donation faite par l'aïeul à un petit-enfant moins de quinze ans avant le décès de l'enfant qui y a consenti n'étant pas fiscalement rapportable dans la succession de ce dernier, les biens reçus par le petit-enfant ne seront pas pris en compte pour le calcul des droits de succession de l'enfant qui a consenti à la donation-partage. Cette disposition ne concerne que les donations-partages dans lesquelles les parents consentent à ce que leurs enfants soient désignés comme bénéficiaires en leurs lieu et place. Il est rappelé que seules les donations-partages ayant été régulièrement soumises aux droits de mutation à titre gratuit peuvent bénéficier de cette disposition.

II. Constitutionnalité de la disposition contestée

A. Normes de référence

1. Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789

- Article 2

Le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l'Homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté, et la résistance à l'oppression.

- Article 16

Le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l'Homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté, et la résistance à l'oppression.

- Article 17

La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité.

B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

a. Sur les droits de mutation à titre gratuit

- Décision n° 91-302 DC du 30 décembre 1991, Loi de finances pour 1992

- SUR L'ARTICLE 15 PORTANT MODIFICATION DU RÉGIME FISCAL DES DONATIONS OU SUCCESSIONS EN CAS DE DONATIONS ANTÉRIEURES :

2. Considérant que l'article 15 de la loi comporte trois paragraphes ; que le paragraphe I, qui modifie l'article **784 du code général des impôts, tend à alléger, sous certaines conditions, le régime fiscal applicable aux donations ou successions ; que, pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, est maintenu, en règle générale, le principe suivant lequel l'imposition est établie en prenant en compte les donations antérieures successives consenties à une même personne par le même donateur ou le défunt ; que les aménagements apportés à l'article 784 du code précité par l'article 15 de la loi ont pour objet de faire échapper au rappel des donations antérieures celles d'entre elles qui, à la date de la déclaration de succession ou de la donation en cause, remontent à plus de dix ans, à la condition qu'elles aient été "passées devant notaire" ;**

3. Considérant que le paragraphe II de l'article 15, qui ajoute à cette fin un second alinéa à l'article 757 du code général des impôts, assujettit au droit de donation tout don manuel révélé par le donataire à l'administration fiscale ;

4. Considérant que le paragraphe III de l'article 15, qui insère dans le code général des impôts un article 635 A, fait obligation au donataire ou à ses représentants de déclarer ou d'enregistrer un don manuel dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale ;

5. Considérant que les auteurs de la seconde saisine limitent leurs critiques au paragraphe I de l'article 15 ; qu'ils soutiennent que la différence établie par ce paragraphe entre les donations passées devant notaire et les autres donations méconnaît le principe d'égalité ;

6. Considérant que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit ;

7. Considérant que **l'article 15-I de la loi a pour objet de favoriser la transmission des patrimoines du vivant de leur détenteur en exceptant du rappel des donations antérieures celles qui ont été effectuées depuis plus de dix ans, dès lors qu'il s'agit de donations ayant elles-mêmes donné lieu au paiement de droits de mutation à titre gratuit ; que les donations qui satisfont à ces conditions ne présentent pas, eu égard à l'objet de l'article 15-I de la loi, une différence par rapport aux donations passées devant notaire**

qui serait susceptible de justifier, pour l'application des aménagements apportés au régime des droits de mutation à titre gratuit, la discrimination pratiquée ; que, par ailleurs, la discrimination ainsi opérée n'est pas justifiée par des motifs d'intérêt général qui soient en rapport avec l'objet, d'ordre purement fiscal, des dispositions en cause ;

8. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que, dans le texte de l'article 15-I de la loi, doivent, en l'état, être déclarés contraires au principe d'égalité, les mots "devant notaire" ;

9. Considérant que les autres dispositions du paragraphe I de l'article 15 ne sont pas inséparables de celles qui sont contraires à la Constitution ;

- **Décision n° 2013-361 QPC du 28 janvier 2014, Consorts P. de B. [Droits de mutation pour les transmissions à titre gratuit entre adoptants et adoptés]**

10. Considérant que, d'une part, en excluant en principe la prise en compte du lien de parenté résultant de l'adoption simple pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, le législateur s'est fondé sur les différences établies dans le code civil entre l'adoption simple et l'adoption plénière ; que, d'autre part, en réservant le cas des adoptés ayant reçu de l'adoptant des secours et des soins non interrompus dans les conditions prévues par le cinquième alinéa de l'article 786 du code général des impôts, le législateur a entendu atténuer les effets de la différence de traitement résultant du premier alinéa du même article afin de prendre en compte les liens particuliers qui sont nés d'une prise en charge de l'adopté par l'adoptant ; qu'il a ainsi permis aux personnes adoptées dans la forme simple de bénéficiaire du traitement fiscal des autres héritiers en ligne directe à la condition qu'elles aient fait l'objet d'une prise en charge continue et principale par l'adoptant qui a commencé pendant leur minorité ; qu'il a fait varier la durée des secours et des soins requise, selon que ces secours et ces soins ont été dispensés pendant la minorité ou à la fois pendant la minorité et pendant la majorité de l'adopté ; qu'en attachant des effets différents aux secours et aux soins dispensés pendant la minorité de l'adopté, il a institué des différences de traitement qui reposent sur des critères objectifs et rationnels en lien direct avec les objectifs poursuivis ; qu'il n'a pas traité différemment des personnes placées dans une situation identique ; qu'il n'en résulte pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et les charges publiques doit être écarté ;

b. Sur la protection des situations légalement acquises en matière fiscale

- **Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, Loi de finances pour 2006**

45. Considérant, en second lieu, qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamés par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant ;

- **Décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014**

. En ce qui concerne le grief tiré de la méconnaissance des exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 :

13. Considérant qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution » ;

14. Considérant qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ;

15. Considérant, en premier lieu, que les dispositions du 2° du A du paragraphe I, du 1° du paragraphe III, du paragraphe IV et des B et C du paragraphe V de l'article 8 prévoient, pour les produits de contrats d'assurance-vie acquis ou constatés à compter du 1^{er} janvier 1997 exonérés d'impôt sur le revenu et pour lesquels les prélèvements sont acquittés lors du dénouement du contrat ou du décès de l'assuré, une modification des taux de prélèvements sociaux applicable aux « faits générateurs intervenant à compter du 26 septembre 2013 » ; qu'en prévoyant d'appliquer les taux de prélèvements sociaux modifiés pour des contrats dont le dénouement ou la transmission sont intervenus à compter du 26 septembre 2013, date à laquelle les dispositions contestées ont été

rendues publiques, le législateur a entendu éviter que l'annonce de cette réforme n'entraîne, avant l'entrée en vigueur de la loi, des effets contraires à l'objectif de rendement poursuivi ; que, par suite, l'effet rétroactif qui résulte de ces dispositions est justifié par un motif d'intérêt général suffisant ;

16. Considérant, en second lieu, que le législateur a institué, pour les contrats d'assurance-vie souscrits avant le 26 septembre 1997 pour les primes versées avant cette date ou, dans certaines conditions particulières, ultérieurement, un régime particulier d'imposition des produits issus de ces primes, afin d'inciter les titulaires à conserver ces contrats pendant une durée de six ou huit ans prévue au paragraphe I bis de l'article 125-0 A du code général des impôts ;

17. Considérant que, d'une part, le législateur a prévu une exonération totale d'impôt sur le revenu sur les produits correspondant à ces primes versées sur des contrats souscrits avant le 26 septembre 1997 ; que, d'autre part, les taux de prélèvements sociaux applicables aux produits de contrats d'assurance-vie acquis ou constatés à compter du 1^{er} janvier 1997 exonérés d'impôt sur le revenu et pour lesquels les prélèvements sont acquittés lors du dénouement du contrat ou du décès de l'assuré sont, pour chaque fraction de produits correspondant à une période donnée, les taux en vigueur lors de cette période ; que le bénéfice de l'application de ces taux « historiques » de prélèvements sociaux est attaché, tout comme le bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu sur ces mêmes gains, au respect d'une durée de conservation du contrat de six ans pour les contrats souscrits entre le 1^{er} janvier 1983 et le 31 décembre 1989 et de huit ans pour ceux souscrits entre le 1^{er} janvier 1990 et le 25 septembre 1997 ; que les dispositions contestées ont entendu mettre fin à cette règle d'assujettissement aux prélèvements sociaux « nonobstant les articles 5 et 9 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 1998 (n° 97-1164 du 19 décembre 1997), l'article 19 de la loi n° 2004-626 du 30 juin 2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées, l'article 72 de la loi n° 2004-810 du 13 août 2004 relative à l'assurance maladie, l'article 28 de la loi n° 2008-1249 du 1^{er} décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion, l'article 6 de la loi n° 2010-1657 du 9 décembre 2010 de finances pour 2011, l'article 10 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011, l'article 2 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 et l'article 3 de la loi n° 2012-1404 du 17 décembre 2012 de financement de la sécurité sociale pour 2013 » ; qu'il ressort de l'ensemble des dispositions législatives énumérées que l'application des taux de prélèvements sociaux « historiques » aux produits issus de certains contrats d'assurance-vie est l'une des contreparties qui sont attachées au respect d'une durée de six ou huit ans de conservation des contrats, accordées aux épargnants pour l'imposition des produits issus de ces contrats ; que, par suite, les contribuables ayant respecté cette durée de conservation pouvaient légitimement attendre l'application d'un régime particulier d'imposition lié au respect de cette durée légale ;

18. Considérant que le législateur, **en poursuivant l'objectif d'augmentation du rendement des prélèvements sociaux appliqués aux produits des contrats d'assurance-vie, a pu prévoir une augmentation des taux de ces prélèvements pour la partie de ces produits acquise ou constatée au-delà de la durée légale nécessaire pour bénéficier du régime d'exonération d'impôt sur le revenu ; qu'en revanche, un tel motif, exclusivement financier, ne constitue pas un objectif d'intérêt général suffisant pour justifier que les produits des contrats d'assurance-vie acquis ou constatés pendant la durée légale nécessaire pour bénéficier du régime particulier d'imposition de ces produits fassent l'objet d'une modification des taux de prélèvements sociaux qui leur sont applicables ;**

19. Considérant que, par suite, les dispositions du 2° du A du paragraphe I, du 1° du paragraphe III, du paragraphe IV et des B et C du paragraphe V de l'article 8 ne sauraient, **sans porter atteinte aux exigences précitées de l'article 16 de la Déclaration de 1789, permettre que les produits de contrats d'assurance-vie acquis ou constatés à compter du 1^{er} janvier 1997 exonérés d'impôts sur le revenu et pour lesquels les prélèvements sont acquittés lors du dénouement du contrat ou du décès de l'assuré soient soumis aux taux de prélèvements sociaux applicables à la date du fait générateur de l'imposition pour ceux de ces produits qui ont été acquis ou constatés au cours des huit premières années suivant l'ouverture du contrat d'assurance-vie pour ceux de ces contrats souscrits entre le 1^{er} janvier 1990 et le 25 septembre 1997 ;**

- **Décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014, M. Jean-François V. [Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus]**

4. Considérant qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution » ;

5. Considérant qu'**il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte**

aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ;

6. Considérant que le paragraphe I de l'article 2 de la loi du 28 décembre 2011 a pour objet d'instituer une contribution exceptionnelle sur les hauts revenus « à la charge des contribuables passibles de l'impôt sur le revenu » ; que cette contribution a pour assiette le montant des revenus et plus-values retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, sans qu'il soit fait application des règles de quotient définies à l'article 163-0 A du code général des impôts, majoré conformément au 1^o du paragraphe IV de l'article 1417 du code général des impôts ; qu'elle est calculée en appliquant un taux de « 3 % à la fraction de revenu fiscal de référence supérieure à 250 000 € et inférieure ou égale à 500 000 € pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et à la fraction de revenu fiscal de référence supérieure à 500 000 € et inférieure ou égale à 1 000 000 € pour les contribuables soumis à imposition commune » et un taux de « 4 % à la fraction de revenu fiscal de référence supérieure à 500 000 € pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et à la fraction de revenu fiscal de référence supérieure à 1 000 000 € pour les contribuables soumis à imposition commune » ; que cette contribution est « déclarée, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu » ;

7. Considérant qu'en prévoyant que le paragraphe I de l'article 2 de la loi du 28 décembre 2011 « est applicable à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011 », le A du paragraphe III du même article a pour objet d'inclure dans l'assiette de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus tant les revenus entrant dans l'assiette de l'impôt sur le revenu que les autres revenus entrant dans la définition du revenu fiscal de référence, et notamment les revenus de capitaux mobiliers pour lesquels les prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu prévus au paragraphe I de l'article 117 quater et au paragraphe I de l'article 125 A du code général des impôts dans leur rédaction applicable en 2011 ont été opérés au cours de cette année 2011 ;

8. Considérant qu'en incluant dans l'assiette de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus les revenus perçus en 2011 et n'ayant pas fait l'objet d'un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu, le législateur n'a pas méconnu la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 ;

9. Considérant, toutefois, que la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus a également été rendue applicable par les dispositions contestées aux revenus perçus en 2011 soumis aux prélèvements libératoires prévus au paragraphe I de l'article 117 quater et au paragraphe I de l'article 125 A du code général des impôts ; que les contribuables ayant perçu en 2011 des revenus soumis à ces prélèvements libératoires pouvaient légitimement attendre de l'application de ce régime légal d'imposition d'être, sous réserve de l'acquiescement des autres impôts alors existants, libérés de l'impôt au titre de ces revenus ; **qu'en appliquant cette nouvelle contribution aux revenus ayant fait l'objet de ces prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu, le législateur a remis en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus par les contribuables de l'application du régime des prélèvements libératoires ;**

10. Considérant que la **volonté du législateur d'augmenter les recettes fiscales ne constitue pas un motif d'intérêt général suffisant pour mettre en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus d'une imposition à laquelle le législateur avait conféré un caractère libératoire pour l'année 2011** ; que, dès lors, les mots : « à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011 et » figurant à la première phrase du A du paragraphe III de l'article 2 de la loi du 28 décembre 2011 ne sauraient, sans porter une atteinte injustifiée à la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789, être interprétés comme permettant d'inclure dans l'assiette de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus due au titre des revenus de l'année 2011 les revenus de capitaux mobiliers soumis aux prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu prévus au paragraphe I de l'article 117 quater et au paragraphe I de l'article 125 A du code général des impôts ; que, sous cette réserve, les dispositions contestées ne méconnaissent pas les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 ;

- **Décision n° 2015-474 QPC du 26 juin 2015, Société ICADE [Imposition des plus-values latentes afférentes à des actifs éligibles à l'exonération postérieurement à l'option pour le régime des SIIC]**

12. Considérant qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ;

13. Considérant que, lors de l'exercice de l'option pour le régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées, les sociétés ne pouvaient attendre l'application des règles d'imposition prévues par l'article 208 C du

code général des impôts aux plus-values latentes postérieures à l'exercice de l'option ; que, par suite, **les dispositions contestées n'ont pas porté atteinte à des situations légalement acquises, ni remis en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations** ; que le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

- **Décision n° 2015-475 QPC du 17 juillet 2015, Société Crédit Agricole SA [Règles de déduction des moins-values de cession de titres de participation - Modalités d'application]**

- SUR LE GRIEF TIRÉ DE LA MÉCONNAISSANCE DES EXIGENCES DE L'ARTICLE 16 DE LA DÉCLARATION DE 1789 :

3. Considérant que, selon la société requérante, en prévoyant l'application de nouvelles règles de déduction des moins-values résultant de la cession de titres de participation aux cessions consécutives à des opérations d'apport intervenues à compter du 19 juillet 2012, les dispositions contestées ont, en méconnaissance de la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789, remis en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus des apports réalisés avant que les contribuables aient connaissance de la modification de la loi fiscale ;

4. Considérant qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution » ;

5. Considérant qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ;

6. Considérant que les dispositions combinées des paragraphes I et II de l'article 18 de la loi du 16 août 2012, applicables aux résultats des exercices clos à compter de son entrée en vigueur, modifient des modalités de déduction des moins-values de cession à court terme de titres de participation dont aucune règle constitutionnelle n'impose le maintien ; que les règles modifiées sont relatives au traitement fiscal des cessions de titres de participation et non à celui des apports en contrepartie desquels ces titres ont été émis ; que les dispositions contestées, qui n'affectent pas les règles applicables aux cessions réalisées au cours d'exercices clos antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi, ne portent aucune atteinte à des situations légalement acquises ou aux effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ; **qu'en particulier, l'acquisition de titres de participation en contrepartie d'un apport ne saurait être regardée comme faisant naître une attente légitime quant au traitement fiscal du produit de la cession de ces titres quelle que soit l'intention de leur acquéreur et quel que soit leur prix de cession** ; que le grief tiré de la méconnaissance des exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

- **Décision n° 2015-515 QPC du 14 janvier 2016, M. Marc François-Xavier M.-M. [Exclusion de certains compléments de prix du bénéfice de l'abattement pour durée de détention en matière de plus-value mobilière]**

8. Considérant qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ;

9. Considérant, que, d'une part, les dispositions contestées modifient, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, des règles d'assiette applicables à des faits générateurs postérieurs à leur entrée en vigueur ; que, d'autre part, **la soumission à un taux forfaitaire, au titre de l'impôt sur le revenu, de la plus-value réalisée lors de la cession des titres ne peut être regardée comme ayant fait naître l'attente légitime que le complément de prix y afférent soit soumis aux mêmes règles d'imposition** ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

10. Considérant, en dernier lieu, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'aux termes de l'article 13 de

la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

11. Considérant qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu assurer qu'en toute hypothèse la durée de détention ouvrant droit à abattement soit appréciée à la date de la cession des titres ; qu'ainsi, en excluant du bénéfice de l'abattement pour durée de détention les compléments de prix lorsque, à la date de la cession des titres, la condition de durée de détention n'était pas satisfaite, le législateur a retenu un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi ;

12. Considérant, toutefois, que les dispositions contestées ne sauraient, sans créer de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, avoir pour effet de faire obstacle à l'application de l'abattement pour durée de détention lorsque, à la date de la cession des titres, la condition de durée de détention était satisfaite, soit que cette cession a été réalisée avant le 1^{er} janvier 2013, soit qu'elle n'a pas dégagé de plus-value ; que, sous cette réserve, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté ; qu'il en va de même du grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi ;

- **Décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016, Époux M. D. [Exclusion des plus-values mobilières placées en report d'imposition de l'abattement pour durée de détention]**

12. Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution » ; qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ;

13. Considérant que l'imposition due par le contribuable à raison de plus-values placées en report d'imposition est liquidée selon des règles fixées par le législateur postérieurement à la période au cours de laquelle le fait générateur de l'imposition est intervenu ; que les dispositions contestées excluent, de manière rétroactive, le bénéfice de l'abattement pour durée de détention aux plus-values placées en report d'imposition avant la date de leur entrée en vigueur ;

14. Considérant que lorsque le législateur permet à un contribuable, à sa demande, d'obtenir le report de l'imposition d'une plus-value, le contribuable doit être regardé comme ayant accepté les conséquences du rattachement de cette plus-value à l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report d'imposition ; qu'en particulier, l'imposition de la plus-value selon le taux applicable l'année de cet événement ne porte, par elle-même, atteinte à aucune exigence constitutionnelle ;

15. Considérant, en revanche, que si le report d'imposition d'une plus-value s'applique de plein droit, dès lors que sont satisfaites les conditions fixées par le législateur, le montant de l'imposition est arrêté, sans option du contribuable, selon des règles, en particulier de taux, qui peuvent ne pas être celles applicables l'année de la réalisation de la plus-value ; que, dans cette hypothèse, seul un motif d'intérêt général suffisant peut justifier que la plus-value soit ainsi rétroactivement soumise à des règles de liquidation qui n'étaient pas déterminées à la date de sa réalisation ; qu'en l'espèce aucun motif d'intérêt général ne justifie l'application rétroactive de telles règles de liquidation à une plus-value placée, antérieurement à leur entrée en vigueur, en report d'imposition obligatoire ; que par suite, **les dispositions contestées ne sauraient, sans porter atteinte aux situations légalement acquises, avoir pour objet ou pour effet de conduire à appliquer des règles d'assiette et de taux autres que celles applicables au fait générateur de l'imposition de plus-values mobilières obligatoirement placées en report d'imposition** ; que, sous cette réserve, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

III. Doctrine

a. François Fruleux . Rappel fiscal : épilogue d'un débat doctrinal ?

La semaine juridique notariale et immobilière, 2013, n° 8, 1037.

Sommaire

La doctrine propose deux modes de calcul des droits dans le cadre du rappel fiscal régi par l'article 784 du Code général des Impôts. Celui basé sur une interprétation littérale du texte confère au mécanisme une portée qui n'est pas la sienne et aboutit à des résultats erronés en particulier lorsque le tarif a changé entre les transmissions successives. On doit lui préférer une seconde méthode fondée sur une interprétation téléologique qui respecte de la progressivité de l'impôt tout en assurant l'intangibilité des perceptions antérieures. La confirmation du bien-fondé de cette dernière méthode par la doctrine administrative récente doit conduire à proscrire définitivement l'interprétation littérale qui conduirait bien souvent à faire supporter indument au donataire ou successeur un surcoût fiscal.

1. - Le droit fiscal recèle de nombreuses situations paradoxales au premier rang desquelles figure sans doute celle de la mise en oeuvre du rappel fiscal.

2. - Cette règle de tarif^{Note 1} énoncée par l'article 784 du CGI relie entre elles les transmissions à titre gratuit successives entre un même auteur et un même bénéficiaire. Destinée à assurer le respect de la progressivité de l'impôt de mutation, elle permet de calculer les droits exigibles lors de la dernière mutation, en tenant compte des précédentes, tant en ce qui concerne l'abattement que le taux progressif^{Note 2}.

Cette disposition a été instaurée par une loi du 14 mars 1942. Elle est d'application des plus courantes en pratique. Et pourtant, plus de soixante-dix ans après sa mise en place, les avis divergent encore quant à ses modalités de mise en oeuvre.

3. - L'opposition se concrétise par l'existence de deux modes de calcul très différents des droits exigibles, fondés chacun sur une logique propre.

Ce débat semble toutefois largement doctrinal. La doctrine administrative consacrée à l'application de ce mécanisme validée par la jurisprudence révèle pour sa part une grande stabilité et n'a jamais varié depuis l'instauration du dispositif.

4. - Il reste que l'interprétation du texte et le choix de la méthode à retenir pour calculer les droits en présence de transmissions successives qui en découle présentent des enjeux bien réels. Le montant des droits dus au Trésor varie en effet comme nous le verrons^{Note 3} considérablement suivant la méthode liquidative employée. Ces enjeux concrets ont été accentués par la législation récente.

Cette donnée est essentielle. Seule une approche diachronique de l'institution permet d'expliquer qu'une telle opposition ait pu perdurer aussi longtemps sur la mise en oeuvre d'un mécanisme d'application courante sans réellement être tranchée.

5. - Dans un contexte qui est historiquement celui du dispositif de tarif stable, les écarts entre les deux méthodes sont minimes voire inexistantes. L'instabilité qui caractérise la législation fiscale contemporaine conduit à changer de paradigme. Elle a mis au jour les différences fondamentales existant entre les deux interprétations proposées qui apparaissent avec netteté lorsqu'on les analyse sous le prisme de la modification du tarif ou de la durée du rappel^{Note 4}^{Note 5}.

6. - L'article 784 du CGI ne doit pas être pris au pied de la lettre. Le mode de calcul des droits préconisé par certains auteurs fondé sur une interprétation littérale du texte (1) donne au rappel fiscal une portée qui n'est pas la sienne. Il aboutit à des résultats erronés, patents lorsque le tarif ou la durée du rappel a changé entre les mutations successives (2).

7. - Il faut lui préférer une interprétation téléologique qui respecte la finalité du mécanisme : assurer le respect de la progressivité de l'impôt sans pour autant revenir sur le tarif ayant été appliqué lors des donations successives qui constituent chacune un fait générateur de l'impôt distinct (3). Dans ses commentaires résultant de BOFiP-Impôts actualisés le 14 novembre dernier, l'administration fiscale a confirmé que c'est bien cette dernière méthode qui doit être retenue, ce qui devrait conduire à écarter définitivement celle retenant l'interprétation littérale du texte. Une illustration chiffrée montre en effet que dans le nouveau contexte issu des dernières lois de finances les écarts entre les résultats produits par les deux méthodes sont significatifs (4).

1. Méthode fondée sur l'interprétation littérale du texte

8. - L'article 784 du CGI énonce dans son premier alinéa que : « Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation, et la date de l'enregistrement de ces actes.»

9. - Ce texte met à la charge des donataires légataires ou héritiers des obligations déclaratives spécifiques dans les actes de donation ou déclarations de succession. Il leur impose de spécifier s'ils ont ou non déjà été gratifiés par donateur ou le défunt de son vivant et dans l'affirmative leur fait obligation de fournir à l'Administration les références exactes de cette libéralité.

Cette première disposition est destinée à permettre à l'Administration d'assurer son contrôle des taxations successives. Elle concerne toutes les donations reçues du donateur ou défunt, quelle que soit leur date ; et ce, même si elles ont été enregistrées depuis plus de quinze ans^{Note 6}.

10. - La liquidation des droits en présence des transmissions successives est pour sa part régie par les deuxième et troisième alinéas de l'article 784 du CGI.

L'alinéa 2 précise que : « La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable. »

Le troisième alinéa, transpose cette règle à l'abattement personnel ainsi qu'aux réductions de droits : « Pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779, 780, 790 B, 790 D, 790 E et 790 F il est tenu compte des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures visées au deuxième alinéa consenties par la même personne. »

11. - Une première méthode de calcul des droits préconisée par certains auteurs^{Note 7} prend l'indication suivant laquelle : « La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans » au pied de la lettre.

Elle consiste à rajouter aux biens nouvellement transmis (part successorale ou nouvelle donation) la valeur imposable des biens donnés antérieurement et sujets à rappel fiscal, à calculer les droits exigibles sur cette masse globale au tarif en vigueur à la date du nouveau fait générateur des droits (décès ou nouvelle donation) et enfin à retrancher du montant des droits ainsi calculés ceux acquittés lors de l'enregistrement des donations enregistrées depuis moins de quinze ans.

Si l'on applique cette technique, le calcul des droits dus dans le cadre du rappel fiscal doit être réalisé en respectant cinq étapes^{Note 8} :

« Dans un premier temps il importe de déterminer la som

12. - me taxable revenant à l'héritier ou au légataire. Cette somme comprend :

- d'une part la part recueillie par l'héritier ou le légataire dans la succession ;
- d'autre part, la valeur au jour de la donation du bien rapportable.

13. - Dans un deuxième temps, la somme taxable est diminuée du montant du ou des abattements applicables.

14. - Dans un troisième temps, le montant des droits exigibles est obtenu en soumettant la somme restant taxable au tarif des droits de mutation à titre gratuit.

15. - Dans un quatrième temps, le montant des droits exigibles fait l'objet le cas échéant d'une réduction pour charge de famille et/ou de la réduction en faveur des mutilés de guerre.

Dans un cinquième et dernier temps le montant des droits de succession incombant à l'héritier ou légataire est déterminé après imputation du montant des droits dus lors de l'enregistrement de l'acte de donation. »^{Note 9}

Selon les partisans de cette méthode, un traitement différencié doit être réservé, lors de l'imputation des droits versés lors de l'enregistrement des donations antérieures aux réductions de droits pour charges de famille d'une part, et à celles liées à l'âge de donateur, d'autre part. Les premières doivent être déduites du montant des droits imputables, à la différence des secondes^{Note 10}.

2. Réfutation

16. - En calculant les droits dus lors de la nouvelle transmission au tarif en vigueur à cette date globalement sur les biens déjà taxés et ceux nouvellement transmis sous imputation des droits versés lors de l'enregistrement de la donation rappelée, la méthode fondée sur l'interprétation littérale de l'article 784 du CGI donne au rappel fiscal un sens et une portée qui ne sont pas les siens.

Elle contrevient à un principe fondamental du droit fiscal et formellement réitéré par la doctrine administrative^{Note 11} suivant lequel même en présence de transmissions successives, le tarif en vigueur s'apprécie à la date de chaque mutation qui constitue un fait générateur distinct de l'impôt.

17. - Ajouter aux biens nouvellement transmis ceux sujets à rappel, calculer les droits au tarif en vigueur à la date de la dernière mutation sur cette masse globale puis déduire du montant des droits ainsi calculés ceux qui ont déjà été versés lors de l'enregistrement des donations rappelées revient bien à faire application du nouveau tarif en vigueur y compris aux biens ayant déjà été taxés depuis moins de quinze ans.

18. - Le rappel fiscal n'a pas vocation à produire cet effet. La liquidation établie lors de la donation initiale est définitive et ne peut être remise en cause. Les biens transmis lors de la donation ont déjà été taxés en fonction du tarif alors en vigueur. Cette liquidation ne saurait être affectée par les modifications de tarif survenant ultérieurement, peu important qu'une nouvelle transmission intervienne ultérieurement entraînant le rappel de la donation initiale.

Une telle remise en cause même indirecte du tarif en vigueur lors de la première transmission poserait d'ailleurs de sérieuses difficultés en termes de sécurité juridique. En cas de diminution de l'abattement personnel intervenue après la donation, le mode de calcul découlant de l'interprétation littérale du texte priverait rétrospectivement le donataire de l'abattement plus favorable lui ayant bénéficié lors de la taxation de la donation initiale^{Note 12}.

19. - L'objectif poursuivi par le rappel fiscal souligné dès 1942 par les commentateurs de la loi^{Note 13} est bien différent : il s'agit en présence de transmissions successives, aux termes d'une règle de tarif^{Note 14} d'assurer l'effectivité de la progressivité du tarif progressif en tenant compte des transmissions antérieures.

20. - La partie de l'abattement, des tranches du tarif ou des réductions dont le donataire ou successeur a déjà bénéficié lors de la taxation d'une donation antérieure ne peut plus à nouveau lui profiter.

L'absence de rappel des donations passées depuis plus de six, dix ou quinze ans^{Note 15}, créée par la loi de finances pour 1992 a été instaurée dans le but d'inciter les disposants à transmettre leur patrimoine entre vifs de manière anticipée.

Le rappel n'a jamais eu pour objectif d'appliquer le tarif en vigueur lors de la dernière transmission à l'ensemble des donations successives, ni de faire subir aux donations antérieures l'effet d'une modification de tarif survenue entre-temps.

21. - Il est ainsi acquis de longue date, qu'au regard de la finalité poursuivie par le mécanisme, c'est non par le montant des droits liquidés, mais par l'actif imposable que les transmissions successives sont reliées ; la méthode consistant à imputer les droits versés antérieurement étant donc à proscrire^{Note 16}.

22. - C'est la raison pour laquelle contrairement à ce qu'induirait la méthode liquidative fondée sur l'interprétation littérale du texte, le montant total des droits perçus au titre des transmissions successives ne correspond pas nécessairement à l'impôt qui aurait été exigible si la taxation avait été effectuée globalement lors de la dernière mutation, ce qu'admet formellement et de longue date la doctrine administrative^{Note 17}.

De même, chaque transmission constituant un fait générateur de l'impôt distinct, les changements de tarifs survenant entre deux mutations n'affectent pas les perceptions antérieures qui sont définitives^{Note 18}.

23. - Cette interprétation téléologique de l'article 784 du CGI qui fait prévaloir l'objectif poursuivi par le texte sur sa lettre induit une autre méthode de calcul des droits qui doit selon nous être retenue et a été confirmée par la doctrine administrative publiée depuis l'entrée en vigueur des réformes récentes.

3. Modalités d'application à retenir

24. - L'objectif poursuivi par le rappel fiscal conduit très simplement à déterminer le montant de l'abattement personnel et les tranches du tarif progressif applicables dans le cadre du nouveau fait générateur des droits, sous déduction de l'abattement et des tranches du tarif ayant déjà été utilisés dans le cadre de la taxation de donations antérieures et sujettes au rappel.

La taxation porte uniquement sur les biens nouvellement transmis (nouvelle donation ou part successorale)^{Note 19}. Elle est effectuée en tenant compte de l'abattement et des tranches du tarif dont le donataire ou successeur a déjà bénéficié dans le cadre de la taxation de donations antérieures et sujettes au rappel.

25. - Seule la fraction d'abattement ou de tranche du tarif n'ayant pas déjà été utilisée bénéficie au redevable dans le cadre de la nouvelle taxation^{Note 20}.

Le montant de l'abattement est déterminé, pour chaque transmission, d'après la législation en vigueur à l'époque où elle a lieu, sans que les perceptions antérieures soient remises en cause^{Note 21}.

26. - Lorsque les donations successives ont utilisé un abattement cumulé d'un montant supérieur à celui en vigueur au jour du nouveau fait générateur des droits, ce qui est fréquemment le cas en raison de l'allongement de la durée de rappel de six à quinze ans et de l'abaissement de 159 325 EUR à 100 000 EUR du montant de l'abattement « en ligne directe », la liquidation antérieure n'est pas remise en cause, même indirectement.

Dans cette situation, le donataire ou l'héritier ne profite naturellement d'aucun abattement personnel dans le cadre de la nouvelle taxation, puisqu'il a déjà bénéficié d'un abattement supérieur à celui en vigueur à la date du nouveau fait générateur. Mais la différence entre le montant de l'abattement dont il a déjà bénéficié et celui en vigueur lors de la dernière transmission n'est pas sujette à taxation. Ce dernier point a été confirmé par l'Administration dans le cadre de sa doctrine postérieure à l'entrée en vigueur de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 ayant réduit le montant de l'abattement « en ligne directe »^{Note 22}.

27. - La même méthode est utilisée pour déterminer les tranches du tarif progressif applicables à la taxation de la nouvelle donation ou part successorale.

Il est tenu compte de l'abattement et des tranches du tarif dont le donataire ou successeur a déjà bénéficié dans le cadre de la taxation de donations antérieures et sujettes au rappel.

Seule la fraction de tranche du tarif n'ayant pas déjà été utilisée bénéficie au redevable dans le cadre de la nouvelle taxation :

- les tranches les plus basses qui n'ayant pas servi pour l'imposition des donations passées depuis moins de quinze ans sont utilisées en priorité ;
- les tranches qui ayant totalement servi pour l'imposition des donations de moins de quinze ans ne peuvent plus être utilisées ;
- les tranches qui ayant été partiellement utilisées dans ce même délai sont reprises pour leur solde ;
- au-delà le tarif s'applique normalement^{Note 23}.

28. - Là encore, le tarif s'apprécie pour chaque transmission, d'après la législation en vigueur à l'époque où elle a eu lieu. Cela permettra le cas échéant au donataire ou successeur qui aurait utilisé intégralement la tranche en vigueur lors de la donation de bénéficier du complément de tranche qui résulterait de l'actualisation automatique du tarif^{Note 24} survenue depuis lors.

De la même manière, la réduction de droits ou fraction de réduction dont le donataire ou successeur a déjà bénéficié en raison de sa situation personnelle (CGI, art. 781 et 782) lors de la taxation de donations ayant moins de quinze ans ne peut plus à nouveau lui bénéficier dans le cadre de l'imposition de la nouvelle donation ou part successorale.

Aucun traitement particulier ne doit en revanche être réservé aux donations sujettes à rappel ayant bénéficié de réductions de droits liées à l'âge du donateur^{Note 25}.

29. - Cette méthode simple et cohérente de liquidation des droits a toujours été celle retenue par l'administration fiscale y compris dans ses commentaires récents publiés après l'entrée en vigueur des première loi de finances rectificative pour 2011 et deuxième loi de finances pour 2012 ayant modifié la durée du rappel.

30. - Dès avant les dernières lois de finances, le choix de la méthode de liquidation des droits retenue dans le cadre du rappel fiscal pouvait avoir un impact sur le montant des droits exigibles. Tel était le cas en particulier depuis le 1er janvier 2008 lorsque le tarif avait été actualisé de manière automatique entre les deux mutations. Le mode de calcul fondé sur l'interprétation littérale du texte était alors favorable au redevable. Il lui permettait de bénéficier du nouveau tarif plus favorable y compris en ce qui concerne la taxation des biens donnés antérieurement. C'est peut-être ce qui explique qu'une partie de la doctrine ait été sensible à cette méthode. Les écarts entre les résultats produits par les deux méthodes restaient cependant minimes.

31. - Comme nous l'avons vu^{Note 26}, les dernières lois de finances ont accentué les enjeux pratiques du débat en rallongeant la durée du rappel et diminuant le montant de l'abattement personnel « en ligne directe ». Il est aujourd'hui fréquent qu'en raison de l'effet conjugué de ces deux composantes de ces réformes, le donataire ou successeur ait d'ores et déjà bénéficié d'un abattement ou de tranches pour un montant supérieur à celui en vigueur à la date de la nouvelle mutation.

C'est le cas par exemple y compris en ce qui concerne les tranches du tarif progressif parce que l'intéressé a déjà bénéficié de l'auteur de la transmission de donations antérieures dispensées l'une et l'autre de rappel, mais à présent toutes deux sujettes à rapport comme ayant été réalisées depuis moins de quinze ans.

32. - Dans ces situations, les écarts entre les deux modes de calculs sont souvent significatifs. Il était donc souhaitable de lege ferenda que l'administration fiscale clarifie la situation et réitère ses commentaires antérieurs écartant l'interprétation littérale de l'article 784 du CGI^{Note 27}.

C'est ce qu'a fait l'Administration en réitérant purement et simplement sa doctrine antérieure souvent reprise exactement dans les mêmes termes dans sa nouvelle base de données BOFiP-Impôts actualisée à cet effet le 14 novembre dernier.

33. - Dans ses commentaires, l'Administration rappelle que « la règle du rapport fiscal » des donations antérieures, ne doit pas être confondue ni dans sa nature, ni dans ses effets, avec celle du rapport des donations qui résulte de l'article 843 du Code civil » et que « la somme des perceptions successives n'est pas toujours égale au montant de l'impôt qui aurait été exigible si la perception avait été effectuée globalement lors de la dernière mutation, car chaque transmission ne cesse pas d'être considérée comme un fait générateur particulier (...) les perceptions sont établies sans que soient remises en cause les perceptions antérieures en cas de changement de tarif. »^{Note 28}

34. - Elle écarte nettement la méthode de liquidation fondée sur l'interprétation littérale du texte en détaillant le mode de calcul des droits comme suit^{Note 29} :

« En cas de donations successives faites sur une période de plus de quinze ans, la liquidation des droits s'effectuera de la façon suivante :

A. - Calcul de l'abattement imputable

35. - L'abattement doit être calculé sous déduction du seul montant de l'abattement ou de la fraction d'abattement dont le donataire, l'héritier ou le légataire a effectivement bénéficié lors des donations consenties par la même personne au cours des quinze dernières années.

36. - Dès lors, le montant de l'abattement ou de la fraction de l'abattement qui a été appliqué lors de donations passées depuis plus de quinze ans n'est pas déduit de l'abattement applicable au jour de la nouvelle transmission à titre gratuit.

B. - Calcul des droits résultant de l'application du tarif

37. - Pour l'application du tarif, la part taxable de la nouvelle transmission à titre gratuit devra être soumise :

- en priorité, aux taux des tranches les plus basses pour la fraction correspondant à la part qui a été taxée dans le cadre de donations consenties depuis plus de quinze ans ;
- pour le surplus, en considérant que cette fraction est incluse dans les tranches les plus élevées du barème de l'actif imposable.

38. - En d'autres termes, il convient de suivre la méthode suivante :

- les tranches les plus basses qui n'ont pas servi pour l'imposition des donations passées depuis moins de quinze ans sont utilisées en priorité ;
- les tranches qui ont totalement servi pour l'imposition des donations de moins de quinze ans ne sont pas utilisées ;
- les tranches qui ont été partiellement utilisées dans ce même délai sont reprises pour leur solde ;
- au-delà, le tarif s'applique normalement.

C. - Calcul des réductions de droits

39. - Lors de chaque mutation à titre gratuit, il y a lieu :

- de calculer le maximum de réduction compte tenu de la législation applicable à cette époque et de la situation de famille de l'héritier ou du donataire à la même date ;

- de déduire le montant des réductions effectivement pratiquées lors des donations antérieurement consenties par la même personne au même bénéficiaire, à l'exclusion de celles effectuées au titre de donations passées depuis plus de quinze ans.

La différence représente le montant de la réduction susceptible d'être opérée au titre de la nouvelle transmission à titre gratuit. »

0. - Les exemples chiffrés fournis vont dans le même sens. Ils retiennent eux aussi la méthode que nous préconisons, en particulier lorsque le donataire ou successeur a déjà bénéficié depuis moins de quinze ans d'abattements pour un montant supérieur à celui en vigueur à la date du nouveau fait générateur des droits : « Dans la mesure où le fils de M. X a déjà utilisé un abattement personnel de 46 000 EUR lors de la première donation en 2003, puis un second de 156 974 EUR lors de la deuxième donation en 2010, le cumul de ces deux abattements excède l'abattement personnel applicable en ligne directe au 1er janvier 2011 (159 325 EUR). Par suite, l'intéressé ne bénéficie pas d'un abattement personnel au titre de la troisième donation »^{Note 30}.

Voilà qui devrait mettre enfin un terme au débat doctrinal dont l'exemple chiffré qui suit illustre les enjeux pratiques (4).

4. Illustration pratique

41. - Le 1er mars 2002, Alice Duval a reçu une donation de son père Paul d'un montant de 70 000 euros.

Les droits sont calculés de la manière suivante :

Base taxable 70 000 EUR

Abattement - 46 000 EUR

Reste taxable 24 000 EUR

Liquidation des droits

- 5 % sur 7 600 euros, soit 380 EUR
- 10 % sur 3 800 euros, soit 380 EUR
- 15 % sur 3 600 euros, soit 540 EUR
- 20 % sur 9 000 euros, soit 1 800 EUR

Montant des droits dus 3 100 EUR

Le 1er avril 2008, Alice a reçu une nouvelle donation de son père d'un montant de 180 000 euros.

Les droits ont été calculés de la manière suivante : la donation consentie le 1er mars 2002 passée depuis plus de six ans^{Note 31} n'est pas prise en compte dans le cadre du rappel fiscal.

Base taxable 180 000 EUR

Abattement - 151 950 EUR

Reste taxable 28 050 EUR

Liquidation des droits :

5 % sur 7 699 euros 385 EUR

10 % sur 3 849 euros 385 EUR

15 % sur 3 647 euros 547 EUR

20 % sur 12 855 euros 2 571 EUR

Montant des droits dus 3 888 EUR

M. Paul Duval décède le 15 mars 2013 laissant sa fille unique pour lui succéder.

La succession est dévolue ab intestat. L'actif net taxable de succession s'élève à 150 000 euros.

Première méthode : interprétation littérale de l'article 784 du CGI

o Masse taxable

- part successorale 150 000 EUR
- valeur des biens donnés en 2002 70 000 EUR
- valeur des biens donnés en 2008 180 000 EUR

Total de la masse taxable 400 000 EUR

o Calcul des droits

Abattement personnel - 100 000 EUR

Reste taxable . 300 000 EUR

o Droits

- 5 % sur 8 072 EUR , soit 403,60 EUR
- 10 % sur 4 037 EUR , soit 403,70 EUR
- 15 % sur 3 823 EUR , soit 573,45 EUR
- 20 % sur 284 068 EUR , soit 56 813,60 EUR

Ensemble 58 194 EUR

Imputation des droits versés en 2002 - 3 100 EUR

Imputation des droits versés en 2008 - 3 888 EUR

Montant des droits de succession dus **51 206 EUR**

Deuxième méthode : méthode préconisée

o Base taxable 150 000 EUR

Les donations de 2002 et 2008 passées depuis moins de quinze ans sont toutes deux sujettes à rappel.

o Détermination de l'abattement résiduel

Dans la mesure où Alice a déjà bénéficié d'un abattement personnel de 46 000 euros lors de la donation de 2002, puis d'un second de 151 950 euros en 2008, le cumul de ces deux abattements excède l'abattement personnel applicable en ligne directe au décès (100 000 euros). Par suite, Alice ne bénéficie d'aucun abattement personnel applicable sur la part successorale taxable qu'elle recueille. Autrement dit sa part successorale est taxée dès le premier euro.

o Reste taxable : 150 000 euros

Détermination des tranches du tarif applicable et calcul des droits :

La tranche à 5 % s'élève au décès à 8 072 euros. Elle a déjà été utilisée à hauteur de 7 600 euros en 2002 et 7 699 euros en 2008, soit un montant supérieur à la tranche applicable en 2013.

Cette tranche ne peut être utilisée dans le cadre de la taxation de la part successorale.

La tranche à 10 % : le montant applicable en 2013 est de 4 037 euros - 3 800 euros utilisés en 2002 et 3 849 euros utilisés en 2008, soit un montant supérieur à la tranche applicable en 2013.

Cette tranche ne peut pas être utilisée dans le cadre de la taxation de la part successorale.

La tranche à 15 % : le montant de la tranche en 2013 s'élève à 3 823 euros - 3 600 euros déjà utilisés en 2002 et 3 647 euros déjà utilisés en 2008, soit un montant supérieur à la tranche applicable en 2013.

Cette tranche ne peut pas être utilisée dans le cadre de la taxation de la part successorale.

La tranche à 20 % : le montant de cette tranche en 2013 s'élève à 536 392 - 9 000 euros utilisés en 2002 et 2 571 euros utilisés en 2008, soit un reliquat de 524 821 euros disponible pour la taxation de la part successorale.

Calcul des droits de succession dus : 20 % sur 150 000 euros = **30 000 euros**

Différence de droits dus en application de la première et la seconde méthode : **21 206 EUR (soit + 70 %).** ?

Annexe

Date de la transmission	Durée du rappel
Jusqu'au 31 décembre 1991	Illimitée
À compter du 1er janvier 1992 et jusqu'au 31 décembre 2005	10 ans
À compter du 1er janvier 2006 et jusqu'au 30 juillet 2011 .	6 ans

À compter du 31 juillet 2011 et jusqu'au 16 août 2012	10 ans
À compter du 17 août 2012	6 ans

Note 1 Il est important de rappeler que l'article 784 énonce simplement une règle de tarif permettant de déterminer l'abattement et les tranches du tarif applicables en présence de transmissions successives ; raison pour laquelle il se situe dans une subdivision du Code général des impôts intitulée « tarif et liquidation ».

Note 2 Ou les réductions de droits liées à la situation personnelle du donataire (CGI, art. 780 et s.).

Note 3 V. infra 4.

Note 4 V. sur ce constat, Fr. Fruleux, Portée et mise en oeuvre du nouveau durcissement des droits de mutation à titre gratuit : JCP N 2012, n° 36, 1320.

Note 5 Spécialement la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 ayant ramené de 159 325 EUR à 100 000 EUR le montant de l'abattement « en ligne directe » et rallongée à quinze ans la durée du rappel.

Note 6 BOI-ENR-DMTG-10-50-50, n°50.

Note 7 V. notamment, Fr. Douet, Précis de droit fiscal de la famille : LexisNexis, 11e éd., 2012, n° 2298. - A. Darmon et Ph. Van Steenlandt, Le lissage des donations : variations autour de son plein effet : JCP N 2011, n° 48, 1310. - Fr. Douet et P. Bonduelle, Radiographie de la France fiscale. Retour sur le lissage fiscal des donations : JCP N 2012, n° 17, 1197.

Note 8 L'exemple donné concerna le calcul de droits de succession. La même méthode s'applique à la liquidation des droits de donation en présence de mutations successives.

Note 9 Fr. Douet, op. cit. note (7), n° 2298 et s.

Note 10 Fr. Douet, op. cit. note (7), n° 2304.

Note 11 BOI-ENR-DMTG 10-50-50, n° 100.

Note 12 V. sur cet effet, Fr. Fruleux, préc. note (4) et l'exemple chiffré, infra, 4.

Note 13 V. notamment Ind. enreg. juill.-août 1942, n° 5086.

Note 14 Raison pour laquelle le texte se situe dans une subdivision du CGI intitulée « tarif et liquidation ».

Note 15 V. pour une synthèse de l'évolution dans le temps de la durée de rappel fiscal, infra, annexe.

Note 16 « Les perceptions effectuées sur les donations successives consenties par une personne et sur la déclaration de sa succession sont donc reliées les unes aux autres non par les droits liquidés mais par l'actif imposable » (Doc. adm. DGI, 7 G 245, n° 8. - BOI-ENR-DMTG 10-50-50, n° 70. - Ch. Delory et J. Devred, La progressivité de l'impôt de mutation à titre gratuit et l'euro : JCP N 2002, n° 8-9, 1168 : « Il faut donc proscrire la méthode consistant à imputer les droits acquittés sur les donations antérieures sur les droits liquidés sur la somme des biens nouvellement transmis et des biens donnés par acte ayant date certaine depuis moins de dix ans. Cette méthode conduit à des résultats nécessairement erronés s'il est survenu un changement de tarif. » - Adde C. Guillot, Pourquoi ne faut-il pas s'en tenir à la lettre de l'article 784 du CGI ? in La déclaration de succession en 50 questions pratiques : Brochure Cridon Bordeaux-Toulouse, 2009, p. 113 et s.

Note 17 « La somme des perceptions successives n'est pas toujours égale au montant de l'impôt qui aurait été exigible si la perception avait été effectuée globalement lors de la dernière mutation, car chaque transmission ne cesse pas d'être considérée comme un fait générateur particulier » (BOI-ENR-DMTG 10-50-50, n° 100).

Note 18 « Les perceptions sont établies sans que soient remises en cause les perceptions antérieures en cas de changement de tarif » (BOI-ENR-DMTG 10-50-50, n°100.- Adde Doc. adm. 7 G 245, n° 9, 20 déc. 1996).

Note 19 La situation serait naturellement différente si la donation antérieure n'avait pas été taxée. La nouvelle transmission constituerait alors le fait générateur de l'impôt à la fois pour la nouvelle transmission et la donation antérieure n'ayant pas été taxée. La jurisprudence et doctrine administrative confirment expressément ce point et en tirent notamment comme conséquence que les dons manuels n'ayant pas été taxés du vivant du donateur et qui sont imposés au décès du donateur dans le cadre du rappel effectué dans la déclaration de succession donnent ouverture aux droits de succession et non aux droits de donation (Cass. com., 31 mars 2004, n° 02-10.578 : JurisData n° 2004-023107 ; Bull. civ. 2004, IV, n° 68 ; BOI-ENR-DMTG 10-50-50, n° 60). Dans cette situation en raison du report du fait générateur de l'impôt, la valeur de biens donnés et le tarif en vigueur doivent s'apprécier à la date du décès et non de la donation (sur la situation particulière de l'option pouvant être exercée par le donataire lors de la révélation spontanée d'un don manuel pour l'enregistrement de ce dernier et le paiement des droits après le décès du donateur, V. CGI, art. 635 A. - Fr. Fruleux, JurisClasseur Enregistrement Traité, V° Donations, fasc. 60, n° 103 et s. - BOI-ENR-DMTG 10-50-50, n° 80. - BOI-ENR-DMTG 20-10-20-10, n° 80).

Note 20 BOI-ENR-DMTG 10-50-50, n°100.

Note 21 BOI-ENR-DMTG 10-50-50, n°110.

Note 22 V. infra.

Note 23 BOI-ENR-DMTG 10-50-50, n° 290.

Note 24 Cette actualisation du tarif a joué chaque année au 1er janvier entre 2008 et 2011.

Note 25 V. sur le sort devant être réservé à ces donations dans le cadre de la méthode fondée sur l'interprétation littérale de l'article 784 du CGI supra n° 13.

Note 26 V. supra, § 4.

Note 27 V. sur ce voeu, Fr. Fruleux, préc., n° 8.

Note 28 BOI-ENR-DMTG 10-50-50, n° 90 et 100.

Note 29 BOI-ENR-DMTG 50-10-10, n° 280 et s.

Note 30 BOI-ENR-DMTG 10-50-50, n° 20, exemple 2.

Note 31 Délai de rappel alors en vigueur (V. annexe).

b. Arlette Darmon et Philippe Van Steenlandt. Le lissage des donations : variations autour de son plein effet,

La semaine juridique notariale et immobilière, 2011, n° 48, étude 1310.

Sommaire

La durée du rappel fiscal des donations a été rétablie à dix années à compter du 30 juillet 2011. Cependant, le législateur a souhaité assurer un minimum de justice fiscale au profit de ceux qui, avant cette date, étaient sortis du rappel fiscal et qui, après, ont été rattrapés par la règle. Un mécanisme de lissage vient ainsi atténuer les effets de l'allongement de la durée du rappel fiscal. Cette étude vise à cerner la portée du lissage afin d'en déterminer les méthodes de mise en oeuvre pratique.

1. - La première loi de finances rectificative pour 2011, attendue de longue date en tant que réceptacle de la grande réforme de la fiscalité du patrimoine, a été promulguée le 29 juillet dernier. Et parmi les nombreuses interrogations suscitées par les nouvelles règles, il en est une qui divise les praticiens : le lissage des donations.

2. - Dans le contexte actuel de crise financière, le Gouvernement s'est employé à accroître ses recettes budgétaires. Et dans cette perspective, le législateur, qui avait raccourci le délai du rappel fiscal de dix à six ans à l'occasion de la loi du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, a fait « machine arrière » : dorénavant, seules les donations réalisées depuis 10 ans ou plus sont neutres pour la liquidation des droits liée à une nouvelle transmission à titre gratuit. Pour les donations passées depuis moins de dix ans, tant l'abattement applicable que le niveau des tranches à faible taux d'imposition devront tenir compte des donations antérieures.

À défaut de précision dans la loi, le rétablissement de la durée décennale du rappel fiscal s'applique pour toutes les transmissions à titre gratuit réalisées à compter du lendemain de la publication de la loi au Journal officiel, soit à compter du 30 juillet 2011. Un dispositif transitoire a néanmoins été instauré au profit des personnes ayant réalisé des donations depuis six ans ou plus et moins de dix ans précédant l'entrée en vigueur de la loi. L'article 7 de la loi du 29 juillet 2011 dispose ainsi qu'il est « *appliqué un abattement sur la valeur des biens ayant fait l'objet de la donation* » pour l'application du deuxième alinéa de l'article 784 du CGI. Le quantum de la décote autorisée est ensuite précisé : 10 % pour les donations passées depuis plus de six ans et moins de sept ans, 20 % pour celles passées depuis plus de sept ans et moins de huit ans, 30 % pour celles passées depuis plus de huit ans et moins de neuf ans, 40 % pour celles passées depuis neuf ans et moins de dix ans.

3. - La simplicité apparente du mécanisme de lissage transitoire des donations ne résiste pas à la complexité de sa mise en pratique. Car il faut bien le reconnaître, le texte de loi fournit peu d'indications sur le mode d'emploi du dispositif. Et ce mécanisme étant totalement inédit^{Note 1}, il est impossible de s'appuyer sur des antécédents pour s'essayer à une tentative de comparaison. C'est donc à l'aune de l'objectif souhaité par le législateur qu'il convient de définir la méthode à appliquer.

Or, le lissage ne s'explique que par la volonté affichée du législateur de ne pas trop pénaliser ceux qui, la veille de la réforme, échappaient à la règle du rappel fiscal, et qui, par l'effet de la loi, tombent subitement sous ses fourches caudines. De cet assouplissement légal temporaire, il ressort trois catégories de donataires face au rappel fiscal : ceux qui ont donné depuis moins de six ans, ceux qui ont donné depuis dix ans ou plus et ceux qui ont donné depuis au moins six et moins de dix ans. Pour les deux premières catégories de donataires, la situation demeure inchangée en dépit de la nouvelle loi : les premiers restent pleinement soumis au rappel fiscal tandis que les seconds y échappent toujours. Pour la troisième catégorie de donataires, « à cheval » entre les deux délais de six et dix ans et frappés de plein fouet par la réforme, le rappel fiscal ne doit s'appliquer que partiellement. Autrement dit, il doit être tenu compte, pour la liquidation des droits résultant de la nouvelle transmission à titre gratuit, d'une partie seulement des abattements qui ont pu profiter antérieurement au donataire, et d'une partie uniquement des tranches basses qui ont pu être utilisées.

Si l'article 7 de la loi du 29 juillet 2011 est pauvre en informations, il nous indique tout de même que le lissage doit être effectué pour l'application du deuxième alinéa de l'article 784 du CGI. C'est en effet cette disposition qui fournit le *modus operandi* du rappel fiscal. Elle énonce ainsi que « *la perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de dix ans, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif*

imposable ». Le lien entre les transmissions successives repose donc sur l'actif imposable et non sur les droits liquidés^{Note 2}.

4. - Apprécié à travers le prisme des intentions du législateur et adossé à l'article 784 du CGI, le mécanisme du lissage apparaît plus clair : à la valeur des biens nouvellement transmis, il convient d'ajouter la valeur des biens antérieurement donnés et de soustraire la valeur des biens qui a déjà été taxée, le tout après avoir effectué le lissage^{Note 3}. L'assiette taxable ainsi obtenue démontre la réelle efficacité du lissage quant à sa détermination (1). Il reste à fixer les tranches applicables. Et dans cet exercice, nous allons voir que le lissage est moins opérant que ce qu'il aurait dû être (2).

1. L'efficacité réelle du lissage pour la détermination de l'assiette taxable

5. - Le lissage doit nécessairement permettre à ceux qui ont bénéficié d'une donation depuis moins de dix ans avant la nouvelle transmission, mais depuis au moins six ans, de récupérer une portion de l'abattement antérieurement utilisé. C'est ce qui distingue ces donataires de ceux qui ont été gratifiés depuis moins de six ans. C'est l'esprit de la loi.

6. - Du point de vue de la méthodologie, conformément à l'article 784 du CGI et suivant l'article 7 de la loi du 29 juillet, il convient d'appliquer une décote sur la valeur des biens antérieurement donnés que l'on ajoute aux biens faisant l'objet de la nouvelle transmission. Au total obtenu, il faudra ensuite soustraire l'abattement en vigueur au jour de la nouvelle transmission ainsi que la valeur des biens antérieurement donnés qui a déjà été taxée. Cette méthode résulte d'une interprétation « maximaliste » de la loi.

7. - Cependant, une autre méthode, que l'on qualifiera d' « intermédiaire », moins avantageuse pour le contribuable mais plus respectueuse de l'esprit de la loi, consisterait à effectuer un lissage chaque fois qu'on intègre dans les calculs tout ou partie de la valeur des biens antérieurement donnés.

Ainsi, suivant cette seconde méthode, il conviendrait d'appliquer une décote :

- sur toute la valeur des biens antérieurement donnés qu'on ajoute aux biens actuellement donnés ;
- mais aussi sur la valeur des biens antérieurement donnés qui a été taxée, que l'on soustrait du total.

8. - Mais quelle que soit la méthode choisie, le lissage produit un plein effet sur la détermination de l'assiette taxable.

Exemple 1

Une donation a été réalisée au profit d'un enfant le 1er janvier 2004 pour une valeur de 100 000 euros. Un abattement de 46 000 euros avait profité au bénéficiaire.

Une nouvelle donation doit être effectuée au profit du même enfant le 1er décembre 2011 pour un montant de 200 000 euros.

Assiette taxée en 2004

Donation le 1er janvier 2004 100 000 euros

Abattement utilisé - 46 000 euros

Restait taxable 54 000 euros

Assiette taxable en 2011

Sans lissage

Donation le 1er décembre 2011 200 000 euros

Assiette des biens déjà donnés 100 000 euros

Abattement - 159 325 euros

Assiette taxée des biens déjà donnés - 54 000 euros

o **Reste taxable 86 675 euros**

Avec lissage

La donation antérieure a été consentie plus de sept ans et moins de huit ans avant la nouvelle donation, le lissage autorisé est donc de **20 %**.

Méthode maximaliste :

Donation le 1er décembre 2011 200 000 euros

Assiette des biens déjà donnés **après lissage** 80 000 euros (100 000 x 80 %)

Abattement - 159 325 euros

Assiette taxée des biens déjà donnés - 54 000 euros

o **Reste taxable 66 675 euros**

Méthode intermédiaire : Donation le 1er décembre 2011 200 000 euros

Assiette taxée des biens déjà donnés **après lissage** 80 000 euros (100 000 x 80 %)

Abattement 159 325 euros

Assiette des biens déjà taxée **après lissage** - 43 200 euros (54 000 x 80 %)

o **Reste taxable 77 475 euros**

Sans lissage, l'assiette taxable serait de 86 675 euros. Après lissage, l'assiette taxable est de 66 675 euros suivant la méthode maximaliste, de 77 475 euros suivant la méthode intermédiaire.

Exemple 2

Une donation a été réalisée au profit d'un enfant le 1er janvier 2003 pour une valeur de 100 000 euros. Un abattement de 46 000 euros avait profité au bénéficiaire.

Une autre donation avait été consentie au même enfant le 1er novembre 2005 pour une valeur de 100 000 euros. Un abattement de 4 000 euros avait alors été utilisé.

Une nouvelle donation doit être effectuée le 1er décembre 2011 pour un montant de 200 000 euros.

Assiette taxée en 2003 :

Donation le 1er janvier 2003 100 000 euros

Abattement utilisé - 46 000 euros

o **Restait taxable 54 000 euros**

Assiette taxée en 2005 :

Donation le 1er novembre 2005 100 000 euros

Abattement utilisé - 4 000 euros

Restait taxable 96 000 euros

Assiette taxable en 2011 :

Sans lissage

Donation le 1er décembre 2011 200 000 euros

Assiette des biens déjà donnés en 2003 100 000 euros

Assiette des biens déjà donnés en 2005 100 000 euros

Abattement - 159 325 euros

Assiette taxée des biens

déjà donnés en 2003 - 54 000 euros

Assiette taxée des biens

déjà donnés en 2005 - 96 000 euros

o **Reste taxable 90 675 euros**

Avec lissage

La donation de 2003 a été consentie plus de huit ans et moins de neuf ans avant la nouvelle donation, tandis que celle de 2005 a été réalisée plus de six ans et moins de sept ans avant. Le lissage autorisé est donc de **30 %** pour la première donation, de **10 %** pour la deuxième.

Méthode maximaliste :

Donation le 1er décembre 2011 200 000 euros

Assiette des biens déjà donnés en 2003

après lissage (100 000 x 70 %) 70 000 euros

Assiette des biens déjà donnés en 2005

après lissage (100 000 x 90 %) 90 000 euros

Abattement - 159 325 euros

Assiette taxée des biens déjà

donnés en 2003 - 54 000 euros

Assiette taxée des biens

déjà donnés en 2005 - 96 000 euros

o **Reste taxable 50 675 euros**

Méthode intermédiaire :

Donation le 1er décembre 2011 200 000 euros

Assiette des biens déjà donnés en 2003

après lissage (100 000 x 70 %) 70 000 euros

Assiette des biens déjà donnés en 2005

après lissage (100 000 x 90 %) 90 000 euros

Abattement - 159 325 euros

Assiette taxée des biens déjà donnés en 2003

après lissage (54 000 x 70 %) - 37 800 euros

Assiette taxée des biens déjà donnés en 2005

après lissage (96 000 x 90 %) - 86 400 euros

o **Reste taxable 76 475 euros**

Sans lissage, l'assiette taxable serait de 90 675 euros. Après lissage, l'assiette taxable est de 50 675 euros suivant la méthode maximaliste, de 76 475 euros suivant la méthode intermédiaire.

Exemple 3 :

Une donation a été effectuée au profit d'un enfant le 1er janvier 2002 pour une valeur de 100 000 euros. Un abattement de 46 000 euros avait profité au bénéficiaire.

Une autre donation avait été consentie au même enfant le 1er octobre 2008 pour une valeur de 200 000 euros. Un abattement de 151 950 euros avait alors été utilisé.

Une nouvelle donation doit être réalisée le 1er décembre 2011 pour un montant de 200 000 euros.

Assiette taxée en 2002 :

Donation le 1er janvier 2002 100 000 euros

Abattement utilisé - 46 000 euros

o **Restait taxable 54 000 euros**

Assiette taxée en 2008 :

Donation le 1er octobre 2008 200 000 euros

Abattement utilisé - 151 950 euros

o **Restait taxable 48 050 euros**

Assiette taxable en 2011 :

Sans lissage

Donation le 1er décembre 2011 200 000 euros

Assiette des biens déjà donnés en 2002 100 000 euros

Assiette des biens déjà donnés en 2008 200 000 euros

Abattement - 159 325 euros

Assiette taxée des biens

déjà donnés en 2002 - 54 000 euros

Assiette taxée des biens

déjà donnés en 2008 - 48 050 euros

Reste taxable 238 625 euros

La nouvelle donation sera taxée dans son intégralité, soit à hauteur de 200 000 euros.

Avec lissage

La donation de 2002 a été consentie plus de neuf ans et moins de dix ans avant la nouvelle donation, tandis que celle de 2008 a été réalisée depuis moins de six ans. Seule la première bénéficie donc d'un lissage, de **40 %**.

Méthode maximaliste :

Donation le 1er décembre 2011 200 000 euros

Assiette des biens déjà donnés en 2002

après lissage (100 000 x 60 %) 60 000 euros

Assiette des biens déjà donnés en 2008 200 000 euros

Abattement - 159 325 euros

Assiette taxée des biens

déjà donnés en 2002 - 54 000 euros

Assiette taxée des biens

déjà donnés en 2008 - 48 050 euros

Reste taxable 198 625 euros

Méthode intermédiaire :

Donation le 1er décembre 2011 200 000 euros

Assiette des biens déjà donnés en 2002

après lissage (100 000 x 60 %) 60 000 euros

Assiette des biens déjà donnés en 2008 200 000 euros

Abattement - 159 325 euros

Assiette taxée des biens déjà donnés en 2002

après lissage (54 000 x 60 %) - 32 400 euros

Assiette taxée des biens

déjà donnés en 2008 - 48 050 euros

Reste taxable 220 225 euros

Sans lissage, l'assiette taxable serait de 200 000 euros. Après lissage, l'assiette taxable est de 198 625 euros suivant la méthode maximaliste, de 200 000 euros suivant la méthode intermédiaire.

Dans cette situation, nous constatons que le lissage, si l'on retient la méthode intermédiaire, ne permet pas de régénérer une partie des abattements antérieurement utilisés. Et ce résultat n'est pas étonnant. La donation de 2008 a eu lieu moins de six ans avant la nouvelle transmission. Au regard de cette donation, la loi du 29 juillet n'a pas modifié la situation du bénéficiaire. Hier comme aujourd'hui, il doit être tenu compte de l'intégralité de

l'abattement alors appliqué de 151 950 euros. Il s'ensuit que seuls 7 375 euros (159 325 euros - 151 950 euros) auraient pu profiter au même donataire avant la réforme. Cependant, depuis la réforme, il convient de répercuter dans le calcul des droits toutes les donations sur une période de dix ans. Or, une donation a été consentie par le même donateur en 2002. L'abattement à l'époque utilisé (46 000 euros), même après lissage (27 600 euros), excède les 7 375 euros d'abattement « disponibles ». Et s'il les excède, c'est tout simplement parce que l'ensemble des abattements appliqués en 2002 et en 2008, soit un total de 197 950 euros, dépasse déjà sensiblement l'abattement de 159 325 euros. Le résultat obtenu est donc à notre sens parfaitement logique^{Note 4}.

9. - D'autres commentateurs ont formulé une méthode de calcul différente, autrement plus restrictive pour le contribuable^{Note 5}. Ils proposent ainsi de liquider à nouveau les droits des donations antérieures, au tarif applicable lors de l'enregistrement des donations initiales, suivant la valeur des biens donnés après application de la décote de 10, 20, 30 ou 40 %. Ce faisant, ils s'écartent volontairement de l'application littérale de l'article 784 du CGI.

Ils citent à l'appui de leur proposition une doctrine administrative qui précise que, pour l'application de l'article 784 du CGI, « *les perceptions sont établies sans que soient remises en cause les perceptions antérieures en cas de changement de tarif* »^{Note 6}. Cette doctrine poursuit en énonçant que « *le montant de l'abattement susceptible d'être pratiqué doit être déterminé, pour chaque transmission, d'après la législation en vigueur à l'époque où elle a lieu, sans que les perceptions antérieures puissent être remises en cause. Ainsi, dans le cas d'une donation en ligne directe consentie en 1989 et taxée dans la tranche à 20 % après application d'un abattement de 275 000 F, la nouvelle donation consentie entre les mêmes personnes en 1995 bénéficie d'un abattement complémentaire de 25 000 F égal à la différence entre l'abattement en vigueur en 1995 (300 000 F) et celui applicable lors de la première donation en 1989 (275 000 F)* »^{Note 7}.

Ce serait donc parce que le montant de l'abattement susceptible d'être pratiqué doit être déterminé, pour chaque transmission, d'après la législation en vigueur à l'époque où elle a lieu qu'une nouvelle liquidation s'imposerait.

Mais en réalité, il ne s'agit pas de déterminer le montant de l'abattement qui a été appliqué à la donation antérieure. Celui-ci a déjà été pratiqué et n'a pas à être recalculé. « L'abattement susceptible d'être pratiqué », et que l'on cherche à fixer, c'est l'abattement applicable à la transmission actuelle : le montant de l'abattement à appliquer et partant l'assiette taxable doivent donc être déterminés, pour la transmission actuelle, d'après la législation en vigueur à ce jour. Il n'est donc nul besoin de se placer à l'époque et de recalculer les droits suivant la législation applicable au jour de la transmission antérieure. La doctrine administrative citée ne s'oppose par conséquent pas à l'application littérale de l'article 784 du CGI auquel renvoie expressément l'article 7 de la loi. Il est donc, à notre sens, erroné de se placer à l'époque et de recalculer les droits suivant la législation applicable au jour de la transmission antérieure.

D'ailleurs, si l'on devait procéder à une nouvelle liquidation des droits, le lissage serait dans bien des situations inutile^{Note 8}. Or, cette mesure temporaire vise précisément à distinguer ceux qui ont bénéficié d'une donation depuis moins de six ans de ceux qui ont été gratifiés depuis six ans ou plus et moins de dix ans (V. *supra*, n° 3). La méthode proposée ne semble donc pas correspondre aux intentions du législateur. Ce d'autant plus qu'elle aboutit à des résultats iniques : ceux qui avaient été gratifiés pour une valeur sensiblement égale au montant de l'abattement alors applicable (n'ayant donc pas payé, ou très peu payé, de droits de donation) profiteront du lissage, à l'inverse de ceux qui avaient été gratifiés bien au-delà de cet abattement (ayant donc payé des droits de donation)^{Note 9}. Pourtant, ils ont tous bénéficié de la même manière de l'abattement en vigueur à l'époque de la donation antérieure. Rien ne justifie une telle différence de traitement fiscal, pour des contribuables placés dans une situation identique. Si la méthode fondée sur une nouvelle liquidation des droits à l'époque de la donation antérieure devait être retenue par l'administration fiscale, elle traduirait une réelle rupture du principe d'égalité devant l'impôt.

Au surplus, on relèvera qu'en cas de rehaussement de la valeur des biens antérieurement donnés dans le cadre de la nouvelle prérogative dont dispose l'administration fiscale (*LPF, art. L. 181 B*), les droits dus sur les biens antérieurement donnés n'ont pas à faire l'objet d'une nouvelle liquidation. La valeur n'est rectifiée, le cas échéant, que pour les besoins du calcul des droits dus sur la transmission actuelle. Pourtant, ici encore, la modification de la valeur des biens donnés est réalisée dans le cadre du rappel fiscal, et donc pour l'application de l'article 784 du CGI. Or, que la valeur des biens antérieurement donnés soit diminuée (du fait du lissage) ou qu'elle soit augmentée (du fait du rehaussement), il nous semble qu'une seule et même règle de calcul des droits dus sur la nouvelle transmission doit s'appliquer.

10. - Finalement, nous constatons que le lissage est en principe toujours actif sur la détermination de l'assiette taxable. Il en va autrement de la détermination des tranches applicables.

2. L'efficacité relative du lissage pour la détermination des tranches applicables

11. - C'est ici que les difficultés affluent. Car la lettre de la loi, rédigée à la hâte pour corriger les effets néfastes de l'allongement du délai du rappel fiscal, heurte son esprit. S'il est évident que le différentiel entre le quantum maximal des tranches basses jadis applicables et utilisées et celui des tranches aujourd'hui en vigueur doit être pris en considération, il demeure la question du lissage des tranches du barème progressif déjà utilisées.

12. - La logique de la loi commanderait d'appliquer une décote de 10, 20, 30 ou 40 % suivant les cas, sur les tranches basses employées à l'époque de la donation antérieure. Avant la réforme, le bénéficiaire d'une donation datant de six ans ou plus aurait en effet dû recouvrer l'intégralité des tranches les moins élevées du barème. Depuis la réforme, il perd le bénéfice des faibles taux d'imposition dès lors que la donation antérieure est datée de moins de dix ans. Un lissage des tranches basses déjà utilisées correspondrait donc au souhait du législateur de distinguer ce donataire de ceux qui ont bénéficié d'une donation de moins de six ans, pour lesquels les tranches basses du barème déjà utilisées sont intégralement perdues.

Malheureusement, en l'état du texte de loi, un tel lissage apparaît difficilement praticable. Car l'article 7 n'évoque une décote que sur la valeur des biens antérieurement donnés. Si une partie des tranches basses utilisées peut être recouvrée, ce n'est donc que par le biais de la réduction de la valeur des biens antérieurement donnés. Sauf à ce que le législateur modifie lors du vote de la prochaine loi de finances le libellé du texte relatif au lissage.

13. - *A priori* donc, le calcul des droits résultant de l'application du tarif s'exécute sans lissage direct des tranches^{Note 10}. En d'autres termes, « les tranches les plus basses qui n'ont pas servi pour l'imposition des donations passées depuis moins de dix ans sont utilisées en priorité ; les tranches qui ont totalement servi pour l'imposition des donations de moins de dix ans ne sont pas utilisées ; les tranches qui ont été partiellement utilisées dans ce même délai sont reprises pour le solde ; au-delà, le tarif s'applique normalement »^{Note 11}. Ainsi, « dans le cas d'une donation en ligne directe consentie en 1989 et taxée dans la tranche à 20 % après application d'un abattement de 275 000 F, la nouvelle donation consentie entre les mêmes personnes en 1995 bénéficie d'un abattement complémentaire de 25 000 F égal à la différence entre l'abattement en vigueur en 1995 (300 000 F) et celui applicable lors de la première donation en 1989 (275 000 F) La fraction des biens transmis lors de la nouvelle donation qui excède 25 000 F est taxée en fonction du montant de l'ensemble de l'actif transmis et selon le tarif en vigueur en 1995 ; si l'on suppose que la part nette taxable de la première donation excédait 100 000 F, **la taxation de la seconde donation débute à 20 %** »^{Note 12}.

Reprenons les exemples exposés en première partie , étant précisé que le mode de détermination des tranches applicables est identique dans les deux méthodes maximaliste et intermédiaire.

Exemple 1 (suite)

L'assiette taxable de la donation de 2004 était de 54 000 euros. Les droits payés étaient de :

De	A	Taux	Impôt
0 euros	7 600 euros	5 %	380 euros
7 600 euros	11 400 euros	10 %	380 euros
11 400 euros	15 000 euros	15 %	540 euros
15 000 euros	54 000 euros	20 %	7 800 euros
Total dû			9 100 euros

L'assiette des biens déjà taxée en 2004, après lissage, était de 54 000 euros suivant la méthode maximaliste, de 43 200 euros suivant la méthode intermédiaire. Les tranches au taux de 5, 10 et 15 % du barème applicable en 2004 ont été épuisées en intégralité. La tranche à 20 % dudit barème a été utilisée à hauteur de **39 000 euros** (54 000 - 15 000), selon la **méthode maximaliste**, de **28 200 euros** (43 200 - 15 000) selon la **méthode intermédiaire**. Mais cet empiètement n'a pas pour effet d'entraîner une taxation à la tranche supérieure à 30 %.

Droits dus en 2011 :

L'assiette taxable est de **66 675 euros** suivant la méthode maximaliste.

De	A	Taux	Impôt
7 600 euros	8 072 euros	5 %	24 euros
3 800 euros	4 037 euros	10 %	24 euros
3 600 euros	3 823 euros	15 %	33 euros
0 euros	65 743 euros ^{Note 13}	20 %	13 149 euros
Total dû			13 230 euros

L'assiette taxable est de **77 475 euros** suivant la méthode intermédiaire.

De	A	Taux	Impôt
7 600 euros	8 072 euros	5 %	24 euros
3 800 euros	4 037 euros	10 %	24 euros
3 600 euros	3 823 euros	15 %	33 euros
0 euros	76 543 euros ^{Note 14}	20 %	15 309 euros
Total dû			15 390 euros

Sans lissage, les droits, calculés sur une assiette de 86 675 euros, auraient été de :

De	A	Taux	Impôt
7 600 euros	8 072 euros	5 %	24 euros
3 800 euros	4 037 euros	10 %	24 euros
3 600 euros	3 823 euros	15 %	33 euros
0 euros	85 743 euros ^{Note 15}	20 %	17 149 euros
Total dû			17 230 euros

Exemple 2 (suite)

L'assiette taxable de la donation de 2003 était de 54 000 euros. Les droits payés étaient de :

De	A	Taux	Impôt
0 euros	7 600 euros	5 %	380 euros
7 600 euros	11 400 euros	10 %	380 euros
11 400 euros	15 000 euros	15 %	540 euros
15 000 euros	54 000 euros	20 %	7 800 euros
Total dû			9 100 euros

L'assiette des biens déjà taxée en 2003, après lissage, était de 54 000 euros selon la méthode maximaliste, de 37 800 euros suivant la méthode intermédiaire. Les tranches au taux de 5, 10 et 15 % du barème applicable en 2003

ont été épuisées en intégralité. La tranche à 20 % dudit barème a été utilisée à hauteur de 39 000 euros (54 000 - 15 000) selon la méthode maximaliste, de 22 800 euros (37 800 - 15 000) suivant la méthode intermédiaire.

Pour le calcul des droits de la donation de 2005, en raison du rappel fiscal de la donation de 2003, les tranches au taux de 5, 10 et 15 % ont été épuisées. La donation de 2005 a donc été taxée dès le premier euro à la tranche à 20 %. L'assiette taxable était de 96 000 euros. Les droits payés étaient donc de :

De	A	Taux	Impôt
0 euros	96 000 euros	20 %	19 200 euros
Total dû			19 200 euros

L'assiette des biens déjà taxée en 2005, après lissage, était de 96 000 euros suivant la méthode maximaliste, de 86 400 euros suivant la méthode intermédiaire. Au total, pour le calcul de la donation de 2011, la tranche à 20 % a par conséquent déjà été utilisée à hauteur de **135 000 euros** (39 000 + 96 000) selon la **méthode maximaliste**, de **109 200 euros** (22 800 + 86 400) selon la **méthode intermédiaire**. Mais cet empiètement n'a pas pour effet d'entraîner une taxation à la tranche supérieure à 30 %.

Droits dus en 2011 :

L'assiette taxable est de **50 675 euros** suivant la méthode maximaliste.

De	A	Taux	Impôt
7 600 euros	8 072 euros	5 %	24 euros
3 800 euros	4 037 euros	10 %	24 euros
3 600 euros	3 823 euros	15 %	33 euros
0 euros	49 743 euros ^{Note 16}	20 %	9 949 euros
Total dû			10 030 euros

L'assiette taxable est de **76 475 euros** suivant la méthode intermédiaire.

De	A	Taux	Impôt

7 600 euros	8 072 euros	5 %	24 euros
3 800 euros	4 037 euros	10 %	24 euros
3 600 euros	3 823 euros	15 %	33 euros
0 euros	75 543 euros ^{Note 17}	20 %	15 109 euros
Total dû			15 190 euros

Sans lissage, les droits, calculés sur une assiette de 90 675 euros, auraient été de :

De	A	Taux	Impôt
7 600 euros	8 072 euros	5 %	24 euros
3 800 euros	4 037 euros	10 %	24 euros
3 600 euros	3 823 euros	15 %	33 euros
0 euros	89 743 euros ^{Note 18}	20 %	17 949 euros
Total dû			18 030 euros

Exemple 3 (suite)

L'assiette taxable de la donation de 2002 était de 54 000 euros. Les droits payés étaient de :

De	A	Taux	Impôt
0 euros	7 600 euros	5 %	380 euros
7 600 euros	11 400 euros	10 %	380 euros

11 400 euros	15 000 euros	15 %	540 euros
15 000 euros	54 000 euros	20 %	7 800 euros
Total dû			9 100 euros

L'assiette des biens déjà taxée en 2002, après lissage, était de 54 000 euros suivant la méthode maximaliste, de 32 400 euros selon la méthode intermédiaire. Les tranches au taux de 5, 10 et 15 % du barème applicable en 2002 ont été épuisées en intégralité. La tranche à 20 % dudit barème a été utilisée à hauteur de 39 000 euros (54 000 - 15 000) suivant la méthode maximaliste, de 17 400 euros (32 400 - 15 000) selon la méthode intermédiaire.

L'assiette des biens déjà taxée en 2008 était de 48 050 euros. Les tranches à 5, 10 et 15 % ont pu être utilisées en totalité puisque le délai de six ans du rappel fiscal alors applicable était dépassé. Les droits payés étaient donc de :

De	A	Taux	Impôt
0 euros	7 699 euros	5 %	385 euros
7 699 euros	11 548 euros	10 %	385 euros
11 548 euros	15 195 euros	15 %	547 euros
15 195 euros	48 050 euros	20 %	6 571 euros
Total dû			7 888 euros

Dans la mesure où la durée du rappel fiscal est passée à dix ans, il est nécessaire de considérer, pour les seuls besoins du calcul des droits de la donation actuelle, que la donation de 2008 a été taxée à la tranche à 20 %^{Note 19}, au-delà de l'excédent des tranches basses issues du barème applicable en 2008, soit pour 47 855 euros^{Note 20}.

Au total, pour le calcul de la donation de 2011, la tranche à 20 % a donc déjà été utilisée à hauteur de **86 855 euros** (39 000 euros + 47 855) selon la **méthode maximaliste**, de **65 255 euros** (17 400 + 47 855) selon la **méthode intermédiaire**. Mais cet empiètement n'a pas pour effet d'entraîner une taxation à la tranche supérieure à 30 %.

Droits dus en 2011 :

L'assiette taxable est de **198 625 euros** suivant la méthode maximaliste.

De	A	Taux	Impôt
7 699 euros	8 072 euros	5 %	19 euros
3 849 euros	4 037 euros	10 %	19 euros
3 647 euros	3 823 euros	15 %	26 euros
0 euros	197 888 euros ²¹	20 %	39 578 euros
Total dû			39 642 euros

L'assiette taxable est de **200 000 euros** suivant la méthode intermédiaire.

De	A	Taux	Impôt
7 699 euros	8 072 euros	5 %	19 euros
3 849 euros	4 037 euros	10 %	19 euros
3 647 euros	3 823 euros	15 %	26 euros
0 euros	199 263 euros ²²	20 %	39 853 euros
Total dû			39 917 euros

Sans lissage, les droits auraient été identiques au montant obtenu avec la méthode intermédiaire, car d'une part, l'assiette taxable ne varie pas et d'autre part, même en tenant compte de l'assiette des biens déjà taxée en 2002 sans lissage, la donation demeure fiscalisée intégralement dans la tranche à 20 %.

3. Conclusion

14. - Pour atténuer l'allongement du délai de rappel fiscal, le législateur a prévu un mécanisme de lissage destiné à tempérer le passage de six à dix ans pour ceux qui en pâtissent. S'il est une certitude, c'est que le lissage doit en principe être efficace.

15. - Reste à savoir dans quelle mesure cette efficacité doit s'épanouir. En attendant une instruction de l'administration fiscale, les praticiens devront choisir entre les deux méthodes de lissage proposées, lesquelles diffèrent sur le mode de détermination de l'assiette taxable :

Méthode maximaliste

- o Assiette de la nouvelle transmission à titre gratuit
- o Assiette des biens déjà donnés après lissage
- o Déduction de l'abattement en vigueur au jour de la nouvelle transmission
- o Déduction de l'assiette taxée des biens déjà donnés
- o Total = assiette taxable de la nouvelle transmission à titre gratuit

Méthode intermédiaire

- o Assiette de la nouvelle transmission à titre gratuit
- o Assiette des biens déjà donnés après lissage
- o Déduction de l'abattement en vigueur au jour de la nouvelle transmission
- o Déduction de l'assiette taxée des biens déjà donnés après lissage
- o Total = assiette taxable de la nouvelle transmission à titre gratuit.

Pour arrêter leur choix, les praticiens devront conserver à l'esprit que la méthode intermédiaire, la plus respectueuse de la ratio legis, constitue une lecture a minima de l'article 7 de la loi du 29 juillet 2011 pour le contribuable, tandis que la méthode maximaliste, qui peut aboutir à des résultats très favorables au contribuable, colle davantage au texte à certains égards. L'option en faveur de cette dernière méthode devra donc être accompagnée des précautions d'informations nécessaires auprès du client.

Note 1 Rappelons que le principe d'une limite temporelle au rappel fiscal des donations a été introduit par la loi du 30 décembre 1991 de finances pour 1992. Auparavant, le rappel fiscal jouait quelle que soit la date des donations antérieures. La loi de 1991 a donc été favorable au contribuable. Par la suite, la loi de finances pour 2006 a réduit le délai du rappel fiscal, de dix à six ans, toujours au profit du contribuable. Par conséquent, tant en 1991 qu'en 2005, aucun mécanisme de lissage n'était nécessaire.

Note 2 *Dict. enr.*, n° 1727 C.

Note 3 *Bull. Cridon Paris 2011*, n° 17, p. 11 ; *Rev. fid.* 28 juill. 2011, *feuilleton hebdomadaire* n° 3409, p. 24.

Note 4 Pour une autre proposition de calcul dans cette hypothèse particulière, plus favorable au contribuable mais peu plausible de l'aveu même des auteurs, V. G. Bonnet et N. Melscoët, *De quelques difficultés soulevées par la loi de finances en matière de transmission à titre gratuit : Defrénois 2011*, art. 40150, p. 1466, spéc. p. 1469.

Note 5 *Fr. Fruleux, Le nouveau rappel fiscal : lissage en trompe l'oeil et délai de reprise scélérat : JCP N 2011*, n° 39, 1258, spéc. n° 33 et 34. - G. Bonnet et N. Melscoët, *préc. note (4)*, spéc. p. 1467.

Note 6 *Doc. adm., DGI 7 G-245*, 20 déc. 1996, n° 9.

Note 7 *Doc. adm. DGI 7 G-245*, 20 déc. 1996, n° 11.

Note 8 Ce qu'admet *Fr. Fruleux, préc. note (5)*, spéc. n° 36.

Note 9 Dans l'exemple donné par *Fr. Fruleux (préc., spéc. p. 43)*, la donation antérieure d'une valeur de 100 000 euros avait bénéficié d'un abattement de 46 000 euros. La donation antérieure avait donc donné lieu à paiement de droits. Pour le calcul de l'assiette taxable de la nouvelle donation, après lissage et donc nouvelle liquidation des droits de la donation antérieure suivant la méthode préconisée par l'auteur, l'abattement antérieur déjà utilisé demeure d'un montant de 46 000 euros. Le lissage serait donc, dans cette hypothèse, parfaitement inutile.

En revanche, si la donation antérieure avait été d'un montant de 46 000 euros, elle aurait été exonérée de droits puisque l'abattement alors applicable pouvait s'imputer sur la totalité de sa valeur. Pour la détermination de l'assiette taxable de la nouvelle donation, le lissage aurait alors abouti, d'après les éléments de l'exemple fourni, à réduire l'abattement antérieurement utilisé à un montant de 36 800 euros. Le lissage aurait donc été efficace.

Ainsi, pour une donation antérieure de 100 000 euros, dont 54 000 euros d'assiette taxable, le lissage ne jouerait pas. Mais pour une donation antérieure de 46 000 euros, sans assiette taxable, le lissage pourrait jouer.

Note 10 Un lissage résultera néanmoins indirectement de la diminution de la valeur des biens antérieurement donnés.

Note 11 *Instr. 13 avr. 1992 : BOI 7 G-3-92 ; JCP N 1992, prat. 2259.*

Note 12 *Doc. adm. DGI 7 G-245, préc., n° 11.*

Note 13 $66\,675 - (8\,072 - 7\,600) - (4\,037 - 3\,800) - (3\,823 - 3\,600) = 65\,743$ euros.

Note 14 $77\,475 - (8\,072 - 7\,600) - (4\,037 - 3\,800) - (3\,823 - 3\,600) = 76\,543$ euros.

Note 15 $86\,675 - (8\,072 - 7\,600) - (4\,037 - 3\,800) - (3\,823 - 3\,600) = 85\,743$ euros.

Note 16 $50\,675 - (8\,072 - 7\,600) - (4\,037 - 3\,800) - (3\,823 - 3\,600) = 49\,743$ euros.

Note 17 $76\,475 - (8\,072 - 7\,600) - (4\,037 - 3\,800) - (3\,823 - 3\,600) = 76\,543$ euros.

Note 18 $90\,675 - (8\,072 - 7\,600) - (4\,037 - 3\,800) - (3\,823 - 3\,600) = 89\,743$ euros.

Note 19 Les tranches basses ne peuvent en effet être utilisées qu'une seule fois sur une période de dix ans, pour les besoins du calcul de la nouvelle transmission. *Contra, G. Bonnet et N. Melscoët, préc. note (4), spéc. p. 1470.*

Note 20 $48\,050 - (7\,699 - 7\,600) - (3\,849 - 3\,800) - (3\,647 - 3\,600) = 47\,855$ euros.

$198\,625 - (8\,072 - 7\,699) - (4\,037 - 3\,849) - (3\,823 - 3\,647) = 197\,888$ euros.

$200\,000 - (8\,072 - 7\,699) - (4\,037 - 3\,849) - (3\,823 - 3\,647) = 199\,263$ euros.