



**Pascal Bardoux**

*DESS de fiscalité de l'entreprise*

## Déclaration de succession et délai de dépôt : Attention aux habitudes

L'article 641 du CGI<sup>1</sup> dispose que les délais pour l'enregistrement des déclarations que les héritiers ou légataires ont à souscrire des biens à eux échus ou transmis par décès sont de six mois, à compter du jour du décès, lorsque celui dont on recueille la succession est décédé en France métropolitaine ou d'une année, dans tous les autres cas.

L'article 641 bis du CGI<sup>2</sup> prévoit quant à lui un délai de vingt-quatre mois pour le dépôt des déclarations de succession comportant des immeubles ou des droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié, à la condition que les attestations notariées mentionnées au 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière relatives à ces biens soient publiées dans un délai de vingt-quatre mois à compter du décès. Cette mesure est applicable aux successions ouvertes à compter du 30 décembre 2013<sup>3</sup>.

Par ailleurs, l'article 1727 IV 1 du CGI précise que l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté<sup>4</sup>.

Enfin, le 2 de l'article 1728 du CGI prévoit que pour les déclarations de succession, la majoration de 10 % est applicable à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration du délai de six mois et de vingt-quatre mois prévus respectivement à l'article 641 et à l'article 641 bis du CGI.

1- BOI-ENR-DMTG-10-60-50-20141030 n° 1 et s.

2- BOI-ENR-DMTG-10-60-50-20141030 n° 222 et s.

3- Cf. également « Sous quel délai doit-on déposer une déclaration de succession comprenant des immeubles situés en Corse ? » Cahiers du Cridon n° 69.

4- BOI-CF-INF-10-10-20-20120912 n° 60.

Ainsi, lorsque le défunt est décédé en France métropolitaine, les droits afférents aux déclarations déposées entre le premier jour du 7<sup>ème</sup> mois et le premier jour du 13<sup>ème</sup> mois suivant le décès, ne sont assortis que de l'intérêt de retard. Dès lors, dans un souci de cohérence, aucune mise en demeure d'avoir à soumettre la déclaration de succession à l'enregistrement n'est adressée avant l'expiration du délai d'un an à compter du décès<sup>5</sup>.

En pratique, le fait que les intérêts de retard et la majoration de 10 % soient appliqués selon des modalités particulières peut entraîner des conduites fiscalement dangereuses.

Il convient donc d'être vigilant sur ces pratiques et notamment dans les cas suivants.

### *La tolérance légale relative à la majoration de 10 % est-elle applicable pour les personnes domiciliées à l'étranger lors de leur décès ?*

Pour les personnes domiciliées à l'étranger lors de leur décès, le délai pour déposer la déclaration de succession est de douze mois<sup>6</sup>.

Par extrapolation, on pourrait donc penser que la pénalité de 10 % ne devrait être applicable qu'à compter du 1<sup>er</sup> jour du dix-huitième mois suivant le décès.

Or, faisant observer qu'aux termes de l'article 1728 A du CGI la majoration de 10 % prévue au 1 de l'article 1728 du CGI n'est applicable qu'à partir du premier jour du septième mois suivant l'expiration du délai de six mois prévu à l'article 641 pour la souscription des déclarations de succession des personnes décédées en France métropolitaine, un parlementaire suggérerait, en ce qui concerne les successions des personnes décédées hors de France, que la pénalité de 10 % ne soit appliquée qu'à l'expiration du délai d'un an, majoré également de six mois, soit dix-huit mois.

Le ministre a répondu que l'interprétation extensive suggérée serait contraire à la lettre même du dernier alinéa du II de l'article 2 de la loi 87-502 du 8 juillet 1987 (CGI art. 1728 A devenu art.1728) qui ne vise expressément que le délai de six mois. Elle ne paraît pas non plus conforme à l'esprit de cette disposition, qui vise à tenir compte des difficultés que peuvent rencontrer, dans certains cas, les héritiers pour établir, dans le délai de six mois, la déclaration de succession. Or, les héritiers d'une personne décédée hors de France métropolitaine disposent d'un délai d'un an pour remplir leurs obligations<sup>7</sup>.

Il n'est donc pas possible de considérer que l'article 1728 du CGI renvoie à l'article 641 du CGI dans toutes ses dispositions et que la majoration de 10 % ne s'applique, s'agissant d'un décès survenu à l'étranger, qu'à l'expiration d'un délai de six mois suivant l'expiration du délai d'un an pour le dépôt de la déclaration de succession des personnes décédées hors de France.

En conséquence, il est impératif de respecter le délai de douze mois susvisé.

### *La tolérance légale relative au décompte de l'intérêt de retard est-elle compatible avec l'application de l'article 787 B du CGI ?*

L'article 787 B du CGI prévoit, sous certaines conditions, que sont exonérées de droit de mutation, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs si les condi-

---

5- BOI-CF-INF-10-20-10-20140530  
n° 60.

6- CGI art. 641 précité.

7- Rép. Mazeaud : AN 26 juillet 1993  
p. 2207 n° 251.

tions suivantes sont réunies<sup>8</sup>. Les parts ou les actions concernées doivent, en principe, faire l'objet d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de deux ans en cours au jour de la transmission, qui a été pris par le défunt ou le donateur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, avec d'autres associés.

Toutefois, lorsque les parts ou actions transmises par décès n'ont pas fait l'objet d'un engagement collectif de conservation, un ou des héritiers ou légataires peuvent, entre eux ou avec d'autres associés, conclure, dans les six mois qui suivent la transmission par décès, un engagement collectif de conservation<sup>9</sup>.

Par ailleurs, il est admis que, lors du dépôt de la déclaration de succession, l'engagement collectif de conservation ait été simplement souscrit et qu'il soit enregistré avec la déclaration de succession.

Le code général des impôts prévoit expressément que l'engagement post mortem doit être conclu dans les six mois du décès et ne fait aucune référence à l'article 641 du CGI.

Ainsi, il convient de considérer que le délai de six mois retenu par l'article 787 B du CGI n'est pas le délai de six mois de droit commun prévu par l'article 641 du CGI.

En conséquence, si, en tenant compte de la tolérance prévue par l'article 1727 IV 1 du CGI, la déclaration de succession est déposée au-delà des six mois du décès, l'engagement post mortem pris dans la déclaration de succession ou enregistré avec la déclaration de succession n'aura aucune efficacité et ne pourra pas être opposé à l'administration. Il y a donc une incompatibilité.

On rencontre également cette problématique lorsqu'une personne est décédée à l'étranger.

En principe, la déclaration de succession peut être déposée dans les douze mois du décès<sup>10</sup>.

Prenons le cas d'une personne décédée à l'étranger et détenant des titres de sociétés. Les héritiers souhaitent bénéficier du régime prévu à l'article 787 B du CGI et souhaitent conclure un engagement collectif de conservation des titres post mortem. A la condition que cette transmission soit taxable en France, les héritiers seraient susceptibles de bénéficier d'un délai d'un an pour déposer la déclaration de succession mais en pratique, compte tenu de l'application de l'article 787 B du CGI, ils ne disposent que d'un délai de six mois pour déposer ladite déclaration accompagnée de l'engagement collectif post mortem.

En conclusion, il convient de porter une attention toute particulière à la compatibilité des textes relatifs aux délais de dépôt de la déclaration de succession et aux régimes spécifiques applicables en matière de transmission par décès.

---

8- BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10-20140519 n° 1 et s.

9- CGI art. 787 B a 2<sup>ème</sup> alinéa et BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10-20140519 n° 220.

10- CGI art. 641 précité.