



INFORMATION relative à l'avis de l'avocat général

Dans les pourvois et requêtes dont est saisie la Cour de cassation, l'avocat général rend des avis dans l'intérêt de la loi et du bien commun. Il éclaire la Cour sur la portée de la décision à intervenir.

N° K 25-13.219	
Décision attaquée : 06 janvier 2025 de la cour d'appel de Paris	

M. [T] [U] c/ La direction régionale des finances publiques d'Ile-de-France et de [Localité 1]	
Jean-Pierre Bonthoux, avocat général	AVIS de l'avocat général

Avis de rejet

I - Faits et procédure :

Mme [J] [G], décède le [Date décès 1] 2016, laissant pour lui succéder ses deux enfants M. [S] et Mme [I] [U]. Cette dernière renonce le 21 février 2017 à la succession. Ses trois enfants, MM. [T] et [H] [U] et Mme [D] [U] viennent en représentation de leur mère à la succession de leur grand-mère.

A l'issue d'un contrôle sur pièces de la déclaration de succession, par une proposition de rectification du 23 janvier 2019, l'administration fiscale a réévalué l'actif de succession, redressé certaines déductions opérées sur le passif et remis en cause l'application du barème progressif de l'article 777 du code général des impôts (CGI) à la part successorale de la souche de Mme [I] [U], tenant compte des donations reçues de [J] [G], lesquelles auraient épuisé, selon l'administration fiscale, les tranches du barème inférieures à 40 %.

Au cours de la procédure contradictoire, l'administration fiscale a abandonné sa proposition de rehaussement de l'actif, ce qui a été accepté par les héritiers. En revanche, l'administration a maintenu les rectifications proposées s'agissant du calcul des droits dus par les enfants de Mme [I] [U].

Par un avis du 31 octobre 2019, l'administration fiscale a mis en recouvrement les sommes de 333 857 euros de droits et de 20 699 euros d'intérêts de retard, soit un total de 354 556 euros. En l'absence de réponse de l'administration fiscale à la réclamation présentée le 26 décembre 2019, les consorts [U] ont assigné l'administration fiscale en annulation de la décision implicite de rejet de leur réclamation, en fixation à la somme de 9 785 euros du complément de droits et pénalités mis à leur charge et aux fins de dégrèvement du surplus des sommes mises en recouvrement.

Par une décision du 6 janvier 2021, l'administration fiscale a procédé à un dégrèvement partiel de 28 209 euros en droits et de 1 749 euros d'intérêts de retard, soit un total de 29 958 euros, considérant que, s'il y a bien lieu de procéder au rapport des donations faites par [J] [G] à sa fille, représentée par les enfants de celle-ci, la progressivité du tarif, même résiduel, doit bénéficier à chaque petit-enfant distinctement, et non globalement à la souche, ainsi qu'elle l'avait retenu aux termes de sa proposition de rectification.

Par un jugement du 20 mai 2022, le tribunal judiciaire de Paris a rejeté les demandes des consorts [U]. Par arrêt du 6 janvier 2025, la cour d'appel de Paris a confirmé le jugement en toutes ses dispositions. C'est la décision attaquée par un pourvoi des consorts [U] formé le 27 mars 2025.

II - Moyen :

Par un moyen unique développé en quatre branches, les consorts [U] font grief à l'arrêt d'avoir rejeté leur demande, alors que :

1 - « les droits de mutation à titre gratuit sont fixés à des taux indiqués dans des tableaux pour la part nette revenant à chaque ayant droit, sans distinction selon que l'héritier est venu à la succession par représentation ou non, à l'exception, donc stricte, du tarif des droits applicables en ligne collatérale et entre non-parents, pour lequel il est expressément tenu compte de la représentation des frères et sœurs ; qu'à ce titre, les contribuables venant en représentation de leur ascendant renonçant, doivent en principe bénéficier de leur propre barème d'imposition, sans partage des tranches d'imposition et sans tenir compte des donations qui ont pu être consenties par le défunt au représenté au cours des quinze dernières années, pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit par décès ; que, dès lors, en jugeant que les "donations consenties au renonçant par le défunt antérieurement à son décès" avaient "vocation à être prises en compte pour la liquidation des droits de succession dus par les représentants du renonçant", la cour d'appel a violé les articles 777 et 784 du code général des impôts, ensemble les articles 751 et 805 du code civil ;

2 - les droits de mutation à titre gratuit sont fixés à des taux indiqués dans des tableaux pour la part nette revenant à chaque ayant droit, sans distinction selon que l'héritier est venu à la succession par représentation ou non, à l'exception du tarif des droits applicables en ligne collatérale et entre non-parents, pour lequel il est expressément tenu compte de la représentation des frères et sœurs ; qu'à ce titre, les contribuables venant en représentation de leur ascendant renonçant, doivent en principe bénéficier de leur propre barème d'imposition, sans partage des tranches d'imposition et sans tenir compte des donations qui ont pu être consenties par le défunt au représenté au cours des quinze dernières années, pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit par décès ; que, dès lors, en jugeant que "en cas de représentation d'un héritier en ligne directe, les donations à rapporter en application de l'article 784 sont, là encore, celles consenties par le défunt au

représenté, prédécédé ou renonçant”, la cour d’appel a violé les articles 777 et 784 du code général des impôts, ensemble les articles 751 et 805 du code civil ;

3 - l’héritier qui renonce est censé n’avoir jamais été héritier ; qu’à ce titre, les contribuables venant en représentation de leur ascendant renonçant, doivent en principe bénéficier de leur propre barème d’imposition, sans partage des tranches d’imposition et sans tenir compte des donations qui ont pu être consenties par le défunt au représenté au cours des quinze dernières années, pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit par décès ; que, dès lors, en jugeant que le principe énoncé à l’article 805 du code civil, “s’il s’oppose à ce que les droits qui auraient été dus par l’héritier renonçant constituent la mesure minimale des droits dus par ses représentants, n’interdit pas de prendre en considération les mutations à titre gratuit dont l’héritier renonçant a bénéficié, non en qualité d’héritier mais en qualité de donataire, du vivant du défunt”, la cour d’appel a violé ledit article, ensemble les articles 777 et 784 du code général des impôts ;

4 - 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 ; 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 ; que si les personnes venues à la succession par représentation d’un ascendant peuvent être qualifiées d’héritiers au sens de ces dispositions, elles ne sauraient en revanche être considérées comme les attributaires des donations faites à leur ascendant ; qu’à ce titre, les seules donations qui doivent être déclarées et comptabilisées dans le barème applicable à la part héréditaire de chacune d’elles sont celles directement reçues par elles du défunt et non celles reçues par l’ascendant représenté ; que, dès lors, en jugeant qu’il résulte de l’article 784 que, “pour la liquidation des droits de succession dus par un héritier, il est tenu compte des donations qui lui ont été consenties par le défunt moins de quinze ans avant le décès pour l’application du barème progressif prévu à l’article 777 de ce code, lorsque ces dispositions sont applicables”, la cour d’appel a violé l’article 784 du code général des impôts, ensemble l’article 777 du même code et les articles 751 et 805 du code civil ».

III - Discussion :

Il est demandé à la chambre de juger si, en cas de renonciation d’un héritier en ligne directe suivie de représentation, les donations antérieurement consenties au renonçant doivent être prises en compte, en application de l’article 784 du code général des impôts, pour déterminer les tranches du barème progressif prévu à l’article 777 applicables aux représentants.

1 - La représentation successorale en cas de renonciation :

La représentation est régie par les articles 751 à 755 du code civil. Elle instaure une substitution juridique du représentant au représenté dans la dévolution successorale.

L'article 751 du code civil, dans sa rédaction issue de la loi du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités, définit la représentation comme « une fiction juridique dont l'effet est d'appeler à la succession les représentants aux droits du représenté ». Elle permet à un héritier plus éloigné dans la ligne successorale de recueillir, en concours avec des héritiers plus proches, la part qu'aurait obtenu son père, sa mère ou un ascendant si ceux-ci étaient venus eux-mêmes à la succession en dérogeant à la règle du degré pour assurer l'égalité des souches ¹. La loi du 3 décembre 2001, reprenant les termes de l'ancien article 739 du code civil, la définissait « une fiction de la loi, dont l'effet est de faire entrer les représentants dans la place, dans le degré et dans les droits du représenté ».

Les articles 752 et 752-2 du code civil prévoient qu'elle ne joue que dans l'ordre des descendants : enfants, petits-enfants, arrière-petits-enfants et dans l'ordre des collatéraux privilégiés, frères et sœurs et leurs descendants. « Le représentant est appelé à la succession à la place du représenté : il monte au degré qu'eût occupé le représenté, s'il avait vécu ou s'il n'avait pas renoncé, et exerce les droits qu'eût exercés le représenté, sans pouvoir d'ailleurs aller au-delà de ces droits » ². Elle ne peut jouer que s'il y a pluralité de souches ³. L'article 753 du code civil prévoit que : « dans tous les cas où la représentation est admise, le partage s'opère par souche, comme si le représenté venait à la succession ; s'il y a lieu, il s'opère par subdivision de souche. À l'intérieur d'une souche ou d'une subdivision de souche, le partage se fait par tête ». Lorsqu'il y a plusieurs représentants, ils exercent ensemble le droit du représenté et s'en partagent l'émolument conformément à leurs droits dans la succession du représenté ⁴.

Enfin, l'article 754, alinéa 3, du code civil prévoit qu'en cas de représentation d'un héritier renonçant, les donations consenties à celui-ci s'imputent, le cas échéant, sur

la part de réserve qui aurait dû lui revenir s'il n'avait pas renoncé, sauf volonté contraire du disposant ⁵.

Le rapport sur le projet de loi du 23 juin 2006 avait proposé d'en élargir la portée initiale, considérant que la représentation des renonçants vivants telle qu'envisagée, était limitée aux successions en ligne directe alors que son extension aux successions dévolues en ligne collatérale était cohérente, au regard du régime applicable à la représentation de l'indigne, ouverte dans toutes les hypothèses par la loi du 3 décembre 2001. Il convenait en outre « d'éviter que l'héritier représentant le renonçant ne soit surtaxé, en considérant fiscalement que le représentant du renonçant n'est tenu que du paiement des droits qu'aurait payés le renonçant s'il avait accepté, en revenant sur la rédaction actuelle de l'article 785 du code général des impôts ». Le rapporteur considérait que de telles précisions ne sauraient résulter de simples instructions administratives, quand bien même celles-ci seraient opposables à l'administration, car elles touchent aux règles d'assiette, aux taux d'imposition et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature ⁶. Au cours des débats parlementaires, le garde des Sceaux avait approuvé cette extension ⁷.

La renonciation est une condition de la représentation . L'article 768 du code civil prévoit que l'héritier peut accepter purement et simplement ou refuser ou n'accepter qu'à concurrence de l'actif net lorsqu'il a une vocation universelle ou à titre universel.

L'article 805 du code civil, dans sa version issue de la loi du 23 juin 2006, dispose que « L'héritier qui renonce est censé n'avoir jamais été héritier. Sous réserve des dispositions

de l'article 845, la part du renonçant échoit à ses représentants; à défaut, elle accroît à ses cohéritiers; s'il est seul, elle est dévolue au degré subséquent ». L'article 806 du code civil prévoit que le renonçant n'est pas tenu au paiement des dettes et charges de la succession mais est exclu de tous les avantages qu'il aurait pu en retirer. Il doit restituer tous les biens qu'il peut détenir, et avec eux tous les fruits par lui perçus.

La renonciation a un caractère rétroactif . L'héritier du degré subséquent à qui est dévolue la succession est censé avoir eu la qualité d'héritier dès le jour du décès ⁸. La succession est dévolue comme si le renonçant n'avait jamais eu de vocation successorale. Il n'y a donc eu aucune transmission de droits du renonçant à ceux qui profitent de sa renonciation. C'est du défunt seul que ceux-ci tiennent l'intégralité des droits qu'ils recueillent. Ceux qui profitent de la renonciation d'une personne sont tenus pour leur part du passif successoral, mais ne le sont en aucune mesure des obligations personnelles du renonçant. Ainsi, ils ne sont pas tenus de rapporter les libéralités faites au renonçant ⁹.

2 - La taxation des successions ¹⁰

Le droit de mutation par décès est un impôt indirect qui frappe l'ensemble des biens composant le patrimoine du défunt, transmis à ses héritiers, donataires ou légataires. Une déclaration de succession, à souscrire dans les six mois suivant le décès, permet d'établir l'assiette des droits de mutation et de déterminer le montant de l'impôt dû par chaque bénéficiaire. L'assiette de cet impôt comprend l'ensemble des biens et droits appartenant au défunt au moment de son décès, dont sont déduites les dettes, legs particuliers et charges déductibles. A ce titre, l'article 784 du CGI prévoit expressément le « rapport fiscal » de l'ensemble des donations reçues dans les quinze années précédant le décès qui réintègrent ainsi l'actif successoral. ¹¹ Elle est ensuite répartie selon la part revenant à chaque héritier, donataire ou légataire, sur laquelle le droit de mutation est appliqué, après rapport fiscal et abattement, selon les taux et tranches prévus par la législation, afin d'assurer que l'impôt frappe équitablement chaque bénéficiaire en fonction de la valeur des biens reçus ¹².

Préalablement à l'application du tarif en vigueur lors de l'ouverture de la succession sur la part nette recueillie par chaque ayant droit, l'article 779 du CGI, dans sa rédaction issue de la loi du 23 juin 2006 portant réforme du droit des successions, dispose qu'il y a lieu d'effectuer un abattement de 100.000 euros 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 et qu'entre les représentants des frères et sœurs prédécédés ou renonçants, cet abattement se divise d'après les règles de dévolution légale. L'introduction de la représentation des héritiers renonçants par cette réforme devait conduire « à reconnaître au plan fiscal les effets de la renonciation en permettant au représentant venant en lieu et place du renonçant de bénéficier des abattements sur la base imposable prévus par le code général des impôts » ¹³.

L'article 777 du CGI prévoit désormais que les droits de mutation à titre gratuit sont désormais fixés pour la part nette revenant à chaque ayant droit selon trois barèmes figurant dans trois tableaux dédiés aux différentes catégories concernées. La réforme de 2006 a, en effet, abrogé la « double liquidation » de l'ancien article 785 du CGI. L'application de l'article 777 CGI se trouvait, en cas de renonciation successorale, neutralisée par ce mécanisme.

Ce texte conduisait en effet à imposer aux bénéficiaires d'une renonciation d'acquitter, au titre des droits de mutation, le paiement de droits qui ne pouvaient être inférieurs à ceux que le renonçant aurait payés s'il avait accepté la succession. Il découlait d'une double liquidation par calcul préalable des droits théoriquement dus par le renonçant, puis des droits dus par les héritiers de telle sorte que la renonciation n'ait pas pour conséquence de diminuer le montant global des droits dus à l'État. Dès lors que le nouvel article 805 du code civil disposait que le renonçant était réputé n'avoir jamais été héritier, il était nécessaire d'abroger la double liquidation [14](#).

Le « tarif des droits applicables en ligne directe », applicable à l'espèce, figure au tableau I de l'article 777 du CGI qui prévoit un tarif progressif de 5 à 45 % en fonction du montant de la part nette taxable, comme le tableau II s'agissant des époux et des partenaires de PACS. Le tableau III comprend lui des taux différenciés de 35 % à 60 % selon les catégories de parents 1- entre frères et sœurs vivants ou représentés ; 2- entre parents jusqu'au 4^e degré inclusivement ; 3- entre parents au-delà du 4^e degré et entre personnes non parentes.

La seule mention du mécanisme de la représentation successorale dans l'article 777 CGI figure donc dans la sous-partie dédiée aux frères et sœurs de ce tableau III. Elle doit être comprise comme visant non seulement les frères et sœurs du défunt venant directement à la succession, mais également les héritiers appelés par représentation de ceux-ci, c'est-à-dire les neveux et nièces venant à la succession en lieu et place de leur parent frère ou sœur du défunt. Elle exclut, en revanche, les neveux et nièces venant à la succession à titre personnel, en l'absence de représentation, lesquels relèvent des dispositions applicables aux autres collatéraux.

3 - Les demandeurs au pourvoi, font valoir que le mécanisme de la représentation successorale, lorsqu'elle résulte d'une renonciation, n'a pas pour effet, sur le plan fiscal, de substituer entièrement le représentant au représenté. Ils soutiennent que les droits de mutation à titre gratuit doivent être calculés pour chaque héritier en fonction de son lien personnel avec le défunt, sans partage des tranches d'imposition et sans prise en compte des donations antérieures consenties au renonçant. L'article 777 du code général des impôts, aux termes duquel « 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 » et relèvent que cette disposition, contrairement à l'article 779 du même code consacré aux abattements, ne mentionne à aucun moment la représentation. Alors que l'article 779-I prévoit expressément le partage de l'abattement « entre les représentants des enfants prédécédés ou renonçants », le silence de l'article 777 démontrerait, selon eux, la volonté du législateur de réserver cette représentation au seul mécanisme des abattements, sans l'étendre au barème progressif d'imposition.

L'absence de toute mention de la représentation dans l'article 777 du CGI interdirait d'en déduire un partage des tranches de tarif entre le représenté et ses représentants, la loi fiscale étant d'interprétation stricte et le principe de légalité de l'impôt interdisant d'étendre à un cas non prévu les conséquences fiscales attachées à une autre hypothèse.

De même, ils rappellent que selon l'article 805 du code civil, « l'héritier qui renonce est censé n'avoir jamais été héritier ». Dès lors, les représentants du renonçant doivent être regardés, sur le plan fiscal, comme les bénéficiaires directs de la succession. Leur situation est indépendante de celle du renonçant, devenu transparent par l'effet de la renonciation.

Il soutiennent enfin que l'article 784 du CGI ne vise que « les donations antérieures consenties par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires », c'est-à-dire entre les mêmes personnes. Dès lors, les donations consenties au renonçant, qui ne sont pas des transmissions faites au représentant, ne peuvent être ajoutées à la part successorale du représentant pour le calcul de ses droits.

Ils s'appuient sur la doctrine administrative qui admet expressément que, pour l'abattement, « 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 » [15](#). Ils en déduisent que la doctrine limite le mécanisme de la représentation à la seule question de l'abattement, sans mentionner le tarif. En conséquence, chaque représentant doit être imposé selon un tarif personnel vierge, correspondant à son lien de parenté avec le défunt, et n'être privé de ses premières tranches que dans l'hypothèse où il aurait lui-même reçu une donation de la part du défunt dans les quinze années précédant le décès.

Ils déduisent de l'abrogation de l'article 785 du CGI par la loi du 30 décembre 2006, que le législateur a voulu rompre définitivement avec l'idée d'une assimilation fiscale entre le renonçant et ses représentants. Cet article, dans sa rédaction antérieure, imposait que les représentants acquittent au minimum les droits que le renonçant aurait lui-même payés. Sa suppression a eu pour objet, selon l'exposé des motifs de l'amendement sénatorial, de mettre fin à une contradiction avec l'article 805 du code civil, en reconnaissant que le renonçant est censé n'avoir jamais été héritier. L'instruction fiscale 7 G-6-07 du 22 novembre 2007 commentant cette réforme, précise d'ailleurs que « Dans l'hypothèse visée à l'article 754 du code civil dans laquelle un héritier renonce à une succession, les droits dus par les héritiers acceptants, c'est-à-dire les descendants du renonçant, sont calculés comme si ces derniers avaient été les bénéficiaires directs de la succession. » et « les représentants d'un renonçant se partagent l'abattement personnel dont aurait dû bénéficier ce dernier », sans évoquer de corrélat en matière de tarif. Pour les héritiers, cette distinction confirme que la représentation n'a d'incidence qu'à l'égard de l'abattement, et non du barème progressif.

Ils s'appuient donc sur une lecture littérale des articles 777, 779 et 784 du CGI, combinée au principe de rétroactivité de la renonciation posé par l'article 805 du code civil. En l'absence de texte ou de doctrine contraires, ils estiment que l'imposition doit être calculée comme si chacun des représentants était bénéficiaire direct de la succession, chaque part ouvrant droit à un barème vierge.

Diverses études doctrinales viennent à l'appui de leurs positions :

Ainsi, une étude critique suscitée par le jugement du tribunal judiciaire de Paris du 20 mai 2022 à l'origine de la présente instance indique que « Littéralement l'article 784 du CGI ne vise que les donations consenties par le défunt à ses « héritiers ou légataires ». La qualification d'héritier ne fait pas débat. Eu égard aux conséquences de la renonciation et par suite de la représentation, les petits-enfants viennent bien à la succession en cette qualité. En revanche, à aucun moment ils n'ont été attributaires des donations objet du rappel fiscal, lesquelles ont été faites en l'espèce au renonçant représenté. Toujours selon la lettre du texte, les seules donations qui devraient être comptabilisées dans le barème applicable à la part héréditaire de chacun des petits-enfants devraient être celles reçues par eux du défunt. De l'article 784 du CGI, on déduit donc que la détermination du tarif est personnelle à chaque héritier. Par suite, la logique civile de la représentation successorale

ne saurait induire une substitution des représentants dans le barème du représenté et de les astreindre au rappel fiscal auquel ce dernier est tenu » [16](#).

De même, « Bien que les textes ne le disent pas explicitement, il y a lieu de penser que chaque représentant bénéficie de l'intégralité du barème, autrement dit que le tarif s'applique à chacun sans partage des tranches d'imposition » [17](#).

Ou encore « Si le tarif applicable aux représenté est identique à celui dont bénéficie le renonçant, son mode d'application diffère, ce qui généralement sera favorable aux descendants. L' article 777 du Code général des impôts précise en effet que le tarif progressif est pratiqué sur la "part nette revenant à chaque successeur". Chaque descendant bénéficie ainsi des premières tranches du tarif progressif sur la part taxable lui revenant. La représentation a donc pour effet de démultiplier le bénéfice de la progressivité de l'impôt, ce qui réduit in fine le montant des droits de succession dus. L'avantage est d'autant plus élevé que le taux marginal d'imposition est élevé et le nombre de descendants important. Ce mode de liquidation favorable est acquis. Il s'impose au regard des textes (CGI, art. 777). Il a en outre été expressément validé par l'Administration dans des commentaires qui lui sont opposables notamment à l'Instruction du 22 novembre 2007 précitée [18](#).

Enfin, « Les descendants représentant leur auteur renonçant bénéficient également du taux en ligne directe de 5 à 45 % résultant du tableau I de l'article 777 du code général des impôts. En effet, ce tarif en ligne directe s'applique à tout héritier en ligne directe descendante ou ascendante, quel que soit son degré de parenté avec le défunt. Chaque descendant bénéficie des premières tranches du tarif progressif sur la part taxable qui lui revient. En effet, selon l'article 777 du code général des impôts, "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". En atténuant ainsi la progressivité de l'impôt, ce mécanisme, qui réduit le montant des droits de succession dus, est admis par l'administration fiscale [19](#).

4 - L'administration fiscale, en défense , soutient au contraire que la représentation successorale emporte substitution complète du représentant au représenté, conformément aux articles 751, 753 et 754 du code civil. Le représentant prend la place du représenté dans la dévolution successorale, et cette substitution doit recevoir une application cohérente sur le plan fiscal. Elle en déduit qu'en cas de représentation, la transmission doit être imposée en tenant compte de l'abattement et du barème applicables en fonction du lien de parenté entre le défunt et la personne représentée, et non entre le défunt et le représentant. Les donations consenties au renonçant doivent donc être rapportées non seulement pour la détermination de l'abattement (article 779 du CGI) mais aussi du tarif (article 777 du CGI). Elle invoque, à l'appui de cette position, un rescrit du 28 septembre 2010, selon lequel, lorsque la représentation s'applique, la transmission est imposée « en tenant compte de l'abattement et du barème applicables en fonction du lien de parenté existant entre le défunt et la personne représentée, qu'elle soit prédécédée ou renonçante.

Si la représentation n'est pas expressément mentionnée dans le tableau n° 1 de l'article 777 du CGI relatif à la ligne directe, contrairement au tableau n° 3 concernant les frères et sœurs, elle estime que cette absence ne saurait être interprétée comme une exclusion : le mécanisme de représentation résulte du droit civil et trouve à s'appliquer par cohérence à la liquidation fiscale.

Enfin, elle fait sienne la motivation de l'arrêt attaqué, et notamment en ce qu'il retient qu'il serait contraire à l'économie générale des articles 777 et 779 du CGI de permettre à un renonçant de transmettre à ses descendants plus de droits qu'il n'en avait lui-même. Elle se réfère également à un arrêt de la cour d'appel de Grenoble du 28 novembre 2023, qui a adopté la même approche en considérant que les donations consenties au représenté doivent être prises en compte pour l'application du tarif progressif à ses représentants.

5 - Consulté officiellement, le Conseil supérieur du notariat considère que la loi ne prévoit pas d'étendre au tarif applicable et au rappel fiscal des donations les effets de la représentation successorale en ligne descendante.

Au regard de **l'abattement applicable**, il indique que la solution est clairement fixée par la loi. L'abattement du représenté se divise selon les règles de la dévolution légale (CGI, art. 779, I, al. 2, pour la représentation en ligne directe art. 779, IV, al. 2, pour la représentation en ligne collatérale) ²⁰. Il rappelle que la doctrine administrative précise que « Les représentants d'un renonçant se partagent l'abattement personnel dont aurait dû bénéficier ce dernier » (BOI-ENR-DMTG-10-50-80 § 270) et que « 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 » (BOI-ENR-DMTG 10-50-50 § 110).

Pour ce qui concerne la question du **rappel fiscal** et du tarif applicable, les dispositions de la loi sont considérées comme suffisamment claires. En effet, l'article 784 du CGI prescrit le rappel fiscal « des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires », c'est-à-dire des donations reçues par celui qui vient de son chef à la succession du donateur. Selon ces dispositions, le représentant n'est donc pas tenu de rappeler les donations que le de cujus a consenties à son auteur.

Enfin, s'agissant du **tarif applicable**, l'article 777 du CGI dispose expressément que « 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 ». Ainsi, chaque ayant droit, c'est-à-dire chaque petit enfant, est personnellement imposé au barème progressif sur sa part héréditaire. Peu importe que ce dernier vienne à la succession de son propre chef ou par représentation.

Le Conseil supérieur souligne que lorsque le législateur entend étendre les effets de la représentation successorale au tarif applicable, il le précise expressément : que tel est le cas de la situation des neveux et nièces venant par représentation de leur auteur à la succession de leur oncle ou tante (CGI, art. 777, tableau III) et que par conséquent, si la loi fiscale applique les effets de la représentation successorale et donc le bénéfice de l'abattement entre parent et enfant, elle l'exclut en ligne descendante tant pour le tarif applicable que pour le rappel fiscal.

Cette restriction se justifie selon le Conseil pour les raisons suivantes :

- Le droit fiscal est un droit de prélèvement, c'est-à-dire d'exception. Il doit donc être interprété strictement. Appliquer la règle de la représentation successorale aux textes concernant le rappel fiscal (CGI, art. 784) et le taux applicable (CGI, art. 777) reviendrait à ajouter à la loi une disposition qu'elle ne comporte pas.

- Le fait d'imposer aux petits-enfants de rappeler, au-delà du simple épuisement de

l'abattement, les donations dont leur auteur a bénéficié contreviendrait à la règle posée par l'article 784 du CGI. En effet, l'obligation de rappel que prescrit cet article ne concerne que les donations consenties par le défunt à ses « héritiers ou légataires ». Or, si les petits-enfants venant par représentation ont bien la qualité d'héritier, ils n'ont pas été les bénéficiaires des donations faites par le défunt à leur auteur. Dès lors, l'obligation de rappel ne les concerne pas. En revanche, comme tout héritier, chaque petit-enfant demeure tenu au rappel fiscal des donations qu'il a reçues directement du de cujus.

- Imposer aux petits-enfants le rappel des donations dont leur auteur a bénéficié, reviendrait à leur faire supporter le poids fiscal d'une libéralité dont ils n'ont pas bénéficié. En effet, le postulat selon lequel ces derniers auraient reçu ces biens par

voie de succession de leur auteur ne se vérifiera pas toujours.

- Tenir compte des donations dont l'auteur du représenté a bénéficié pourrait être constitutionnellement discutable. En effet, en vertu des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, l'impôt doit être fondé sur des critères objectifs et rationnels en lien avec la capacité contributive des contribuables. Si ce dernier peut, pour des motifs d'intérêt général, recourir à des mécanismes forfaitaires ou présumptifs, il ne saurait, sans méconnaître l'égalité devant les charges publiques, faire peser sur un contribuable une imposition manifestement disproportionnée au regard de revenus qu'il n'a pas effectivement perçus ou dont il n'a pas disposé.

- Chaque petit-enfant, représentant son auteur, dispose de son propre barème d'imposition. En effet, considérer que les petits-enfants se partagent entre eux le bénéfice de la progressivité du tarif applicable à leur auteur enfreindrait le principe posé par l'article 777 du CGI, lequel dispose que « 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 ». L'administration fait sien ce principe puisqu'elle indique dans son commentaire de l'article 777 que « Le tarif des droits de mutation à titre gratuit applicable à chaque part héréditaire est celui en vigueur au jour du décès ». Chaque

petit-enfant, représentant son auteur, bénéficie donc de l'intégralité du barème, le tarif s'appliquant à chacun sans partage des tranches d'imposition.

IV - Avis :

L'article 777 du Code général des impôts établit le barème progressif applicable aux droits de succession et prévoit que les taux sont déterminés en fonction de la part nette revenant à chaque ayant droit.

Il ne contient aucune indication spécifique quant aux effets de la représentation successorale dans les successions en ligne directe, notamment lorsqu'un héritier renonce alors qu'il précise explicitement, pour les successions en ligne collatérale, que le taux applicable aux transmissions entre frères et sœurs s'applique indifféremment que les bénéficiaires soient vivants ou représentés.

Pour autant, comme l'indique à juste titre la cour d'appel et contrairement à ce qui est soutenu à l'appui du pourvoi, il ne s'en déduit pas que le législateur aurait entendu établir une distinction, à cet égard, entre successions en ligne directe ou en ligne collatérale, dès

lors qu'une telle précision apparaît inutile en cas de succession en ligne directe. En effet, à la différence des héritiers en ligne collatérale, tous les héritiers en ligne directe se voient appliquer les mêmes taux.

Au contraire, dans un souci d'égalité devant l'impôt, rien ne permet de penser que l'article 784 de ce code devrait, dans l'hypothèse d'une succession par représentation en ligne directe, recevoir une application différente de celle retenue pour les collatéraux, de sorte qu'en cas de représentation d'un héritier en ligne directe, les donations à rapporter en application de cet article sont, là encore, celles consenties par le défunt au représenté, prédécédé ou renonçant.

Comme l'indique à bon droit la cour d'appel, « l'extension du tarif, initialement applicable aux seuls frères et soeurs du défunt, aux frères et soeurs représentés a été opérée par l'article 82 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009, lequel a pour origine un amendement sénatorial (n° II-285 rectifié) dont l'objet, sur ce point, se prévalait d'un souci de « cohérence » avec les dispositions relatives à l'abattement prévu à l'article 779 du CGI, le rapporteur de la commission des finances du Sénat précisant, lors de la discussion en séance publique du 8 décembre 2006, que ses membres avaient été convaincus par l'idée « qu'un neveu et nièce venant à une succession par représentation bénéficiant de l'abattement 'frères et soeurs' doivent par conséquent bénéficier du tarif 'frères et soeurs' » ; qu'« il résulte de la formulation de ce texte, comme de ces travaux parlementaires, que les neveux et nièces venant à la succession de leur oncle ou tante en représentation de leur parent ne relèvent pas d'un tarif qui leur serait propre mais se voient appliquer le tarif du représenté, de la même manière qu'ils bénéficient de l'abattement dont aurait bénéficié leur auteur » ; qu'enfin « dans la mesure où le neveu ou la nièce du défunt ne bénéficient de ce tarif qu'en raison du fait qu'ils sont appelés à la succession de leur oncle ou tante en représentation de leur auteur, l'objectif de cohérence qui a présidé, selon les travaux parlementaires précités, à cette modification de l'article 777 du code général des impôts implique que, pour la détermination du taux applicable à la part nette taxable revenant au neveu ou à la nièce représentant son parent renonçant à la succession de son oncle ou de sa tante, soient prises en compte, en application de l'article 784 de ce code, les donations consenties par le défunt avant son décès, non aux héritiers représentant le renonçant, mais à ce renonçant représenté ».

Il résulte tant du texte que des travaux préparatoires de la loi que dans ces situations, le tarif applicable n'est pas personnel au représentant, mais est bien celui du représenté, au même titre que l'abattement. Une fois rapportées les donations consenties au représenté renonçant en application de l'article 784 du code général des impôts, c'est bien à la part nette revenant à chacun des représentants que doivent être appliqués les taux indiqués à l'article 777 de ce code.

Compte tenu de l'abrogation de l'article 785 du CGI et de la rédaction de l'article 777 du même code, il convient de procéder comme l'a fait l'administration fiscale aux termes de sa décision du 6 janvier 2021, en appliquant à la seule part revenant à chacun des représentants les taux prévus par ce texte correspondant aux tranches non utilisées par les donations antérieurement consenties au représenté.

Une telle interprétation des articles 784 et 777 du code général des impôts ne méconnaît ni l'abrogation de l'article 785 de ce code, ni le principe énoncé à l'article 805 qui a présidé à cette abrogation, selon lequel l'héritier renonçant est censé n'avoir jamais été héritier, dans la mesure où ce principe, s'il s'oppose à ce que les droits qui auraient été dus par l'héritier renonçant constituent la mesure minimale des droits dus par ses représentants, n'interdit

pas de prendre en considération les mutations à titre gratuit dont l'héritier renonçant a bénéficié, non en qualité d'héritier mais en qualité de donataire, du vivant du défunt.

C'est donc à bon droit que la cour considère que la co hérence fiscale conduit à considérer que le représentant doit être taxé selon le tarif applicable à son auteur renonçant, et que les donations reçues par ce dernier sont à prendre en compte, conformément à l'article 784 du Code général des impôts, même si le représentant n'a pas lui-même bénéficié de donation. Appliquer le tarif comme si la part transmise au représenté s'était simplement « divisée » entre les représentants, comme l'a fait initialement l'administration, reviendrait à méconnaître la lettre de l'article 777 et à réintroduire indirectement les effets de l'article 785, pourtant abrogé.

Une telle lecture respecte à la fois l'abrogation de l'article 785 Code général des impôts et le principe civil posé par l'article 805 du Code civil, selon lequel l'héritier renonçant est censé ne jamais avoir été héritier. Cela n'empêche toutefois pas de prendre en compte les libéralités antérieures dont ce renonçant a pu bénéficier en qualité de donataire du vivant du défunt.

Je conclus donc au rejet du pourvoi.

¹ Jcl civil - Dévolution successorale.

² Répertoire civil, Dalloz - « Succession : dévolution ».

³ 1^{re} Civ 25 septembre 2013, n° 12-17.556 « Leur père étant le fils unique du défunt, ses enfants venaient à sa succession de leur propre chef et non par représentation, de sorte qu'ils ne devaient pas le rapport des donations dont celui-ci avait bénéficié ».

⁴ Idem note 2

⁵ D. Vigneau, « Les rapports des articles 845 et 848 du code civil en cas de représentation d'un donataire renonçant », JCP N n° 18, 2 mai 2008, 1193, § 17, rappelant que la règle légale d'imputation n'est pas d'ordre public.

⁶ S. Huyghes - Rapports AN n° 2850 8 février 2006 et n° 3122 du 6 juin 2006 .

⁷ Séance du 21 février 2006

⁸ Soc 19 novembre 1954

⁹ Idem note 2

¹⁰ Code général des impôts. Mutations à titre gratuit. Article 750 ter et suivants

¹¹ BOI-ENR-DMTG-10-50-50

¹² Idem note 2

¹³ Sénateur Alain Lambert Séance Sénat du 19 décembre 2006

¹⁴ I. Omarjee, « Réforme des successions et des libéralités : les inquiétudes fiscales sont levées! », AJ Famille 2007 p. 28

¹⁵ BOI-ENR-DMTG-10-50-50, §110

¹⁶ M. Nicolas, « Représentation successorale et rappel fiscal : pour une interprétation stricte de l'article 777 du CGI », JCP N 2023, n° 12, 1058

¹⁷ S. Gaudemet et N. Gessey « Retour sur le domaine de la représentation successorale : droit civil versus droit fiscal », Solutions Notaires, 24 janvier 2019, p. 16

¹⁸ F. Fruleux J.-Cl. (Fiscal) fasc. 7732 : ENR - successions - établissement de l'imposition - renonciations pures et simples. Représentation du renonçant, § 24

¹⁹ M. Lesbats « La dévolution successorale » Lexis Nexis § 369

²⁰ Y. Delecraz, La renonciation à succession : un nouvel outil patrimonial, JCP N 2016. 1138 J-M. Mathieu, je renonce donc.. je transmets, JCP N 2012. 1391 M. Leroy, Renonciation successorale, technique d'optimisation d'une transmission intergénérationnelle, Dr. et patr. 2009, n° 178, 28.