

# Rappel fiscal des donations antérieures et lissage retour sur quelques difficultés rencontrées en pratique

Afin d'atténuer les effets du rétablissement du délai de rappel fiscal des donations dix ans par le législateur, a été instauré le mécanisme du lissage. Ce dispositif, qui s'applique aux donations de plus de six ans mais de moins de dix ans; n'est Pas sans susciter des difficultés d'interprétation.

Cette étude montre notamment, l'aide d'exemples chiffrés, les interrogations que suscite la méthode de calcul proposée par l'Administration dans sa récente instruction publiée le 20 mars 2012.

Le mécanisme du lissage instauré par la première loi de finances rectificative pour 2011 dans le cadre du rappel fiscal des donations antérieures a soulevé quelques difficultés quant à la méthode de calcul retenir !.

(1) G. Bonnet et N. Melscoët, De quelques difficultés soulevées par la loi de finances en matière de transmission à titre gratuit » ; Defrénois 2011, p.1466 et s., art. 40150 F. Fruleux «Le nouveau rappel fiscal : lissage

en trompe l'oeil et délai de reprise scélérat » :JCP N 2011, n°39 1258 S. Mahe, Le lissage des donations: Un nouveau casse tête pour les notaires : Bull. Cridon n° 4,1. - 5 févr. 2012.



## LES AUTEURS

Gilles BONNET  
Docteur en droit, notaire associé

Nathalie MELSCOËT  
Notaire assistant

Après quelques mois d'application, une méthode nous est communiquée par l'administration fiscale <sup>2</sup>, très proche de celle qui avait été suggérée dans un précédent numéro de cette *Revue*<sup>3</sup>. À un détail près toutefois, qui nous semble conduire dans certaines hypothèses \*à une solution inique,

Quelques exemples concrets pourront en donner une illustration (1).

- D'autres illustrations chiffrées permettront par ailleurs de soulever des Interrogations supplémentaires auxquelles nous tenterons de donner une réponse plus ou moins certaine selon les cas (II).

V. pour une autre méthode de calcul A. Darmon et P. van Steenlandt, (A Le lissage des donations ; variations autour de son plein effet »: JCP N 2011, n° 48, 1310

(2) Instr. DGFIP N° 7G2-12 ,7 Mars 2012 (BOI n° 33, 20 mars 2012 ), n's 5 et s.

(3) G. Bonnet et N. Melscoët, art. préc *supra* note 1

- La méthode de lissage préconisée par l'administration fiscale peut poser problème dans certaines situations qui, soit la rendent inapplicable, soit aboutissent à rendre taxables des donations antérieures qui ne l'étaient pas lorsqu'elles ont été réalisées.
- Le lissage ne s'applique pas pour les rappels fiscaux déjà effectués antérieurement, les donations rive moins rive six ans ne devant pas être affectées par le mécanisme,
- L'abattement prévu pour lissage doit s'appliquer sur la valeur brute des biens donnés, avant exonération ou déduction de tout passif.

## I - Le Principe de la méthode de calcul en présence d'un lissage

La méthode antérieurement proposée était schématiquement la suivante : en présence d'une donation antérieure datée de plus de six ans et de moins de dix ans avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative, la réfaction correspondante est appliquée à la valeur des biens antérieurement donnés, conformément à la lettre de la loi, soit *avant* application de l'abattement légal alors en vigueur.

En conséquence de cette modification de la masse taxable, il convient ensuite de recalculer les abattements et tranches de l'époque qui auraient été utilisés après application du lissage.

Sont ainsi connus les montants des abattements et tranches déjà utilisés qui ne pourront plus l'être pour la taxation de la donation actuellement consentie<sup>4</sup>.

La méthode de calcul retenue par l'instruction fiscale est sensiblement identique, à ceci près que ce n'est qu'au stade de la taxation de la donation nouvelle dans les tranches que le lissage de la donation antérieure est pris en compte, et non dès la détermination de l'abattement légal résiduel.

Toutefois, des exemples chiffrés mettront en lumière l'erreur que comporte à notre sens cette variante de la méthode de calcul préconisée, dans la mesure où certaines situations faisaient soit injustifiée comme étant non conforme au texte, soit, si l'administration fiscale persistait à ne pas respecter, inéquitable comme faisant payer plus de droits au contribuable que s'il n'avait pas bénéficié de cette mesure de faveur ». L'effet obtenu est ainsi tout à fait contraire à l'objectif du lissage.

(4) V. pour diverses illustrations de cette méthode de calcul G. Bonnet et N. Melscoët, art. préc. note

### Exemple 1 (méthode préconisée) :

L'un des exemples précédemment développé sera ici brièvement rappelé :

Une première donation a été consentie à un enfant le 26 janvier 2004, pour un montant de 200 000€.

Celle-ci a été suivie d'une autre donation, survenue le 30 mars 2010, pour un montant de 550 000€.

Une nouvelle donation est effectuée au profit du même bénéficiaire le 5 mars 2012, pour une valeur de 250 000€.

La première étape est celle de l'application du lissage à la donation datée de plus de sept ans et de moins de huit ans au 31 juillet 2011, date d'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative,

Ainsi le calcul sera effectué comme si avait été taxable en 2004 la somme de 160 000€ (200 000€ x 80 %), la réfaction applicable à la mutation étant dans ce cas de 20 %.

Abattement résiduel : 159 325 - 46 000 (utilisé en 2004) - 156 974 (utilisé en 2010) = néant

Taxation dans les tranches :

Tranche A 5 % : 8 072 (tarif de 2012) - 7 600 (utilisé en 2004) - 7 953 (utilisé en 2010) = néant

Tranche à 10 % : 4 037 - 3 800 - 3 977 = néant

Tranche à 15 % : 3 823 - 3 600 - 3 767 = néant

Tranche à 20 % : 536 392 - 99 000 (160 000

- 46 000 - 7 600 - 3 800 - 3 600) - 377 329

(550 000 - 156 974 - 7 953 - 3 977 - 3 767;

solde de la donation de 2010 qui restait à taxer)

$60063 \times 20\% = 12012,60\text{€}$

Tranche à 30 % : 189 937 (250 000 - 60 063;

solde de la donation de 2012 restant à taxer)

$\times 30\% = 56981,10\text{€}$

Soit des droits d'un montant de 68 994€.

### Exemple 2 (méthode de l'administration fiscale et résultat contraire à l'objectif)

Reprenons les mêmes données que l'exemple précédent la méthode retenue par l'instruction est alors la suivante,

Abattement résiduel : c'est à ce stade que la méthode retenue diffère totalement de celle préconisée plus haut, dans la mesure où il n'est tenu aucun compte, pour la détermination de l'abattement résiduel, du lissage éventuellement applicable.

L'abattement résiduel sera cependant en l'espèce le même, quelle que soit la méthode appliquée, les abattements utilisés au cours des dix dernières années ayant en tout état de cause été largement dépassés : 159 325 - 46 000 - 156 974 = néant.

Taxation dans les tranches : le lissage est, ici, pris en compte de la manière suivante : le montant donné en 2004 ayant été de 200 000€, et bénéficiant d'une réfaction de 20 %, il ne sera pris en compte dans les tranches que pour 160 000 € (200 000 € x 80 %).

C'est ainsi ce montant de 160 000 € qui est appliqué par l'instruction dans les tranches de taxation, afin de connaître les montants résiduels au jour de la nouvelle donation. On peut toutefois observer que cette façon de procéder aboutit à un résultat absurde : la donation de 2004 a à l'époque été taxée, après abattement, pour 154 000€ (200 000 - 46 000 €), et se trouve aujourd'hui rétroactivement incluse dans les tranches du barème progressif, après réfaction de 20 %, pour 160 000 €.

Nul doute pourtant que l'intention du législateur n'était pas de taxer plus, rétroactivement, une donation antérieure rappelée, que ce qu'elle avait coûté lors de sa réalisation !

L'on comprend bien, dès lors, que la prise en compte du lissage au seul stade de la taxation dans les tranches du barème applicable, et non dès la première étape du calcul de l'abattement résiduel, n'est pas une solution à retenir car, revenant à substituer purement et simplement à l'abattement légal appliqué à l'époque de la donation antérieure, la réfaction instaurée par la loi de finances rectificative. Et ceci, alors que l'objectif était non pas de supprimer rétroactivement l'abattement alors applicable, mais bien d'y ajouter une franchise supplémentaire.

Ainsi la donation de 2004 a, à l'époque, été taxée pour : 200 000 - 46 000 = 154 000 €.

Or la méthode retenue par l'administration fiscale prévoit un rappel de la donation, au stade du calcul des tranches de taxation, pour 200 000 - 40 000 (200 000 x 20 %) = 160 000 €.

Résultat qui ne correspond évidemment pas à l'objectif de l'instauration du mécanisme de lissage.

Le principe de la suite du calcul effectué dans l'instruction est en revanche tout à fait identique à la méthode que nous préconisons, savoir :

Tranche à 5 % : 8 072 (tarif actuel) - 7 600 (utilisé en 2004) - 7 953 (utilisé en 2010) = néant

Tranche à 10 % : 4 037 - 3 800 - 3 977 = néant

Tranche à 15 % : 3 823 - 3 600 - 3 767 = néant

Tranche à 20 % : 536 392 - 145 000 (160 000 - 7 600 - 3 800 - 3 600) - 377 329 = 14 063 x 20 % = 2 812,60€

C'est donc ici que l'on s'aperçoit de la non-prise en compte de l'abattement de 46 000€ qui existait pourtant en 2004.

Tranche à 30% : 235 937 x 30 % = 70 781,10 €

Soit des droits d'un montant de 73 594€,

On perçoit donc ici encore le caractère hautement défavorable pour le contribuable de cette méthode.

Observation étant faite, en outre, qu'un rapide calcul des droits qui seraient dus à l'occasion de cette donation de 2012 si le mécanisme du lissage n'avait pas été instauré, aboutit à un montant de droits de donation dus de 72 994 €, soit 600 de moins qu'après application par l'administration fiscale du mécanisme du lissage.

Il n'est pourtant pas douteux que le mécanisme du lissage ne peut en aucune façon conduire à aggraver la situation du contribuable, lequel paierait alors plus de droits à l'occasion de sa donation nouvelle que si le rappel fiscal avait été étendu aux dix années antérieures sans aucun mécanisme de lissage.

Il ne peut en effet être contesté qu'un mécanisme instauré pour accorder une faveur au contribuable, ne saurait en aucun cas avoir pour résultat de lui faire payer plus que s'il n'avait pas bénéficié de cette « faveur » |

*Exemple 3 (incompatibilité de la méthode fiscale avec le texte) ;*

Un exemple plus simple visé par l'instruction fiscale reçoit une solution assez étonnante<sup>5</sup> au moyen d'un subterfuge qui n'aurait pas à être utilisé si une méthode de calcul plus logique était appliquée.

Soit une première donation consentie à enfant le 26 janvier 2004, pour un montant de 46 000 €.

Une nouvelle donation est effectuée au profit du même bénéficiaire le 5 mars 2012, pour une valeur de 250 000€.

Abattement légal résiduel (selon la méthode fiscale) : 159 325 - 46 000 = 113 325 €

Taxation dans les tranches : l'instruction procède à ce stade seulement au rappel de la donation antérieure après réfaction, qui serait ici rappelée pour 36 800 € (46 000 x 80%).

Toutefois, constatant avec bon sens que cette donation n'a pas donné lieu à taxation en 2004 compte tenu de l'abattement applicable, l'Administration en déduit implicitement qu'elle ne saurait l'être aujourd'hui, et poursuit son calcul en ignorant donc purement et simplement la donation antérieure :

Tranche à 5 % : 8072 x 5 % = 403.60 €

Tranche à 10 % : 4 037 x 10 % = 403.70 €

Tranche à 15 % : 3 823 x 15 % = 573.45 €

Tranche à 20 % : 120 743 x 20 % = 24 148.60 €

Soit des droits d'un montant de 25 529 €.

L'administration fiscale ne pouvant ainsi aller jusqu'à taxer rétroactivement une donation qui ne l'a pas été à l'époque, boit le calice jusqu'à la lie, ignorant en définitive totalement le lissage, pour la seule raison que la donation rappelée n'avait pas été taxée à l'origine. Pourtant, nulle part la loi de finances n'indique qu'il convient de ne pas tenir compte du lissage pour telle ou telle raison. Certainement son application conduit parfois à un résultat Identique à la situation dans laquelle il n'aurait pas été instauré, mais la méthode de calcul ne peut conduire à ce qu'il ne soit pas appliqué du tout selon l'hypothèse.

Aucune difficulté n'apparaît en revanche en appliquant la méthode préconisée plus haut, qui s'applique en parfaite continuité quelle que soit l'hypothèse rencontrée et donne au contraire son plein effet au lissage, en rappelant dès la première étape du calcul la donation antérieure, pour une valeur des biens donnée de 36 800 € (46 000 x 80 % )

Abattement résiduel :  $159325 - 36\,800 = 122\,525$  €  
On observe ici que le lissage permet de reconstituer de l'abattement disponible, et respecte ainsi l'objectif fixé par le législateur.

Taxation dans les tranches :

Tranche à 5 % :  $8\,072 \times 5\% = 403,60$

Tranche à 10 % :  $4\,037 \times 10\% = 403,70$  €

Tranche à 15% :  $3\,823 \times 15\% = 573,45$

Tranche à 20 % :  $111\,543 \times 20\% = 22\,308,60$

Soit des droits d'un montant de 23 689 €

Espérons donc que l'administration fiscale saura revenir sur cette erreur manifeste, afin de ne pas léser inutilement un contribuable déjà très sollicité.

Une fois le principe de la méthode de calcul en présence d'un lissage établi, reste à soulever certains cas particuliers susceptibles de présenter une difficulté.

## II - De quelques cas particuliers

### A. Lissage et rappels fiscaux successifs

Les exemples de calcul jusqu'à présent développés présentaient plusieurs donations antérieures pour lesquelles le rappel fiscal n'avait pas eu à s'appliquer entre elles. La question est cependant plus complexe lorsqu'il était déjà intervenu dans les calculs précédents : la portée

donner au lissage est alors sujette à interrogation, A laquelle l'instruction fiscale n'apporte aucune réponse.

*Un exemple chiffré en témoignera :*

Soit une première donation consentie à un enfant le 26 janvier 2004, pour un montant de 46 000 €.

Celle-ci a été suivie d'une autre donation, survenue le 30 mars 2007, pour un montant de 550 000 €,

Une nouvelle donation est effectuée au profit du même bénéficiaire le 5 mars 2012, pour une valeur de 250 000€.

La donation de 2004, bénéficiant d'un lissage à concurrence de 20 %, n'aura finalement utilisé qu'un abattement de 36 800€.

Par conséquent, doit-on considérer que l'abattement finalement disponible et utilisé en 2007 était de 4 000€ (50 000 - 46 000) ou, en tenant compte du lissage effectué sur la donation de 2004, de 13 200 € (50 000 € - 36 800 €) ?

On pourrait en effet être tentés de faire comme si la donation de 2004 avait été consentie pour sa valeur après lissage : il conviendrait alors de calculer la valeur des abattement et tranches utilisés par la donation intermédiaire, en prenant pour base une donation de 2004 consentie pour 36 800 €.

Toutefois, cette solution ne nous semble pas conforme à la lettre du texte selon lequel, pour l'application de l'article 784, alinéa 2 du Code général des impôts (CGI), un abattement est appliqué aux seules donations consenties entre six et dix ans avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative. Ainsi aucun lissage n'est à prendre en compte pour les rappels fiscaux déjà effectués antérieurement, les donations de moins de six ans ne devant pas être affectées par ce mécanisme seulement destiné à amoindrir l'impact, à ce jour, des donations comprises entre six et dix ans avant la loi de finances.

En effet ce n'est en l'espèce que parce que la donation de 2004 aurait dû, selon la loi ancienne, ne pas être rappelée fiscalement, que l'on diminue fictivement sa valeur. On ne doit donc déterminer, après lissage, que ce qui a été utilisé en termes de tranches et abattements par cette donation, les autres donations datant de moins de six ans avant la loi de finances rectificative étant, elles, prises en compte sans aucune modification. Il n'y a en effet aucune raison de revenir sur la façon dont ont été taxées les donations de moins de six ans, nullement concernées par le lissage.

Au cas présent, le calcul des droits dus à l'occasion de la donation de 2007 ne doit donc pas être refait en tenant compte du lissage appliqué à la donation de 2004.

Le calcul des droits dus au titre de la donation du 5 mars 2012 devrait donc être le suivant

Abattement résiduel :  $159\,325 - 36\,800 - (46\,000 \times 80\%) - 4\,000 = 118\,525$  €

**Il n'y a aucune raison de revenir sur la façon dont ont été taxées les donations de moins de six ans**



### Pour aller plus loin

Instr. DGFIP n° 7G-2-12,  
7 mars 2012 B01 n° 33,  
20 mars 2012;

Defrénois flash 2 avr.  
2015, p.15, te .112c6 ;  
<http://www.vnininefi.gouv.fr/boi/bo12012/cadliste.htm>

G. Bo\*ieT  
et N. IViEt\_scoEr,  
<< De quelques  
difficultés soulevées  
par la loi de finances  
en matière de  
transmission à titre  
gratuit » : Defrénois  
30 Oct. 2011 13.1466  
et s., art. 40150

On peut dans une telle hypothèse se demander si l'abattement prévu pour le lissage doit s'appliquer sur la valeur brute des biens donnés, ou sur leur valeur soumise à taxation après exonération partielle ou déduction d'un passif.

Là encore la lettre du texte semble nous donner la réponse, dans la mesure où la loi de finances rectificative vise bien la *valeur des biens ayant fait l'objet de la donation*. C'est donc sur la valeur brute des biens donnés, avant exonération ou déduction d'un passif, qu'il conviendra d'appliquer l'abattement prévu par la loi.

On peut en tout état de cause observer que la réponse n'a aucune incidence pratique en présence d'une exonération partielle sous forme de pourcentage, dans la mesure où l'ordre d'application des quotes-parts de lissage et d'exonération partielle à la valeur brute des biens donnés aboutira nécessairement au même résultat mathématique.

Tant de difficultés à résoudre, pour une si courte durée d'application... Tout cela nous ferait presque regretter de n'être pas déjà en août 2015, date à laquelle l'application du lissage prendra fin, ou pire, que le lissage n'eût été jamais inventé !

Taxation dans les tranches :

Tranche à 5 % : 472 (8072 - 7 600 = produit de la réactualisation entre 2007 et 2012) x 5 % = 23,60

Tranche à 10 % : 237 x 10 % = 23,70 €

Tranche à 15 % : 223 x 15 % = 33,45 €

Tranche à 20 % : 31 392 x 20 % = 6 278,40 €

Tranche à 30 % : 99 151 x 30 % = 29 745,30 €

Soit des droits d'un montant de 36 104 €.

Une autre difficulté, plus simple à résoudre cependant, peut surgir lorsque ce n'est pas la valeur brute des biens donnés plus de six ans et moins de dix ans avant la réforme qui a été soumise à taxation.

## B. Lissage et taxation d'une valeur nette

La valeur soumise à taxation ne correspond pas toujours à la valeur des biens donnés ceux-ci peuvent bénéficier d'une exonération partielle (suivant l'article 787 B du CGI par exemple), ou être grevés d'un passif fiscalement déductible (CGI, art. 776 bis).

Taxation dans les tranches :

Tranche à 5 % : 472 (8072 - 7 600 . produit de la réactualisation entre 2007 et 2012) x 5 % = 23,60

Tranche à 10 % : 237 x 10 % = 23,70 f

Tranche à 15 % : 223 x 15 % = 33,45€

Tranche à 20 % : 31 392 x 20 % = 6 278,40

Tranche à 30 % : 99 151 x 30 % = 29 745,30€

Soit des droits d'un montant de 36 104€.

Une autre difficulté, plus simple à résoudre cependant, peut surgir lorsque ce n'est pas la valeur brute des biens donnés plus de six ans et moins de dix ans avant la réforme qui a été soumise à taxation.

## B. Lissage et taxation d'une valeur nette

La valeur soumise à taxation ne correspond pas toujours à la valeur des biens donnés ceux-ci peuvent bénéficier d'une exonération partielle (suivant l'article 787 B du CGI par exemple), ou être grevés d'un passif fiscalement déductible (CGI, art. 776 bis).

On peut dans une telle hypothèse se demander si l'abattement prévu pour lissage doit s'appliquer



### Pour aller plus loin

Instr. DGFIP n° 7G-2-12,  
7 mars 2012 B01 n° 33,  
20 mars 2012;

Defrénois flash 2 avr.  
2015, p.15, te .112c6 ;  
<http://www.vnininefi.gouv.fr/boi/bo12012/cadliste.htm>

G. Bo\*ieT

et N. IViEt\_scoEr,

<< De quelques difficultés soulevées par la loi de finances en matière de transmission à titre gratuit » : Defrénois 30 Oct. 2011 13.1466 et s., art. 40150

sur la valeur brute des biens donnés, ou sur leur valeur soumise à taxation après exonération partielle ou déduction d'un passif.

Là encore la lettre du texte semble nous donner la réponse, dans la mesure où la loi de finances rectificative vise bien la *valeur des biens ayant fait l'objet de la donation*. C'est donc sur la valeur brute des biens donnés, avant exonération ou déduction d'un passif, qu'il conviendra d'appliquer l'abattement prévu par la loi.

On peut en tout état de cause observer que la réponse n'a aucune incidence pratique en présence d'une exonération partielle sous forme de pourcentage, dans la mesure où l'ordre d'application des quotes-parts de lissage et d'exonération partielle à la valeur brute des biens donnés aboutira nécessairement au même résultat mathématique.

Tant de difficultés à résoudre, pour une si courte durée d'application... Tout cela nous ferait presque regretter de n'être pas déjà en août 2015, date à laquelle l'application du lissage prendra fin, ou pire, que le lissage n'eût été jamais inventé !