



122^e
CONGRÈS
DES
NOTAIRES DE FRANCE

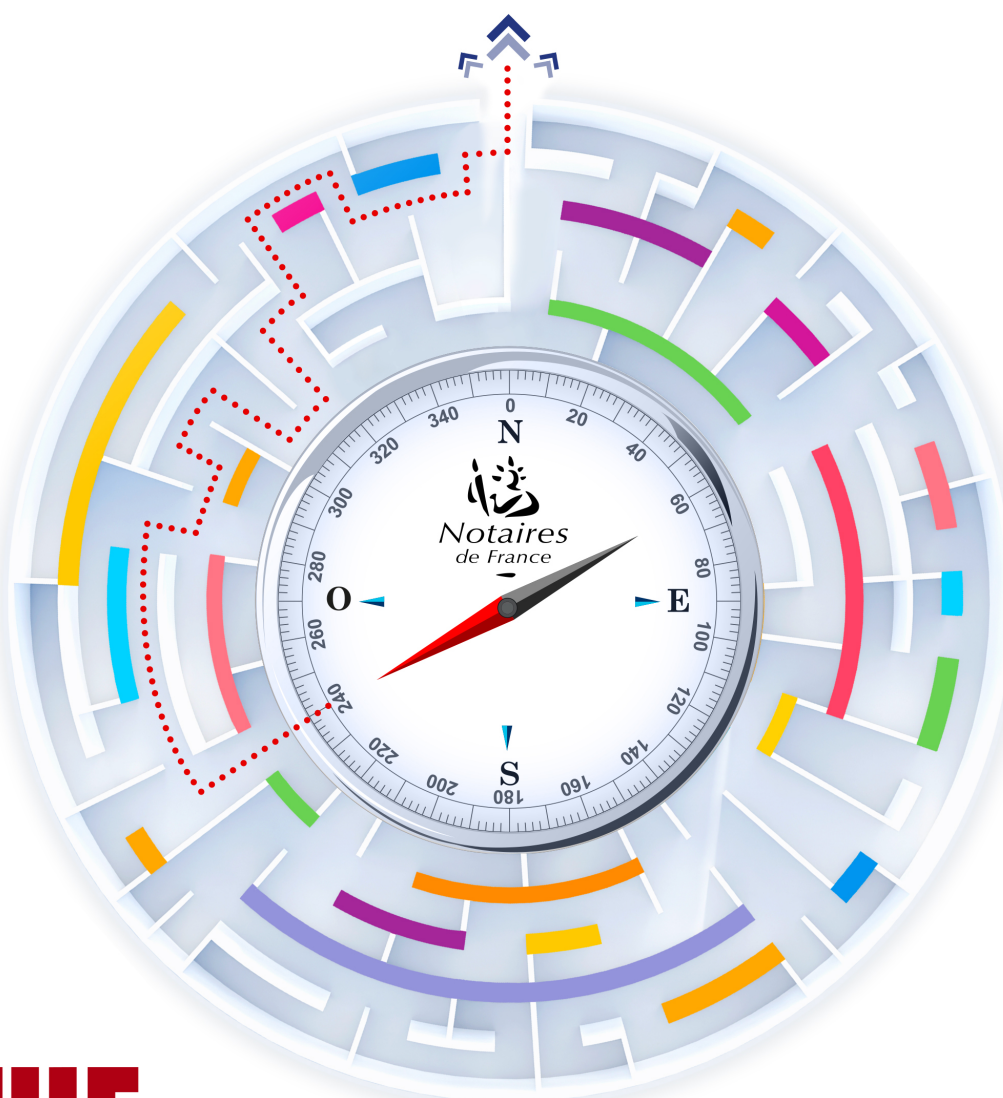

Notaires
de France

LIVRET DES PROPOSITIONS

Propositions soumises au vote lors du
122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE

LE NOTAIRE ET L'IMPÔT

CLARIFIER · CONSEILLER · SÉCURISER



30 SEPT.
2 OCT. **2026**

Version du 7 septembre 2026

LE NOTAIRE ET L'IMPÔT

CLARIFIER · CONSEILLER · SÉCURISER

Un thème centré sur la mission régalienne du notaire de percevoir l'impôt

Depuis 1794, le notaire exerce des prérogatives de puissance publique en matière d'authentification des actes et en matière fiscale. En sa qualité d'officier public et dans le cadre de ses missions régalienues, le notaire a deux obligations envers l'État : appliquer le droit fiscal et collecter l'impôt.

Le système fiscal Français compte environ 480 impôts et taxes.

Tous les secteurs d'activités de la pratique notariale sont concernés par l'impôt, (successions, donations, ventes mobilières et immobilières, transmissions de sociétés, d'entreprises...).

Dans ce labyrinthe, le notaire est chargé du recouvrement des droits générés* par les actes qu'il établit. En 2024, les notaires de France ont collecté 36,15 milliards d'euros, directement reversés au budget de l'Etat et des collectivités. (Source : CSN)

Une méthode analytique systémique :

- Identifier les principales difficultés rencontrées par les praticiens dans l'application du droit fiscal.
- Souligner les incohérences de la loi fiscale face aux principes de droit civil.
- Recenser les zones d'ombre et les contradictions sources d'insécurité juridique.
- Proposer des solutions renforçant la sécurité du contribuable, l'économie et l'attractivité nationale.
- Formuler des recommandations destinées aux professionnels du droit et du chiffre.
- Suggérer des évolutions législatives lorsque le droit est incohérent ou générateur de contentieux.

Au service des ambitions suivantes :

- Améliorer la sécurité juridique des concitoyens et leur confiance dans l'impôt
- Passer d'une fiscalité perçue comme incertaine et risquée à une fiscalité prévisible, sécurisée et équilibrée
- Fluidifier, sécuriser, rendre plus acceptable l'impôt
- Encourager la circulation des actifs

Ces propositions complètent le Rapport du 122^e Congrès que vous pouvez consulter sur :

<https://www.rapport-congresdesnotaires.fr/>



L'Association Congrès des Notaires de France produit et offre chaque année une réflexion juridique d'intérêt général, contribution du notariat au débat public.

Près de 200 textes législatifs français sont directement issus de ses travaux. Inventaire disponible sur www.congresdesnotaires.fr/rubrique_suites_legislatives

» DIRECTOIRE



Président
Me Gilles BONNET



Vice-président & trésorier
Me Philippe WALTER



Rapporteur général
Me Xavier RICARD



Commissaire local
Me Jean-François
RYSEN



Communicante
Me Marlène THEBAULT



Déléguée générale
Élisabeth
DUPART-LAMBLIN

» RAPPEUR DE SYNTHÈSE



Rapporteur de synthèse
Pr Christophe
VERNIERES

» 3 COMMISSIONS



Collecter et accompagner : une mission authentique

Me Michaël MARCHAND - Rapporteur
Me Camille LEBEY - Rapporteur
Me Vincent PRADO - Président



Les opérations à titre gratuit : entre impôt anticipé et impôt subi

Me Antoine BILLECOQ - Rapporteur
Me Jérôme BERNECOLI - Président
Me Stéphanie DUMOULIN - Rapporteur



Les opérations à titre onéreux : l'imposition du capital de sa détenation à sa mutation

Me Nicolas DUPOUY - Rapporteur
Me Bruno PAVY - Président
Me Séverine GIRARDON - Rapporteur

LIVRET DES PROPOSITIONS SOUMISES AU VOTE LORS DU 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE

COLLECTER ET ACCOMPAGNER : UNE MISSION AUTHENTIQUE

- CRÉER UN RESCRIT SPÉCIFIQUE POUR LES NOTAIRES
- PARFAIRE LE DROIT À L'ERREUR DU CONTRIBUABLE
- PLAIDOYER POUR LA STABILITÉ DE LA LOI FISCALE
- SÉCURISER L'OPPOSABILITÉ DES PRISES DE POSITION DE L'ADMINISTRATION FISCALE
- ÉTENDRE LES CONTRÔLES FISCAUX SUR DEMANDE
- **CRÉER UN FICHIER NATIONAL DES DONS MANUELS RÉVÉLÉS ACCESSIBLE AUX NOTAIRES**
- ENCADRER LES DEMANDES DE PIÈCES COMPLÉMENTAIRES DE L'ADMINISTRATION FISCALE DANS LES PROCÉDURES DE RESCRITS



OPÉRATIONS À TITRE GRATUIT : ENTRE IMPÔT ANTICIPÉ ET IMPÔT SUBI

- PERMETTRE LE REPORT CIBLE DU DÉPÔT DE LA DÉCLARATION DE SUCCESSION
- MODERNISER LES CRÉDITS DE PAIEMENTS DES DROITS DE SUCCESSION
- RENDRE LES ABATTEMENTS OPTIONNELS
- ENCOURAGER LES TRANSMISSIONS EN PLEINE PROPRIÉTÉ
- RÉPARTIR LIBREMENT L'IMPÔT DANS LES TRANSMISSIONS FAMILIALES
- SUPPRIMER LA PERCEPTION DU DROIT DE PARTAGE POUR LES TESTAMENTS-PARTAGE
- ÉTENDRE AUX SUCCESSIONS LES ABATTEMENTS EN FAVEUR DES PETITS-ENFANTS ET ARRIÈRE-PETITS-ENFANTS



OPÉRATIONS À TITRE ONÉREUX : L'IMPOSITION DU CAPITAL DE SA DÉTENTION À SA MUTATION

- SIMPLIFIER LE FORMALISME DE L'OPTION TVA DANS LES BAUX
- SÉCURISER LES TRANSMISSIONS IMMOBILIÈRES COMPORTANT UNE DISPENSE OU UNE RÉGULARISATION DE TVA
- SIMPLIFIER LES RÈGLES FISCALES EN MATIÈRE DE PARTAGE
- EXONERER D'IMPÔT SUR LA FORTUNE IMMOBILIÈRE L'IMMEUBLE LOUÉ À UNE FILIALE DE L'OUTIL PROFESSIONNEL
- RÉFORMER LA FISCALITÉ DE LA PLUS-VALUE IMMOBILIÈRE DES PARTICULIERS POUR FLUIDIFIER LES TRANSACTIONS
- ALIGNER LES MODES DE PREUVE DE L'ACHÈVEMENT DES TRAVAUX EN MATIÈRE DE TVA ET DE DMTD
- ÉNONCER EN RÈGLE DE FOND LE PRINCIPE DE L'ABATTEMENT DE 15% POUR TRAVAUX EN MATIÈRE DE PLUS-VALUE IMMOBILIÈRE



CRÉER UN RESCRIT SPÉCIFIQUE POUR LES NOTAIRES



Données clés

- En 2024, l'administration fiscale a reçu 23 864 demandes de rescrits.
- À ce jour, 17 procédures de rescrits existent dans le Livre des procédures fiscales (LPF), avec autant de régimes juridiques différents.
- Le rescrit général de l'article L.80 B alinéa 1 du LPF ne représente que 21 % des demandes de rescrits.
- 79 % des demandes de rescrits ne concernent que des questions fiscales très techniques, demandées par des grands groupes ou des grandes entreprises.
- Le rescrit est aujourd'hui un outil sous-utilisé, peu démocratique, et non-adapté aux contribuables et à la pratique notariale.

Aujourd'hui, force est de constater que le rescrit fiscal constitue un outil à parfaire car flou, fragmenté, et non-adapté. Il est sous-utilisé par le contribuable et le notaire.

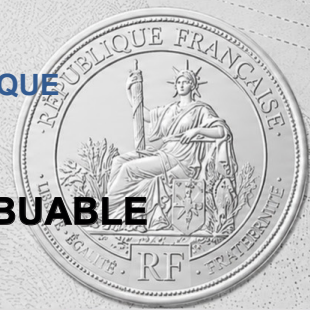
Pourtant, les rescrits fiscaux constituent une garantie pour le contribuable consolidant son consentement à l'impôt et un outil permettant d'éviter des contrôles et contentieux fiscaux pour les finances publiques.

Afin d'en dynamiser son recours et d'en démocratiser son accès, il y a lieu de créer un rescrit spécifique pour les notaires, justifié par leur statut d'officier public, afin de parfaire leurs missions de collecte de l'impôt et de conseil auprès des contribuables.

Ce rescrit spécifique n'entraînera pas une rupture d'égalité devant l'impôt envers les autres professionnels du droit et du chiffre et devra être encadré et incitatif quant à son domaine et à son régime juridique.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

- De **créer un rescrit spécifique** pour les notaires en ajoutant un 14^o à l'article L.80 B du LPF, dont le régime serait le suivant :
 - Le rescrit porte sur **toute question juridique au regard d'une situation de fait** dont la réponse relève de la compétence de l'administration fiscale posée par **un notaire** ;
 - Le rescrit est instruit sous un délai de **trois mois**, et le silence de l'administration vaut **acceptation tacite** ;
 - La demande de rescrit est assortie d'un mécanisme **d'exemption de pénalité fiscale** et de **réduction des intérêts de retard**.
- De modifier l'article L.80 CB du LPF pour permettre l'application de la **procédure du second examen** à ce nouveau rescrit spécifique.

**Données clés**

- 116 500 procédures de régularisation en cours de contrôle totalisées sur la période 2019-2021, contre environ 3 800 par an avant l'entrée en vigueur de la loi ESSOC. (source : JO Sénat du 29/12/2022 – p. 6847).
- La dynamique est réelle mais reste insuffisante au regard du potentiel.

La loi ESSOC du 10 août 2018 ambitionnait un véritable changement de paradigme : passer d'une relation de défiance à une relation fondée sur la confiance entre l'administration fiscale et les contribuables. Elle a notamment cherché à faciliter la correction par le contribuable de l'erreur commise de bonne foi en améliorant la procédure du droit à l'erreur. Dans ce but, elle a notamment étendu le bénéfice de ce droit aux intérêts de retard en matière fiscale.

Codifié à l'article L. 123-1 du Code des relations entre le public et l'administration, ce droit permet à tout contribuable commettant, de bonne foi et pour la première fois, une erreur matérielle ou une méconnaissance d'une règle applicable d'échapper aux sanctions pécuniaires, à condition de régulariser volontairement sa situation.

Ce mécanisme repose sur une présomption simple de bonne foi et constitue une rupture symbolique avec la culture du soupçon qui a longtemps marqué le droit fiscal.

Si ce droit poursuit un objectif louable, il pâtit de deux faiblesses majeures qui entravent sa pleine efficacité :

- D'une part, la notion de « première fois », conditionnant les effets de ce droit, reste indéfinie par la loi comme par les textes réglementaires, laissant à l'administration une marge d'appréciation considérable. Cette imprécision nuit à la sécurité juridique des contribuables et contredit directement l'objectif d'intelligibilité poursuivi par la loi ESSOC elle-même. Elle crée un flou que le législateur est tenu de combler.
- D'autre part, le dispositif demeure économiquement trop peu attractif : une réduction des intérêts de retard limitée à 50 % en cas de régularisation spontanée ne constitue pas une incitation suffisante pour encourager les contribuables à se signaler volontairement à l'administration lorsqu'ils pensent avoir commis une erreur.

Or, une relation apaisée et de confiance entre les contribuables et l'administration fiscale participe directement au consentement à l'impôt et, corrélativement, au paiement de l'impôt justement dû. Pour atteindre cet objectif, le droit à l'erreur doit devenir à la fois plus efficace, par une définition législative de la notion de « première fois » fondée sur une approche sectorielle et temporelle, et plus attractif par une augmentation significative de la décote des intérêts de retard. Ces deux leviers, réunis, permettront de consacrer une véritable présomption de bonne foi du contribuable, en faisant du droit à l'erreur un outil de régularisation volontaire réellement incitatif et juridiquement sécurisé.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :**De renforcer le mécanisme du droit à l'erreur en :**

- **Définissant la notion de « première fois » par voie législative.**

Ainsi, au premier alinéa de l'article L. 123-1 du Code des relations entre le public et l'administration, après les mots « *pour la première fois* », sont insérés les mots suivants :

« Étant précisé que constitue une première erreur toute méconnaissance ou erreur matérielle portant sur un impôt déterminé n'ayant pas fait l'objet d'une demande de rectification sur le fondement du droit à l'erreur, ni d'une procédure de rectification contradictoire ou d'une taxation d'office notifiée au cours des cinq années précédentes, (...) » ;

- **Consacrant une décote de principe de 80 % des intérêts de retard**, pouvant être portée, sur demande et à l'appréciation souveraine de l'administration, jusqu'à 100 % des intérêts de retard suivant les situations particulières du contribuable, les autres conditions du droit à l'erreur demeurant inchangées.



La proposition « *Plaidoyer pour la stabilité de la loi fiscale* » a pour objet de sécuriser l'application de la loi dans le temps.

L'instabilité et l'imprévisibilité de la loi fiscale produisent des effets nocifs :

- Elles génèrent d'abord, de la part des citoyens, une incompréhension de la loi et des politiques fiscales. Elles portent ainsi atteinte à l'autorité de la loi et à la confiance dans les institutions ;
- Elles génèrent également une méfiance des investisseurs, défavorisant le dynamisme économique et l'attractivité de la France sur la scène internationale.

A titre d'illustration, le rapport Fouquet révélait qu'entre 1990 et 2008, le nombre d'articles du CGI ayant subi des modifications a oscillé, chaque année, entre 458 et 1528, avec une moyenne de 20 % d'articles modifiés¹.

La Constitution garantit la compétence exclusive et souveraine du Parlement en matière d'impôt pour en fixer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement. Si le Conseil constitutionnel rappelle que le Parlement est libre de modifier ou d'abroger tout texte antérieur, il a également réservé une exception en précisant que le législateur ne peut pas remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus des situations légalement acquises.

La proposition a pour objet d'étendre la notion « d'attentes légitimes » pour encadrer les règles d'application de la loi dans le temps et sécuriser les investissements.

¹ Rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport présenté par Olivier Fouquet, président de section au Conseil d'Etat, juin 2008.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

Que le Conseil constitutionnel étende la notion « d'attente légitime » au maintien des règles fiscales applicables aux investissements dont la réalisation globale et indivisible s'étend dans la durée, dès lors que ces règles fiscales, existantes au jour de l'investissement, ont un impact significatif sur son équilibre économique.

SÉCURISER L'OPPOSABILITE DES PRISES DE POSITION DE L'ADMINISTRATION FISCALE



Données clés

- En 2024, si le BOFIP était imprimé, il constituerait un ouvrage de 200 000 pages. En 2004, le BOI n'aurait compté que 40 000 pages.
- En 2024, l'administration fiscale a reçu 23 864 demandes de rescrits.
- Les prises de position de l'administration fiscale sont incontournables pour l'application du droit fiscal.
- Les conditions permettant au contribuable d'opposer ces prises de position à l'administration fiscale sont complexes à réunir, affaiblissant la mission de cette garantie de sécurité juridique pour le citoyen.

L'article L.80 A du Livre des procédures fiscales (LPF) met en place une garantie du contribuable contre tout changement de prise de position de l'administration fiscale par un mécanisme d'opposabilité. Cette garantie est souvent impossible à mettre en œuvre pour le contribuable, eu égard à ses conditions drastiques devant être réunies.

En ses alinéas 1 et 3, cet article traite différemment l'opposabilité des prises de position de l'administration fiscale selon leur nature, à savoir la doctrine d'un côté - prise de position abstraite et générale - et les rescrits de l'autre - prises de position sur l'application d'un texte fiscal au regard d'une situation de fait - sans justification.

L'article L.80 A du LPF fait référence aux notions de texte fiscal et de rehaussement d'une imposition primitive qui réduisent drastiquement l'opposabilité des prises de position (procédure, prélèvements sociaux, crédit de TVA, etc.).

Ces conditions drastiques sont issues d'une rédaction maladroite de cet article qui joue en défaveur du contribuable et de l'administration fiscale. Leur application a notamment conduit à rendre opposables des prises de position dépourvues de caractère formel.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

De modifier la rédaction de l'article L.80 A du LPF :

- En supprimant la condition de rehaussement d'une imposition primitive ;
- En fusionnant les domaines de l'alinéa un et trois de l'article pour que chaque prise de position de l'administration fiscale ait le même domaine quant à son opposabilité ;
- D'ouvrir la garantie d'opposabilité à toutes les prises de position de l'administration fiscale nonobstant sa nature et son objet ;
- D'obliger le contribuable, pour opposer la prise de position de l'administration fiscale, à invoquer exclusivement les prises de position publiées au BOFIP ou au JO et celles issues des procédures prévues en matière de rescrit exclusivement.

**Données clés**

- 16,7 milliards d'euros de droits et pénalités notifiés en 2024 par la DGFIP au titre du contrôle fiscal, dont des progressions très nettes sur les déclarations de succession (source : rapport d'activité DGFIP 2024). Ce chiffre record souligne l'intensification de la pression fiscale qui rend plus urgent le besoin de sécurisation offert par le L. 21 B.
- 56 % des contrôles fiscaux ciblés par IA ou dataminig en 2023 et 2024 (source : rapport d'activité DGFIP 2023 et 2024). Couplé à l'absence de recours au L. 21 B, ce chiffre montre que les contribuables s'exposent à des contrôles algorithmiques sans faire usage des outils de sécurisation existants.

L'article L. 21 B du Livre des procédures fiscales (LPF) constitue un outil de sécurisation juridique et fiscale visant à promouvoir des relations de confiance entre l'administration fiscale, le notaire et le contribuable. Il permet de ramener le délai de reprise de l'administration de trois ans à un an à compter de la demande. Ce mécanisme de contrôle sur demande qui répond au besoin d'offrir aux parties, à un acte soumis à l'enregistrement, une meilleure prévisibilité fiscale et une protection contre le risque prolongé de redressement, est pourtant peu utilisé.

Diverses raisons expliquent ce constat :

- Son champ d'application trop réduit, limité aux seules donations notariées et déclarations de succession, qui exclut de nombreux actes soumis à enregistrement tels que les ventes immobilières, les partages ou les viagers ;
- La méconnaissance du dispositif par les praticiens, peu familiers d'un outil entré en vigueur il y a plus de quinze ans sans avoir été adapté aux réalités du terrain ;
- La méfiance des contribuables qui redoutent qu'une demande volontaire de contrôle ne soit interprétée comme un aveu de négligence ou une tentative de fraude.

Face à ce paradoxe - un outil utile mais inadapté -, l'amélioration du climat de confiance et la sécurisation juridique et fiscale des actes imposent une évolution de l'article L. 21 B du LPF. Cette évolution doit porter :

- D'une part, sur un élargissement du champ d'application de la demande de contrôle accéléré à l'ensemble des actes authentiques instrumentés par un notaire et soumis à l'enregistrement ;
- D'autre part, sur une simplification de ses conditions de mise en œuvre.

Elle doit enfin s'accompagner de la création d'une présomption de bonne foi au bénéfice des contribuables y recourant, ayant pour conséquence une limitation des intérêts de retard à 50% de ceux habituellement dus, hors dissimulation et manœuvre frauduleuse.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :**De modifier la rédaction de l'article L. 21 B du LPF en vue :**

- **D'élargir son champ d'application**, aujourd'hui limité aux seules donations notariées et déclarations de succession, à l'ensemble des actes authentiques instrumentés par un notaire et soumis à la formalité de l'enregistrement afin de couvrir notamment les ventes immobilières, les partages, les viagers et les échanges ;
- **De créer une présomption simple de bonne foi** au profit des contribuables recourant volontairement à la demande de contrôle, et de limiter en conséquence à 50 % les intérêts de retard éventuellement dus en cas de rectification, hors dissimulation et manœuvre frauduleuse ;
- **De simplifier les conditions de recevabilité** en supprimant le seuil du tiers de l'actif net, en permettant à **chaque déclarant d'agir individuellement** et en autorisant la transmission de la demande de contrôle **concomitamment à l'enregistrement** de l'acte ou de la déclaration.

CREER UN FICHIER NATIONAL DES DONS MANUELS RÉVÉLÉS ACCESSIBLE AUX NOTAIRES



En vertu de l'article 635 A du Code Général des Impôts (CGI), les dons manuels font l'objet d'une obligation déclarative auprès des services de l'enregistrement. Ces déclarations sont enregistrées et conservées sous format numérique et papier par l'administration fiscale, qui s'en sert régulièrement dans le cadre de ses contrôles et de ses éventuelles rectifications.

Dans le cadre d'une liquidation successorale, le notaire est tenu de procéder au rappel fiscal afin d'imputer correctement les abattements déjà utilisés au cours des quinze années précédentes. Ce mécanisme, prévu aux articles 784 et suivants du CGI, conditionne la juste détermination de l'assiette taxable.

Au plan civil, le rapport des donations à la masse successorale garantit l'égalité entre héritiers réservataires. Or, le notaire ne dispose aujourd'hui d'aucun accès direct au registre des dons révélés à l'administration fiscale. Il est entièrement dépendant des déclarations, parfois partielles voire inexistantes, de ses clients et de leur bonne foi. Cette difficulté l'expose à liquider des droits insuffisants ou à méconnaître des donations antérieurement consenties, le tout au détriment tant de l'équité familiale que du Trésor public.

Comment permettre aux notaires d'accomplir pleinement leur mission dès lors que les données nécessaires à l'exacte application des règles du rappel fiscal et du rapport civil sont détenues par l'administration sans leur être rendues accessibles ?

La solution est simple : la création d'un fichier officiel, établi et tenu par l'administration fiscale, recensant l'ensemble des dons enregistrés ainsi que son ouverture, sécurisée et encadrée, à l'ensemble des notaires dans le cadre des liquidations successorales. Ce fichier viendrait utilement compléter les outils déjà existants (FCDDV, FICOPA, FICOVI) en constituant un instrument de traçabilité patrimoniale au service de la justice fiscale et de l'équité successorale.



Considérant que la liquidation du juste impôt implique, en matière successorale, la prise en compte exhaustive des donations antérieures soumises au rappel fiscal et que le principe d'égalité des héritiers et la protection de la réserve héréditaire commandent que le rapport civil soit établi de manière complète et sincère, supposant que le notaire puisse connaître l'intégralité des libéralités consenties par le défunt au cours de sa vie ;

Considérant que l'administration fiscale dispose d'ores et déjà, dans ses propres fichiers, de l'ensemble des informations relatives aux dons manuels à elle révélés ;

Considérant qu'il n'existe actuellement aucun outil permettant au notaire de connaître l'existence de l'ensemble des donations antérieurement révélées, en dehors des déclarations que lui font ses clients, ce qui révèle une inadéquation entre les objectifs fixés aux officiers publics et les moyens mis à leur disposition ;

Considérant que la mise en place d'un accès encadré et sécurisé à un fichier centralisé des dons manuels révélés constitue une mesure proportionnée et techniquement réalisable participant de l'efficacité de la collecte de l'impôt, de la sécurité juridique des familles et de la confiance dans les institutions.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

La création d'un fichier officiel national établi par l'administration fiscale, retraçant l'ensemble des dons manuels révélés par chaque contribuable, et demande que ledit fichier soit rendu accessible à l'ensemble des notaires de France lors de la liquidation d'une succession, dans des conditions sécurisées et sous réserve du respect des règles applicables en matière de protection des données personnelles.

ENCADRER LES DEMANDES DE PIÈCES COMPLÉMENTAIRES DE L'ADMINISTRATION FISCALE DANS LES PROCÉDURES DE RESCRITS



Lorsque le contribuable souhaite une prise de position formelle de l'administration fiscale sur l'application d'un texte fiscal au regard d'une situation de fait, il peut demander un rescrit. Dans le cadre de l'instruction de la demande, l'administration fiscale peut alors demander la communication de pièces complémentaires. Le traitement juridique de cette demande de pièces complémentaires diffère en fonction de la nature du rescrit :

- Certaines procédures prévoient expressément cette faculté de demande de pièces complémentaires comme pour le rescrit « général » de l'article L.80 B 1°) du Livre des procédures fiscales (LPF) et le rescrit « entreprises implantées en zones franches urbaines ou créées ou reprises en zones France ruralités revitalisation » de l'article L.80 B 2°) b du LPF, etc. Pour ces rescrits, le délai d'instruction ne courra qu'à compter de la communication des pièces réclamées ;
- D'autres procédures ne prévoient pas cette faculté de demande de pièces complémentaires, comme pour le rescrit « abus de droit¹ », le rescrit « accords préalables en matière de prix de transfert »², etc. Dans ces hypothèses, la demande de rescrit sera rejetée. Le contribuable devra alors déposer une nouvelle demande en fournissant les pièces demandées faisant courir un nouveau délai d'instruction.

Cette garantie de sécurité que constitue le rescrit perd de son efficacité lorsqu'une demande de pièces complémentaires est réalisée par l'administration fiscale. L'administration fiscale n'a pas de délai pour demander au cours de l'instruction des pièces complémentaires, hormis en matière de rescrit « valeur entreprise »³, bien que le régime reste à parfaire⁴. Par ailleurs, lorsque l'administration fiscale demande des pièces complémentaires, le délai d'instruction de la demande de rescrit est interrompu et non suspendu.

La faculté laissée à l'administration fiscale de demander des pièces complémentaires peut fragiliser la procédure de rescrit et être source d'insécurité juridique pour le contribuable.

Pour rendre effective la garantie constituée par les rescrits fiscaux, il y a lieu d'encadrer les demandes complémentaires de pièces de l'administration fiscale, en s'inspirant des règles applicables en matière de délivrance des autorisations d'urbanisme, qui ont démontré leur efficacité en fluidifiant l'instruction des demandes :

- D'une part, imposer à l'administration fiscale un délai pour demander des pièces complémentaires à compter de la date de dépôt de la demande de rescrit. Ce délai pourrait être d'un mois comme en matière d'urbanisme ;
- D'autre part, prévoir un effet suspensif et non interruptif du délai d'instruction des rescrits, tant que les pièces complémentaires n'ont pas été remises, tout en prévoyant un délai butoir de remise de ces pièces valant caducité de la demande de rescrit en cas de silence du contribuable.

¹LPF. art. L.64 B. - ²LPF. art. L.80 B 7°) - ³LPF. art. L.18.

⁴L'administration fiscale dispose uniquement d'un délai de deux mois à compter de la demande pour demander des pièces manquantes (LPF. art. R.18-1 II.) au regard de la liste exigée (LPF. art. R.18-1 I.). Toutefois, la question reste ouverte d'une demande de pièce complémentaire ne figurant pas dans la liste initiale de documents à déposer.



Considérant que les rescrits fiscaux constituent une garantie de sécurité juridique pour les contribuables ;

Considérant que les demandes de pièces complémentaires de l'administration fiscale pour le traitement des rescrits sont sources d'insécurité eu égard à leur régime juridique éparse, défaillant, et interrompant les délais d'instruction ;

Considérant qu'il y a lieu d'encadrer la faculté de demandes de pièces complémentaires de l'administration fiscale dans le traitement des rescrits en unifiant et en modifiant son régime juridique.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

- **D'ajouter** un texte dans la partie réglementaire du LPF applicable à toutes les demandes de rescrit, **encadrant la faculté de demandes de pièces complémentaires de l'administration fiscale** :
 - En l'obligeant à faire la demande au plus tard dans un délai d'un mois à compter du dépôt de la demande de rescrit. A défaut le délai d'instruction ne serait pas suspendu ni interrompu ;
 - En assortissant à la demande de pièces complémentaires un effet suspensif et non interruptif du délai d'instruction de la demande de rescrit, en prévoyant un délai butoir interruptif pour la remise des pièces par le contribuable.
- **De supprimer** les articles de la partie réglementaire du LPF traitant les demandes de pièces complémentaires pour chacune des procédures de rescrit.



PERMETTRE LE REPORT CIBLE DU DÉPÔT DE LA DÉCLARATION DE SUCCESSION

Données clés

- La déclaration de succession doit, en principe, être déposée dans les six mois du décès lorsque celui-ci est survenu en France métropolitaine.
- Ce délai court du jour du décès à l'égard de l'héritier connu, alors même que les autres héritiers ne le sont pas.
- Le retard entraîne un intérêt de 0,20 % par mois sur les droits dus, une majoration de 10 % à compter du premier jour du septième mois suivant l'expiration du délai légal. La majoration peut atteindre 40 % lorsque la déclaration n'est pas déposée dans les quatre-vingt-dix jours d'une mise en demeure. Une taxation d'office est possible en l'absence de dépôt de déclaration.
- L'acceptation pure et simple d'une succession au nom d'un enfant mineur placé sous administration légale nécessite l'autorisation préalable du juge.

En France, dans le cadre du règlement fiscal d'une succession, par principe, la déclaration de succession visant à lister les biens et dettes d'une personne décédée permettant le calcul de l'impôt à payer par les héritiers, doit être déposée dans les six mois du décès. Toutefois, ce délai continue de courir alors même que tout ou partie des héritiers n'est pas encore connu avec certitude dans le délai imparti ou lorsqu'une décision d'une autorité compétente est nécessaire pour permettre à l'un des héritiers d'agir.

Il en est ainsi lorsqu'un généalogiste doit rechercher le ou les héritiers d'une succession, ou lorsqu'un juge doit autoriser l'acceptation pure et simple de la succession au nom d'un enfant mineur, ou bien encore lorsqu'une mesure de protection préalable à l'acceptation d'une succession doit être mise en place ou adaptée pour un héritier majeur dans l'impossibilité de pourvoir seul à ses intérêts en raison d'une altération médicalement constatée de ses facultés. Cette difficulté peut également se présenter lorsque l'héritier réside à l'étranger et que l'autorisation requise ou la mesure de protection relève d'une autorité étrangère.

Dans ces situations, les héritiers ne sont ni négligents, ni défaillants. Ils sont dans l'attente d'un événement qu'ils ne maîtrisent pas. Ils peuvent pourtant être contraints de déposer une déclaration provisoire, puis une déclaration rectificative, et de supporter des intérêts de retard et des majorations selon les délais écoulés.

Afin de mieux articuler le temps fiscal avec le temps nécessaire au règlement civil de la succession, le point de départ du délai de six mois devrait être reporté jusqu'à l'identification certaine de tous les héritiers ou jusqu'à l'intervention de la décision d'une autorité compétente définitive indispensable (française ou étrangère).

Ce report serait strictement encadré. Ainsi, les recherches généalogiques ou la procédure judiciaire devraient avoir été engagées dans les six mois du décès, en sachant que la simple vérification de précaution de la dévolution en serait exclue. Ce report ne modifierait ni le fait générateur de l'impôt, ni la date d'évaluation des biens. Il permettrait seulement aux héritiers de déclarer et de payer l'impôt de succession lorsqu'ils sont réellement en mesure de le faire et à l'administration de contrôler une déclaration complète.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

De reporter automatiquement le point de départ du délai de six mois, prévu à l'article 641 du CGI, au profit de l'ensemble des héritiers, dans deux situations limitativement définies :

- **Lorsque la dévolution successorale est partiellement ou totalement inconnue** et rend nécessaire une recherche d'héritiers, confiée, dans les six mois du décès, à un généalogiste par le notaire chargé du règlement de la succession : le délai court du jour de l'identification certaine de l'ensemble des héritiers, telle qu'attestée par le généalogiste, à l'exclusion des simples vérifications de dévolution ;
- **Lorsque l'acceptation pure et simple de la succession par un héritier nécessite l'autorisation préalable d'une autorité compétente**, française ou étrangère, ou l'ouverture, la modification ou le renouvellement préalable d'une mesure de protection, sous réserve que la procédure ait été engagée dans les six mois du décès : le délai court à compter du jour où la décision est devenue définitive ou, s'agissant d'une décision étrangère, du jour où elle produit effet en France.

Le délai de reprise de l'administration est suspendu pendant toute la durée du report.

MODERNISER LES CRÉDITS DE PAIEMENT
DES DROITS DE SUCCESSION

Données clés

- Les droits de succession doivent en principe être acquittés dans les 6 mois du décès lorsque celui-ci est survenu en France métropolitaine, même si les biens transmis ne procurent pas immédiatement de liquidités.
- Deux mécanismes permettent d'aménager ce paiement : le paiement fractionné et le paiement différé. Il s'agit de crédits fiscaux qui nécessitent une demande, des garanties et le paiement d'intérêts (sauf dispense spécifique).
- Le paiement fractionné permet d'acquitter les droits en 3 versements semestriels sur 1 an au plus, ou en 7 versements sur 3 ans lorsque l'actif héréditaire comprend au moins 50 % de biens non liquides limitativement énumérés (immeubles, fonds de commerce, titres non cotés, objets d'art...). Ces durées étaient respectivement de 5 et 10 ans jusqu'au 31 décembre 2014. Elles ont été réduites par décret, sans que la réalité de l'illiquidité successorale ait changé.
- Le paiement différé n'est possible que dans certaines situations limitativement prévues, notamment lorsque des biens sont recueillis en nue-propriété.
- L'héritier réservataire doit acquitter, dans les 6 mois du décès, des droits dus sur son éventuelle indemnité de réduction, même si celle-ci ne lui a pas encore été versée. Le Conseil constitutionnel a validé ce principe le 1^{er} juin 2023, la créance étant certaine dès l'ouverture de la succession. Une difficulté comparable se présente lorsque l'indemnité est due à l'enfant non commun par le conjoint survivant, au titre du retranchement d'un avantage matrimonial excessif.

Le problème

L'exigibilité des droits de succession dans les 6 mois du décès repose sur l'idée selon laquelle l'héritage reçu par l'héritier lui donne les moyens de payer l'impôt. Or cette situation n'est pas systématique : les biens transmis peuvent être importants mais difficiles à vendre, ou ne pas être immédiatement disponibles pour l'héritier qui doit acquitter les droits. Les mécanismes de paiement fractionné et différé (crédits de paiement) existent, mais leurs conditions sont aujourd'hui trop étroites pour répondre à la diversité des situations successorales.

Le paiement fractionné

Le paiement fractionné reste contraignant. Pour 100 000 € de droits, le régime le plus favorable impose de verser environ 14 300 € hors intérêts tous les 6 mois pendant 3 ans. Surtout, l'illiquidité est appréciée au regard de la succession et non de la situation de chaque héritier. Or, des liquidités peuvent exister dans la succession sans revenir à celui qui doit payer les droits. La difficulté de trésorerie doit pouvoir se vivre héritier par héritier. C'est notamment le cas de l'héritier réservataire qui doit payer des droits sur une indemnité de réduction qu'il n'a pas encore perçue, sans pouvoir bénéficier du régime fractionné le plus favorable, que cette indemnité soit due par le légataire universel ou par le conjoint survivant à l'enfant non commun, au titre du retranchement d'un avantage matrimonial excessif.

Le paiement différé

Le paiement différé présente, pour sa part, un champ d'application trop limité et des effets trop rigides :

- Limité, car il ne répond notamment pas à la situation de l'héritier réservataire qui doit payer des droits sur une indemnité de réduction qu'il n'a pas encore reçue et dont le montant peut dépendre du règlement de la succession ou d'un contentieux judiciaire.
- Rigide, car la vente d'un bien démembré met fin au différé de paiement, même lorsque cette vente répond à une nécessité personnelle, comme l'adaptation du logement d'un usufruitier âgé ou son entrée dans un établissement spécialisé.

Les garanties

Enfin, l'exigence de garanties peut constituer une difficulté supplémentaire. Le paradoxe est clair : l'héritier doit acquitter des droits sur des biens qui ne lui procurent pas encore de liquidités nécessaires, sans que ceux-ci constituent nécessairement une garantie facilement mobilisable. La proposition vise à mieux adapter les modalités de paiement des droits de succession à la situation et aux capacités financières réelles de chaque héritier, afin de permettre le paiement effectif de l'impôt, sans contraindre à une cession précipitée des biens transmis.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

De moderniser les crédits de paiement en matière successorale, par la modification des articles 397, 400, 404 A et 404 B de l'annexe III du CGI de la façon suivante :

1. Modifier l'**article 404 A** relatif au paiement fractionné, de la façon suivante :
 - Porter les délais d'échelonnement à 5 ans et 10 ans en présence de biens non liquides ;
 - Apprécier le seuil de biens non liquides au niveau de chaque héritier et non du seul actif héréditaire ;
 - Ajouter l'indemnité de réduction à la liste des biens non liquides.

2. Compléter **l'article 397** qui énumère limitativement les mutations ouvrant droit au paiement différé, par un 4° visant l'indemnité de réduction due à l'héritier réservataire, qu'elle soit due par un légataire universel ou par le conjoint survivant par l'effet du retranchement de l'avantage matrimonial excessif.
3. Compléter **l'article 404 B** afin de prévoir que, **pour toute indemnité de réduction mentionnée au 4° de l'article 397**, le paiement des droits puisse être différé à hauteur du montant de cette indemnité. Ces droits deviendraient exigibles **dans le mois suivant le versement effectif de l'indemnité**, et au plus tard cinq ans après le décès. Ce différé serait exclusif du paiement fractionné pour ces mêmes droits ; l'héritier opterait, dans sa demande de crédit de manière irrévocable, le terme du différé n'ouvrant droit à aucun fractionnement.

Le même article sera également modifié afin que la vente d'un bien démembre ne mette pas fin au différé de paiement lorsque ce bien constituait la résidence principale de l'usufruitier au jour du décès et le demeure au jour de la vente, à condition :

- soit que le prix soit remployé dans l'acquisition d'un nouveau bien démembre, qui deviendrait l'assiette de la garantie ;
- soit que l'usufruit soit reporté sur le prix, sous convention de quasi-usufruit, afin de financer l'hébergement spécialisé de l'usufruitier et sous réserve de garanties suffisantes.

À défaut les droits deviendraient immédiatement exigibles.

4. Modifier **l'article 400** afin que tout bien, droit ou créance ayant servi à la liquidation des droits de succession constitue de plein droit une garantie suffisante à concurrence de la valeur retenue pour cette liquidation ; tel serait le cas de l'indemnité de réduction due à l'héritier réservataire, comme des biens transmis en nue-propriété.

**RENDRE LES ABATTEMENTS OPTIONNELS****Une liberté simple, au service de la protection familiale****Le principe actuel**

Les abattements s'appliquent automatiquement. Le contribuable ne peut pas choisir de les conserver pour le jour de la succession du donateur.

La liberté future

Décider librement de ne pas utiliser immédiatement tout ou partie d'un abattement fiscal lors d'une transmission anticipée, afin de le conserver pour la succession.

Les abattements définis à l'article 779 du CGI (enfants, frères et sœurs, neveux et nièces, handicapés) constituent un élément du tarif des droits de mutation à titre gratuit. Leur application est automatique.

Lors d'une transmission anticipée, la famille ne peut pas décider d'écarter l'application de ces abattements.

Cette règle peut devenir défavorable lorsqu'une donation intervient tardivement. Si le donateur décède avant que l'abattement ne soit de nouveau disponible par l'effet du rappel fiscal (art. 784 du CGI), les héritiers devront payer les droits de succession dès le premier euro reçu.

Pourtant, le choix de payer davantage d'impôt au jour de la donation permettrait de réserver l'application des abattements pour le jour de la succession du donateur. Cette liberté pourrait être exercée dans un souci de protection : l'anticipation du paiement des droits permettrait ainsi d'alléger la fiscalité exigible au décès, évitant, par exemple, la vente précipitée d'un bien.

Les bénéfices attendus sont multiples et permettent de transformer un impôt subi au décès en un choix anticipé, organisé et protecteur, profitables tant aux familles qu'à l'État :

Pour les familles

- Offrir plus de liberté dans l'organisation des transmissions ;
- Limiter les risques liés à l'illiquidité du patrimoine, à la vente précipitée au décès ;
- Renforcer la protection des héritiers.

Pour l'État

- Des droits perçus plus tôt ;
- Un impact limité sur les recettes futures ;
- Une réforme simple à mettre en œuvre.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

Que l'application des abattements personnels de l'articles 779 du CGI puisse être écartée sur mention expresse du donataire, avec l'accord du donateur lorsque ce dernier prend en charge le paiement des droits.



Aujourd'hui, le patrimoine se transmet tard. L'âge moyen d'un héritier dépasse 50 ans. À cet âge, beaucoup ont déjà acheté leur logement, créé leur entreprise ou organisé leur vie familiale. Le patrimoine arrive donc souvent après le moment où il aurait été le plus utile.

Pourtant, toutes les transmissions ne produisent pas les mêmes effets.

Une donation en pleine propriété permet au bénéficiaire de disposer immédiatement du bien transmis. Une donation en usufruit lui permet d'en recevoir immédiatement l'usage ou les revenus.

Dans les deux cas, le bénéficiaire peut agir immédiatement. Il peut acheter un logement, réaliser des travaux, financer un projet professionnel, investir ou consommer.

Aujourd'hui, la fiscalité ne valorise pas suffisamment cette transmission immédiate.

Elle peut même décourager certaines donations. Le constat est particulièrement marqué entre frères et sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces. La fiscalité applicable à ces transmissions reste très élevée. Beaucoup préfèrent alors attendre la succession plutôt que transmettre de leur vivant.

Le cas des époux et des partenaires de PACS illustre cette logique. La loi exonère totalement leur transmission au décès. Elle la taxe lorsqu'elle intervient du vivant. La fiscalité encourage ainsi l'attente.

La proposition consiste à utiliser la fiscalité comme un levier pour faire circuler le patrimoine plus tôt.

Pour les donations en pleine propriété ou en usufruit, les taux seraient divisés par deux jusqu'à 552 324 €. Cette division porterait sur le barème propre à chaque lien de parenté.

Au-delà de ce plafond, les taux actuels resteraient inchangés.

Les abattements ne seraient pas modifiés.

Le rappel fiscal continuerait de s'appliquer.

Le dispositif bénéficierait à tous les donataires : en ligne directe, entre époux et partenaires de PACS, entre frères et sœurs, au profit des neveux et nièces, comme entre personnes non parentes.

Deux conditions encadreraient la mesure. Le donateur devrait avoir moins de 75 ans. La donation ne pourrait comporter aucune charge.

La proposition ne crée aucune exonération. Elle repose sur un principe simple : un bon impôt a une base large et un taux faible. Le taux de l'impôt diminue mais il concerne plus de donations.

Barèmes applicables aux donations en pleine propriété ou en usufruit, sous le plafond de 552 324 €.

Lien de parenté	Taux actuel	Taux proposé	Droits sur une part taxable de 230 000 €
Ligne directe	5 à 20 %	2,5 à 10 %	44 194 € → 22 097 €
Époux et partenaires de PACS	5 à 20 %	2,5 à 10 %	43 207 € → 21 603 €
Frères et sœurs	35 puis 45 %	17,5 puis 22,5 %	101 057 € → 50 529 €
Neveux et nièces	55 %	27,5 %	126 500 € → 63 250 €
Personnes non parentes	60 %	30 %	138 000 € → 69 000 €

Les bénéfices attendus par la proposition : faire de la fiscalité un levier de circulation du patrimoine plutôt qu'un frein à la transmission anticipée.

Pour les familles :

- Faciliter les donations du vivant ;
- Donner immédiatement au bénéficiaire les moyens d’agir ;
- Diviser par deux l’impôt dû, quel que soit le lien de parenté, sous le plafond ;
- Rendre possibles des transmissions aujourd’hui découragées entre frères et sœurs, entre oncles, tantes, neveux et nièces, et entre époux et partenaires ;
- Permettre au patrimoine transmis de financer un logement, des travaux, un projet professionnel ou un investissement.

Pour l’économie :

- Mobiliser plus tôt le capital privé ;
- Favoriser l’investissement et la consommation ;
- Soutenir le logement, les travaux et le financement des entreprises ;
- Accélérer la circulation du patrimoine entre les générations.

Pour l’État :

- Anticiper la perception de recettes fiscales.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

De créer un barème spécifique pour les donations en pleine propriété ou en usufruit, consenties sans charge par un donateur de moins de 75 ans, divisant par deux les taux applicables à chaque lien de parenté pour la fraction de part nette taxable n’excédant pas 552 324 €, les abattements en vigueur et le rappel fiscal de droit commun demeurant inchangés.



RÉPARTIR LIBREMENT L'IMPÔT DANS LES TRANSMISSIONS FAMILIALES

Quelques dates

- 1791 : instauration des droits de succession. Imposition individuelle sur la part reçue par héritier fondée sur le lien de parenté. Ligne directe : 1 % jusqu'en 1901.
- 1901 : introduction de la progressivité, création d'une tranche marginale en ligne directe de 2,5 %.
- 1920 -1959 : tranche marginale de 40 % au sortir de la première guerre mondiale.
- 1959 -1984 : tranche marginale ramenée à 20 % en ligne directe.
- 1984 : réintroduction de la tranche marginale à 40 %.
- 1992 : instauration d'un délai de rappel fiscal.
- 2003 : loi Dutreil : faciliter la transmission des entreprises.
- 2007 : pérennisation des exonérations pour dons de sommes d'argent.
- 2011 : augmentation à 45 % de la tranche marginale en ligne directe.

Pour une libre répartition familiale de l'impôt de transmission

En matière de donations et de successions, l'égalité civile entre les donataires ou les héritiers ne garantit pas toujours une égalité économique.

Deux membres d'une même famille peuvent recevoir une valeur équivalente tout en supportant une fiscalité différente.

Cette disparité de traitement fiscal se trouve renforcée par des taux d'imposition élevés et un tarif des droits de mutation à titre gratuit « mité » par des régimes dérogatoires, des exonérations, des mesures incitatives.

La proposition vise à donner à la famille davantage de liberté pour répartir cette charge, en agissant à deux niveaux : au moment de la liquidation des droits - la détermination de la part taxable - et au moment de la contribution à l'impôt - de son paiement.

Principaux facteurs fiscaux de rupture de l'égalité de l'imposition

Dans une donation-partage ou un partage successoral, lorsque les attributions de chacun des donataires ou héritiers sont conformes à ses droits dans la masse, le partage est dit « pur et simple ». Les droits sont alors liquidés selon la nature des biens transmis. Les exonérations fiscales applicables à l'un ou plusieurs biens ne profitent qu'à son attributaire. L'égalité civile est maintenue, mais l'égalité économique est rompue. L'équilibre recherché est mis à mal.

Au moment du règlement d'une succession, le rapport civil d'une donation antérieure permet de rétablir l'égalité entre les héritiers dans la masse successorale, mais le rappel fiscal obéit à des règles distinctes. Un héritier peut supporter des droits significativement plus faibles que ceux supportés par son ou ses cohéritiers, alors même que l'égalité civile est rétablie.

Le jeu des conventions fiscales internationales, ou l'application des règles de territorialité de l'article 750 ter du CGI peuvent également créer des disparités d'imposition non souhaitées.

Introduction de deux libertés pour rétablir une plus grande équité fiscale

1. Lors d'une donation-partage ou d'un partage successoral.

Permettre aux familles de choisir une liquidation des droits fondée sur les droits théoriques de chaque bénéficiaire dans la masse, plutôt que sur la seule composition de son lot. Donner la liberté aux parties de faire bénéficier à chaque donataire ou héritier des exonérations attachées à la masse transmise, dans la proportion de ses droits.

2. Lors du règlement de la succession.

Sécuriser les accords entre héritiers sur la contribution aux droits de succession. Reconnaître que cette répartition conventionnelle entre eux de la charge définitive des droits de succession ne peut être qualifiée fiscalement de libéralité taxable entre les héritiers. Cette répartition interviendrait par accord unanime, entre les seuls héritiers fiscalement solidaires, dans la limite des droits que chacun retire de la masse transmise, en ce compris les rapports.

Réforme fiscale neutre pour l'État, cohérente économiquement

Le montant global des droits de mutation à titre gratuit demeurerait inchangé. La proposition est fiscalement neutre pour l'État. Elle porte uniquement sur les modalités de liquidation ou de contribution à l'impôt entre les membres de la famille.

Cette proposition poursuit ainsi un objectif de cohérence entre le droit civil et le droit fiscal : lorsque l'égalité est organisée par la transmission ou par le règlement successoral, la fiscalité ne doit pas en neutraliser les effets économiques. Elle constitue, à ce titre, une réforme de liberté conventionnelle et de pacification des rapports familiaux.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

De modifier la doctrine administrative afin de permettre :

1. A la famille d'organiser librement les règles de liquidation de l'impôt dans les donations-partages et les partages successoraux, en choisissant, même quand le partage est pur et simple, de déterminer la part nette taxable revenant à chaque ayant droit selon ses droits théoriques dans la masse ;
2. Aux héritiers solidaires de répartir conventionnellement entre eux les droits de succession, par un accord unanime, intervenant dans la limite de leurs droits dans la masse des biens transmis, en ce compris les rapports, sans que cette répartition ne puisse être requalifiée en libéralité taxable.

SUPPRIMER LA PERCEPTION DU DROIT DE PARTAGE
POUR LES TESTAMENTS-PARTAGES

L'article 746 du CGI soumet au droit de partage « *les partages de biens meubles et immeubles entre copropriétaires, cohéritiers et coassociés* ».

Dans ces commentaires, l'administration fiscale précise :

- Que pour être soumis au droit de partage, encore faut-il « *qu'il existe une indivision entre les copartageants* » (BOI-ENR-PTG-10-10 § 100) ;
- Qu'il existe une indivision « *à la suite d'un décès ou d'une donation, lorsque les héritiers ou les donataires se retrouvent titulaires de droits de même nature sur les biens du défunt ou du donateur* » (BOI-ENR-PTG).

Le testament-partage, à l'instar de la donation-partage, empêche la naissance de toute indivision en attribuant de lots divis à chacun des héritiers copartagés (et non copartageants).

En droit positif, la transmission s'opérant par testament-partage subit une double taxation : des droits de mutation dus au titre du transfert de propriété ainsi qu'un droit de partage (BOI-ENR-PTG-10-30, § 10) comme si ce partage était « ordinaire ». Le droit fiscal ne tient pas compte de la nature particulière de la répartition réalisée par cette variété de libéralité-partage.

Pourtant, le testament-partage obéit à la même logique civile que la donation-partage qui bénéficie d'un régime fiscal clair et cohérent. Dès lors qu'elle ne comporte aucune incorporation, seuls des droits de mutation à titre gratuit sont exigibles, à l'exclusion de tout droit de partage. La donation-partage est un acte de répartition immédiate. En attribuant directement des lots privatifs à chaque bénéficiaire, elle exclut totalement la création d'une indivision, même temporaire, entre les héritiers gratifiés. L'acceptation de son lot par chaque donataire ne réalise aucun partage susceptible d'être taxé. Seule l'existence d'une indivision à laquelle la donation mettrait fin pourrait justifier l'application du droit de partage.

L'absence de taxe de partage s'explique, selon la doctrine fiscale, par l'imbrication des deux opérations. Dans ce couple "donation et partage", les dispositions sont dites dépendantes. La donation l'emportant comme mesure principale, l'acte échappe au droit de partage pour n'exiger que les droits de mutation à titre gratuit.

Comme la donation-partage, le testament-partage est un acte de répartition. L'article 1075 du Code civil en fait une alternative à la transmission réalisée du vivant, par voie de donation-partage. Sa nature est identique : la volonté de transmettre - l'intention libérale - y constitue bien la disposition principale. Le « partage » qu'il réalise ne met fin à aucune indivision préexistante. Il en empêche tout simplement la naissance. La vertu de cet acte au regard de la complexité, du temps et l'énergie consacrés à mettre fin aux indivision familiales créés par succession, devrait être promue.



Considérant que la doctrine administrative justifie l'absence de taxation des donations-partages au droit de partage en considérant que la disposition principale est constituée par l'intention libérale, soumettant dès lors les donations-partages, en l'absence d'incorporation, aux seuls droits de mutation à titre gratuit ;

Considérant que la doctrine administrative soumet la transmission réalisée par voie de testament-partage à une double taxation : droits de mutation à titre gratuit et droit de partage ;

Considérant pourtant que la donation-partage comme le testament-partage constituent tous deux un acte répartiteur, empêchant l'indivision de naître entre les donataires ou les héritiers, tous copartagés ; qu'à ce seul titre, ces deux libéralités-partages, devraient échapper à toute imposition au droit de partage.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

La mise à jour de la doctrine administrative afin de reconnaître :

- Que la donation-partage comme le testament-partage n'ont pas pour finalité de rompre une indivision préexistante mais bien d'empêcher la naissance de celle-ci entre les donataires ou héritiers copartagés ;
- Qu'à ce titre, la transmission réalisée par voie de testament-partage ne peut être soumise au droit de partage de l'article 746 du CGI.

**ÉTENDRE AUX SUCCESSIONS LES ABATTEMENTS EN FAVEUR
DES PETITS-ENFANTS ET ARRIÈRE-PETITS-ENFANTS**

En écho à la proposition formulée par le 91^e Congrès des notaires de France (*Le droit et l'enfant, Tours, 1995, commission 3, proposition 3*), la loi de finances pour 1997 a introduit un abattement pour les petits-enfants, applicable uniquement en matière de transmissions entre vifs. Puis, tenant compte de l'allongement de la durée de la vie, la loi de finances pour 2006 a institué un abattement pour les arrière-petits-enfants, applicable également uniquement en matière de transmissions entre vifs.

Ces abattements sont aujourd'hui de 31 865 € pour les petits-enfants et de 5 310 € pour les arrière-petits-enfants.

La limitation de ces deux abattements aux seules donations crée une incohérence : lors de la succession de leur aïeul, le petit-enfant et l'arrière-petit-enfant sont fiscalement considérés comme des parents éloignés ou des non-parents.

Certes, ils peuvent bénéficier de l'abattement de leur auteur lorsqu'ils viennent à la succession par représentation, notamment lorsque celui-ci est décédé avant le défunt ou a renoncé à la succession.

Mais, en dehors de ces situations, les descendants au 2^e ou 3^e degré ne bénéficient que de l'abattement de 1 594 € applicable aux parents éloignés ou aux non-parents.

Les abattements en ligne collatérale (frères et sœurs : 15 932 € ; neveux et nièces : 7 967 €) sont maintenus en matière de succession. Ceux en faveur des petits-enfants et arrière-petits-enfants disparaissent.

Pourtant, les transmissions familiales revêtent de plus en plus fréquemment un caractère transgénérationnel. Celui-ci s'exprime à travers la donation-partage transgénérationnelle, mais aussi les donations simples consenties aux petits-enfants.

Or, la composition des patrimoines, le souci légitime de protection contre le risque de dépendance, empêchent parfois les grands-parents ou arrière-grands-parents d'anticiper la transmission de leur vivant. La volonté d'aider ou de protéger la jeune génération ne peut alors s'exprimer que par la voie testamentaire qui constitue aujourd'hui le seul moyen de gratifier à la fois ses enfants et ses petits-enfants.

L'extension du champ d'application de ces abattements permettrait de mieux reconnaître le lien de parenté et de favoriser la solidarité au profit des jeunes générations. Leurs besoins en matière d'éducation, de formation et de logement sont importants, tandis que les flux entre les générations peuvent contribuer à dynamiser l'économie.



Considérant que les abattements au profit des petits-enfants (31 865 €) et des arrière-petits-enfants (5 310 €) sont réservés aux donations ;

Considérant que les petits-enfants et arrière-petits-enfants bénéficient, au moment de la succession de leur aïeul, du seul abattement de 1 594 € prévu entre parents éloignés ou non-parents ;

Considérant que cette situation nie le lien de parenté et freine l'intention libérale exprimée par voie testamentaire au profit des jeunes générations.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

De modifier la rédaction des articles 790 B et 790 D du CGI, afin d'étendre l'application de l'abattement des petits-enfants et des arrière-petits-enfants à la transmission par voie de succession.



SIMPLIFIER LE FORMALISME DE L'OPTION TVA DANS LES BAUX

Données clés

- La location immobilière, activité patrimoniale par nature, peut-être assimilée à une activité économique taxable à la TVA par la permanence des revenus qu'elle génère.
- Certaines locations, considérées comme commerciales, sont soumises de plein droit à la TVA, (les locations d'immeubles aménagés, d'emplacement de stationnement ...), d'autres le sont sur option. C'est le cas de la location de locaux nus à usage professionnel ou commercial.
- La formulation de l'option doit être expresse ; l'option pour la TVA ne peut résulter d'une simple intention ou être déduite des circonstances, par exemple la facturation ou l'acquittement de la TVA.
- L'option doit identifier de manière expresse, précise et non équivoque, le local concerné.
- L'option prend effet à compter du 1^{er} jour du mois au cours duquel elle est formulée ; elle peut être anticipée avant le commencement de l'activité locative.

L'assujetti, qui collecte et reverse de la TVA sur ces activités locatives, doit être, à tout moment, capable de prouver l'existence de cette option qui lui confère la qualité d'assujetti redevable. Combien de nos clients sont capables de fournir copie de la lettre matérialisant l'option TVA ?

Quelles sont les conséquences du défaut d'option expresse à la TVA ?

- La vente du bien loué et immobilisé est exclue du régime de transmission d'universalité et déclenchera une obligation de régularisation de la TVA acquittée en amont par vingtième ;
- L'assujetti court le risque d'une remise en cause des déductions de TVA sur la période non prescrite, par exemple la TVA facturée lors de travaux réalisés sur l'immeuble immobilisé ;
- Une TVA facturée à tort au locataire pose de nombreuses difficultés :
 - La TVA reversée par le bailleur à l'administration est définitivement acquise à celle-ci ;
 - La TVA facturée à tort au preneur n'est pas déductible par ce dernier.

Il est clair que l'impossibilité de pouvoir rapporter la preuve de l'option est source de nombreux contentieux. La référence, datant de 1987, à la « *simple déclaration sur papier libre* » est archaïque à l'époque où nos relations avec l'administration fiscale sont dématérialisées. Il est donc de l'intérêt tant des contribuables et de leur conseil que de l'administration fiscale de moderniser le mode d'exercice de l'option.

Dès lors afin d'éviter tout risque de remise en cause d'un remboursement ou d'une déduction de TVA alors qu'il résulte des circonstances de fait qu'il n'y a aucun doute que le contribuable ait opté pour la soumission de l'opération à la TVA, il est proposé que la preuve de l'option puisse être rapportée par tous moyens, et qu'elle résulte notamment d'une demande de remboursement ou de déduction de taxe sur l'imprimé CERFA n°33310-CA3-SD.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

De modifier les articles 194 et 195 de l'annexe II du CGI (ou ceux qui les remplaceront dans la partie réglementaire du CIBS) afin que l'option puisse résulter de toutes circonstances de fait claires et non équivoques manifestant l'intention de soumettre l'opération à la TVA.

L'option prendra effet à compter du premier jour du mois au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts ou du premier jour du mois de la période déclarée.

**SÉCURISER LES TRANSMISSIONS IMMOBILIÈRES
COMPORTANT UNE DISPENSE OU UNE RÉGULARISATION DE TVA****Données clés**

- Un assujetti qui affecte un bien immobilisé à une activité économique taxable à la TVA bénéficie d'un droit à déduction de la taxe acquittée en amont tant sur le prix d'achat que sur les travaux réalisés à condition que cette affectation soit effective pendant 20 ans.
- La TVA déduite et récupérée auprès de l'administration fiscale l'est, par principe, définitivement sauf survenance d'évènements qui imposent une régularisation.
- Le mécanisme de la transmission d'universalité, applicable de plein droit si les conditions sont réunies, dispense l'assujetti d'effectuer la régularisation de TVA.

En présence d'une transmission immobilière, à titre gratuit ou onéreux, comportant une dispense ou une régularisation de TVA, il est impératif de pouvoir répondre à ces deux questions :

- Quel est le montant de la TVA en dispense de régularisation ou à régulariser ?
- Quel est le point de départ de chacune des périodes de régularisation ?

Ces données sont nécessaires notamment dans les hypothèses suivantes :

- Celle de la transmission par décès d'un logement étudiant loué par bail commercial avec attribution de l'usufruit dudit bien au conjoint survivant et de la nue-propriété aux descendants. Ces derniers ne reprenant pas l'activité locative doivent régulariser la TVA antérieurement déduite par leur auteur à proportion de leurs droits.
- Celle de la vente, par un assujetti redevable, d'un local commercial loué moyennant un loyer soumis à TVA à un acquéreur qui poursuit l'activité locative. Cette vente dispense le vendeur de toute régularisation de TVA antérieurement déduite. Néanmoins quid si l'acquéreur cesse, après transfert de propriété, l'activité taxable ? Il devra régulariser la TVA sur la base du montant déduit initialement tout en tenant compte du point de départ de chacune des périodes de régularisation.

Dans ces situations, il est impératif de connaître précisément tant le montant de la TVA en dispense que le point de départ de chacune des périodes de régularisation.

A défaut, le vendeur est dans l'incapacité de satisfaire à son devoir d'information et son notaire ne peut pas sécuriser l'acte et risque de voir sa responsabilité engagée.

Or, à ce jour, aucune documentation fiscale fiable n'est disponible pour les professionnels s'agissant notamment des personnes physiques ou morales assujetties redevables dispensées du dépôt des comptes annuels. Dans de nombreuses hypothèses, il peut être impossible de répondre aux deux questions ci-dessus.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

La modification de l'actuel imprimé CERFA n°33310-CA3-SD afin, qu'immeuble par immeuble, il récapitule, le montant de la TVA déduite annuellement et mentionne le point de départ de chacune des périodes de régularisation.

**Données clés**

État des lieux actuel du dispositif

L'article 746 du CGI ne semble prévoir que deux régimes :

- Droit de partage sur L'ensemble des partages « à quelque titre que ce soit » ;
- En l'absence d'indivision, l'acte doit être assujéti à l'impôt de mutation à titre onéreux.

Mais cette simplicité n'est qu'apparente.

L'article 747 du même Code et les nombreuses réponses ministérielles successives viennent considérablement complexifier le régime du partage en distinguant entre un régime de faveur et un régime de droit commun selon :

- La nature de l'indivision : époux, partenaires, concubins, tiers ;
- L'origine du bien : bien acquis en cours d'union selon la nature de celle-ci, bien reçu par donation selon la nature de la donation ou succession ;
- L'identité du repreneur : membre originaire de l'indivision ou tiers ;
- La nature de l'acte établi : partage pure et simple, partage avec soulte ou plus-value de lot, licitation faisant ou non cesser l'indivision.

Mis bout à bout, la loi, la doctrine et la jurisprudence distinguent ainsi plus d'une dizaine de régimes différents ayant des impacts flagrants sur l'impôt applicable (droits de partage ou DMTO, assiette de l'impôt, le taux de l'impôt, le régime de taxation de la plus-value).

La réforme proposée consiste à appliquer les règles de l'article 746 du CGI de façon stricte et sans dérogation. Ainsi, quelle que soit la nature de l'indivision ou l'origine du bien, lorsque l'acte intervient entre des membres de l'indivision, seul le droit de partage serait applicable :

- sur la part cédée pour un partage partiel,
- sur l'actif net partagé pour un partage mettant fin à l'indivision.

Trois précisions fondamentales accompagnent cette proposition :

- Sur le passif : tout passif grevant l'indivision au profit d'un tiers à l'indivision ou ayant pour cause la création de celle-ci devra pouvoir être déduit de l'actif brut à partager pour l'établissement de l'assiette du droit de partage. En cas de partage partiel, ces passifs seront pris en compte à proportion de la quote-part cédée ;
- Sur le taux applicable : la proposition ne modifie pas le taux applicable ni la distinction de taux entre les séparations conjugales et les autres indivisions ;
- Sur la plus-value : le partage serait considéré comme une opération intercalaire non prise en compte ni au titre de la durée de détention ni au titre de la valeur d'entrée dans le patrimoine dans le cadre d'une vente ultérieure.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

- De modifier l'article 746 du CGI afin de consacrer législativement l'application d'un régime unique du droit de partage à tout acte mettant fin à une indivision préexistante entre ses membres indépendamment de la nature de l'indivision, de l'origine du bien, de la forme de l'acte ou de la présence d'une soulte ;
- De préciser que le passif grevant l'indivision, y compris le passif trouvant sa cause dans la naissance de l'indivision objet du partage est déductible de l'assiette du droit de partage, à proportion, le cas échéant, de la quote-part partagée ;
- De réserver l'application des droits de mutation à titre onéreux aux seules cessions de quotes-parts indivises à des personnes étrangères à l'indivision, opérations qui ne relèvent pas du partage mais d'une véritable mutation ;
- D'unifier le régime de la plus-value immobilière relative au partage sur celui prévu à l'article 150 U IV du CGI. De sorte que le partage avec soulte ne soit plus un fait générateur de plus-values.

**EXONÉRER D'IMPÔT SUR LA FORTUNE IMMOBILIÈRE
L'IMMEUBLE LOUÉ À UNE FILIALE DE L'OUTIL PROFESSIONNEL****Données chiffrées****Déclaration sur le patrimoine 2025 :**

- Nombre de foyers imposés : 193 600.
- Produit de l'IFI : 2,3 milliards d'euros.
- Patrimoine immobilier net taxable : 493 milliards d'euros.
- Patrimoine moyen taxable : ≈ 2,55 M€.
- IFI moyen acquitté : ≈ 12 000 €.
- Revenu annuel moyen des foyers IFI : 322 100 €.
- Impôt sur le revenu moyen payé par ces foyers : 60 200 €.
- Part des recettes fiscales nettes de l'État : 0,5 % environ.

Source : DGFIP Statistiques, n° 45, « L'impôt sur la fortune immobilière en 2025 », publié le 14 avril 2026 sur impots.gouv.fr.

L'immeuble détenu par le redevable et loué à la société qui constitue son outil professionnel bénéficie, sous certaines conditions, d'une exonération d'impôt sur la fortune immobilière (IFI), prévue à l'article 975 du CGI.

L'exonération d'IFI applicable aux biens professionnels suppose notamment que l'immeuble soit affecté à l'activité de la société constituant l'outil professionnel du redevable. Lorsque cet outil est une holding animatrice, l'application littérale du régime conduit à privilégier une location au profit de cette holding, alors même que l'immeuble est, en réalité, utilisé par l'une de ses filiales opérationnelles.

L'application stricte des conditions d'exonération impose alors une location à la holding animatrice, suivie d'une mise à disposition ou d'une sous-location à la filiale. S'il permet de respecter la lettre de l'article 975 du CGI, ce schéma n'en est pas moins générateur d'insécurité juridique, de complexité et de contraintes, notamment lorsque la holding et la filiale comptent des associés distincts. Cette dissociation entre le preneur juridique et l'utilisateur effectif du bien place les contribuables et leurs conseils face à un choix artificiel.

Plus encore, l'administration fiscale et la jurisprudence récente tendent à considérer qu'un bien immobilier loué à une holding animatrice qui en concède ensuite l'usage à sa filiale ne bénéficie pas automatiquement de l'exonération, dès lors que la holding n'en assure pas l'usage direct. La sécurité du montage s'en trouve fragilisée. Il en résulte une situation paradoxale :

- L'immeuble sert bien à l'activité professionnelle du redevable, au sens large du groupe qu'il anime ;
- Mais il ne peut être exonéré qu'à la condition d'être juridiquement loué à une société qui n'en est pas l'utilisateur réel.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

- De modifier l'article 975 du CGI afin que l'exonération d'impôt sur la fortune immobilière s'applique également lorsque l'immeuble est loué (ou mis à sa disposition) à une société opérationnelle animée par la holding qui constitue l'outil professionnel du redevable ;
- De subordonner cette exonération à l'affectation effective de l'immeuble à l'activité opérationnelle de la filiale et au respect, au niveau de la holding animatrice, des conditions requises pour la qualification de bien professionnel ;
- D'appliquer l'exonération à proportion de la participation directe et indirecte détenue par le redevable dans la filiale utilisatrice, afin de préserver la cohérence et le caractère strictement professionnel du dispositif.



RÉFORMER LA FISCALITÉ DE LA PLUS-VALUE IMMOBILIÈRE DES PARTICULIERS POUR FLUIDIFIER LES TRANSACTIONS

Données clés

- 3,6 Md€ de recettes de plus-values immobilières en 2023 ; 2,8 Md€ en 2024, en baisse du fait du ralentissement du marché.
- Transactions dans l'ancien : 1 176 000 en 2021, 780 000 en 2024, soit une baisse de plus de 30 %.

Source : DGFIP, Notaires de France, Cour des comptes.

La fiscalité des plus-values immobilières poursuit un objectif légitime : imposer l'enrichissement constaté lors de la cession d'un bien. 50 ans après sa création, les réformes successives ont toutefois rendu ce régime plus complexe, moins lisible et éloigné des réalités économiques. Cette difficulté prend une importance particulière dans un marché immobilier ralenti, où la remise en circulation des immeubles constitue un enjeu de mobilité résidentielle et d'accès au logement.

Si la hausse des taux d'intérêt est le déterminant principal de ce ralentissement, les notaires constatent que certains propriétaires diffèrent leur projet de vente dans l'attente d'une fiscalité plus favorable ou de l'exonération liée à la durée de détention. La conservation du bien ne répond plus à une logique patrimoniale ou économique, mais principalement à un arbitrage fiscal.

Le régime actuel présente trois limites :

- L'exonération totale n'est acquise qu'après 30 ans pour les prélèvements sociaux, contre 22 ans pour l'impôt sur le revenu ;
- Les dispositifs d'exonération en cas de remploi demeurent insuffisamment attractifs pour encourager les propriétaires à céder leurs biens ;
- Enfin, les règles applicables à l'imposition des plus-values immobilières en présence d'un démembrement de propriété peuvent susciter des désaccords entre usufruitier et nu-propiétaire et compromettre la réalisation de la cession.

Sans remettre en cause le principe de l'imposition, une réforme d'ensemble permettrait de rendre l'impôt plus compréhensible, plus incitatif et mieux adapté aux réalités patrimoniales.

Ainsi, la proposition vise, savoir :

- Aligner la durée et la cadence des abattements applicables aux prélèvements sociaux sur celles prévues pour l'impôt sur le revenu, de sorte que l'exonération totale soit acquise au terme de 22 années de détention pour l'ensemble des prélèvements dus au titre de la plus-value immobilière (*Coût estimé de l'alignement à 22 ans des prélèvements sociaux : 1,4 Md€ sur la base des chiffres 2022*) ;
- Insérer dans le CGI un mécanisme d'exonération totale de la plus-value immobilière, à hauteur des sommes effectivement réinvesties par le cédant, dans un délai de 2 ans suivant la cession, vers des emplois limitativement énumérés par la loi. Le bénéfice du dispositif serait ouvert aux cessions de biens immobiliers détenus depuis plus de 5 ans. Les investissements éligibles comprendraient notamment : ceux répondant aux critères de l'article 150-0 B ter du CGI ; l'investissement dans l'immobilier locatif répondant aux caractéristiques des dispositifs Jeambrun ou Denormandie, sans cumul des réductions d'impôts ou amortissements afférents ; l'investissement dans la souveraineté européenne (armement, santé, indépendance alimentaire) ou dans la dette de l'État français. En cas de non-respect des conditions de remploi ou de conservation, la plus-value initialement exonérée deviendrait immédiatement exigible, assortie d'une amende de 10% de l'impôt de plus-value exonéré et des intérêts de retard ;
- Pouvoir déterminer conventionnellement, en présence d'un démembrement de propriété, lequel de l'usufruitier ou du nu-propiétaire supportera la charge définitive de l'impôt, sans modification du redevable légal à l'égard de l'administration fiscale. L'impôt de plus-value immobilière est calculé en toutes hypothèses comme s'il y avait répartition du prix de vente, quel que soit le sort effectif du prix (*art. 621 C. civ.*). La convention doit être constatée dans un acte ayant date certaine au plus tard lors de la vente du bien et être expressément motivée par des considérations patrimoniales, économiques ou familiales objectives.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

- D'aligner sur 22 ans la durée d'exonération des prélèvements sociaux sur celle applicable à l'impôt sur le revenu, afin de rétablir un régime unifié et lisible ;
- D'instituer une exonération de l'impôt de plus-value à hauteur du remploi du prix de cession dans des investissements limitativement énumérés par la loi ;
- Qu'il puisse être déterminé conventionnellement lequel de l'usufruitier ou du nu-propiétaire supportera la charge définitive de l'impôt, sans modification du redevable légal à l'égard de l'administration fiscale, l'impôt de plus-value immobilière étant calculé en toutes hypothèses comme s'il y avait répartition du prix de vente, quel que soit le sort effectif de celui-ci.

ALIGNER LES MODES DE PREUVE DE L'ACHÈVEMENT
DES TRAVAUX EN MATIÈRE DE TVA ET DE DMTO

Données clés

- En droit de la construction et de l'urbanisme, l'achèvement constitue une étape déterminante dans la vie de l'immeuble.
- En droit fiscal, la notion d'achèvement est centrale :
 - En matière de TVA, pour déterminer la nature de l'immeuble (immeuble achevé/inachevé - immeuble neuf/immeuble ancien) objet de la livraison ;
 - En matière de Droits de Mutation à Titre Onéreux (DMTO), lorsque l'assujetti a bénéficié d'une exonération totale de ceux-ci en prenant un engagement de construire prévu à l'article 1594-0 G du CGI, il doit être en mesure de prouver qu'il a achevé l'immeuble dans le délai de 4 ans.

La difficulté résulte du fait que la preuve de l'achèvement n'est pas rapportée de manière identique :

- En matière de TVA, la preuve de l'achèvement résulte, en principe, du dépôt de la Déclaration Attestant l'Achèvement et la Conformité des Travaux (DAACT) (art. 269, 1-b) du CGI) mais aussi du constat de l'état d'utilisation ou d'habitabilité de l'immeuble (critère résultant uniquement de la doctrine administrative et non de la loi) ;
- En matière de DMTO, la preuve de l'achèvement résulte strictement (en dehors de l'hypothèse d'une livraison à soi-même) du dépôt de la DAACT en mairie du lieu de situation de l'immeuble (art. 266 bis 2° annexe III du CGI). Seul le dépôt de la DAACT définit l'achèvement de l'immeuble et non les conditions d'habitabilité ou d'utilisation effective du bien.

Ce formalisme exige le dépôt de la DAACT et pose plusieurs difficultés :

- Certaines réhabilitations ne nécessitent pas la délivrance d'une autorisation d'urbanisme lorsque les travaux concourant à la production d'un immeuble neuf se limitent au second œuvre et que les menuiseries extérieures sont remplacées à l'identique ;
- Certaines non-conformités en matière d'urbanisme peuvent commander la nécessité d'obtenir un permis de construire modificatif empêchant le dépôt de la DAACT.

Il est ainsi démontré que la DAACT, critère majeur de l'achèvement en matière de DMTO, ne peut pas être l'unique marqueur de celui-ci.

Cette dualité de mode de preuve de l'achèvement conduit à considérer, de manière absurde, qu'un immeuble achevé au sens des règles de TVA est inachevé au sens des règles des DMTO.



Considérant qu'en matière fiscale la notion d'achèvement d'un immeuble est appréciée différemment selon qu'elle concerne la TVA ou les DMTO ;

Considérant que si le dépôt de la DAACT constitue un critère commun à la TVA et aux DMTO, la doctrine fiscale admet que l'achèvement puisse également résulter de l'état d'habitabilité ou d'utilisation effective de l'immeuble uniquement en matière de TVA ;

Considérant qu'une telle divergence a pour conséquence de qualifier un immeuble achevé au sens de la TVA sans pour autant qu'il le soit au sens des règles applicables aux DMTO ;

Considérant que la sécurité juridique des opérations réalisées par des assujettis impose que la preuve de l'achèvement, en matière de TVA comme de DMTO, puisse résulter tant du dépôt de la DAACT que des circonstances non équivoques établissant l'habitabilité ou l'utilisation effective de l'immeuble.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

S'agissant des articles relatifs à la TVA :

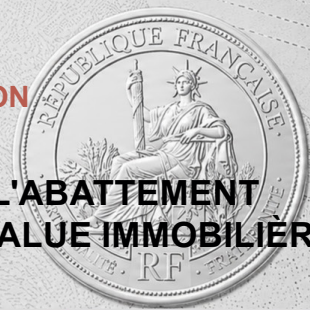
- **De modifier le b) du 1 de l'article 269 du CGI (L 231-14 du CIBS) de la manière suivante :**

Pour les livraisons à soi-même d'immeubles neufs taxées en application du 2° du 1 du II de l'article 257, au moment où le dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire est exigé ou lorsque les conditions d'habitabilité ou d'utilisation effective sont réunies. La preuve peut être rapportée par tout moyen compatible avec la procédure écrite.

S'agissant de l'article relatif à l'engagement de construire :

- **D'ajouter un 3° du I de l'article 266 bis de l'annexe III du CGI :**

3° Dans tous les cas, l'achèvement peut aussi résulter du constat que l'immeuble est en état d'être habité ou utilisé. La preuve peut être rapportée par tout moyen compatible avec la procédure écrite.



ÉNONCER EN RÈGLE DE FOND LE PRINCIPE DE L'ABATTEMENT DE 15 % POUR TRAVAUX EN MATIÈRE DE PLUS-VALUE IMMOBILIÈRE

L'article 10 de la loi de finances pour 2004 du 30 décembre 2003 a réformé le régime d'imposition des plus-values réalisées par les particuliers en matière immobilière, instaurant, entre autres, un forfait travaux de 15 % venant augmenter le prix d'acquisition (art. 150 VB II 4° du CGI). La doctrine fiscale, reprise au Bofip, rappelle que : « *Dès lors que la condition afférente à la durée de détention est remplie, le cédant peut bénéficier du forfait de 15 % sans avoir à établir la réalité des travaux, le montant des travaux effectivement réalisés ou son impossibilité à fournir des justificatifs* » (BOI-RFPI-PVI-20-10-20-20 §350 et s). En pratique les choses semblent simples : le contribuable qui ne peut justifier des dépenses réelles de travaux admis réalisés par une entreprise et non prises en comptes antérieurement pour le calcul de l'impôt, peut augmenter son prix d'acquisition de 15 %, dès lors qu'il justifie de plus de 5 années de détention au moment de la vente.

Mais depuis 2018, plusieurs jurisprudences viennent troubler la pratique en consacrant l'interprétation du texte par l'administration fiscale pour qui le forfait de 15 % constitue une règle de preuve, nécessitant du contribuable la justification de la réalisation de travaux¹.

Toutefois, cette position est contraire au texte et à la règle pour les raisons suivantes :

1. La loi fiscale doit être interprétée strictement et non restrictivement. La lecture restrictive revient à refuser l'application du forfait en l'absence de réalisation de travaux. Or, le texte ne prévoit pas cette condition et sa rédaction est claire : si le contribuable détient le bien depuis plus de cinq ans, il peut appliquer le forfait ;
2. L'esprit de la règle n'est pas respecté. Dans une réponse ministérielle du 18 mars 2008², le ministre de l'économie, des finances et de l'emploi précise que l'instauration du forfait est ainsi justifié, d'une part, par une motivation sociale et sociétale, le but étant de tenir compte des contribuables qui réalisent des travaux sans recourir à une entreprise directement au moyen de leur propre industrie ; d'autre part par une motivation pratique, facilitant le calcul de l'impôt tant pour le contribuable que pour le notaire, liquidateur et redevable de l'impôt ;
3. La mise à l'écart du forfait dans les décisions susvisées n'avait pour but que de sanctionner le caractère abusif du contribuable, sans consécration du caractère probatoire de la règle du forfait. L'abus corrompt le forfait. Cette position crée un outil supplémentaire, en dehors de toute intervention parlementaire, au profit de l'administration fiscale pour écarter l'application d'une règle fiscale. Quant à l'arrêt du Conseil d'Etat, il ne s'agit que d'un arrêt de rejet procédural et non d'un arrêt consacrant le fonds.

Ainsi, en l'absence de toute précision sur le sujet dans les travaux parlementaires lors de la discussion de la Loi, il convient de mettre un terme à cette lecture restrictive, et aux difficultés pratiques en découlant. Il est proposé de modifier l'article 150 VB II 4° du CGI pour consacrer la qualité de règle de fond du forfait travaux de 15 %.

¹CAA de Lyon, 05 juin 2018, n°17LY00630, le contribuable ne justifiait pas de la réalisation de travaux, contrairement à ses engagements lors de son acquisition ; CE, 25 mars 2019, n°422943 ; TA de Pau, 15 avr. 2024, n°2201290, déclaration du vendeur dans l'acte de vente qu'il n'avait jamais réalisé de travaux depuis son acquisition ; CAA de Nancy, 20 mars 2025, n°22NC03105, remise très tardive par le contribuable des factures des travaux réalisés.

²RM 18 mars 2008 dite Vallini, n°10501



Considérant qu'en matière de plus-value immobilière, les textes fiscaux relatifs à l'application du forfait travaux de 15 % n'ont soulevé aucune difficulté pratique pendant de très nombreuses années ;

Considérant que depuis 2018 plusieurs jurisprudences viennent troubler la pratique en approuvant une interprétation restrictive effectuée par l'administration fiscale de ces textes, faisant ainsi du forfait de 15 % une règle de preuve ;

Considérant qu'il y a lieu de refuser cette interprétation restrictive, en considérant que la loi fiscale doit être interprétée strictement, qu'une telle interprétation restrictive est contraire à l'esprit du texte et à la pratique et que les jurisprudences rendues en la matière sont rares et contestables.

LE 122^e CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE PROPOSE :

De compléter l'article 150 VB II 4° du CGI comme suit :

- « 4° (...). *L'application de cette majoration n'est pas conditionnée à la preuve par le contribuable de la réalisation de travaux pendant sa période de détention ; [...]* ».



NOTES

[illegible]

