

L'analyse fiscale

Déclaration de succession dans les 6 mois du décès



Par Virginie Martel,
avocate conseil,
LPA-CGR avocats

Les obligations déclaratives sont-elles conformes à la constitution pour l'héritier réservataire face à un légataire universel ?

L'article 641 du CGI impose aux héritiers, sans distinction, de déposer la déclaration de succession dans les six mois du décès survenu en France et de procéder au paiement des droits correspondants, ce qui est le préalable à son enregistrement, sous peine de se voir appliquer une pénalité pour dépôt tardif à compter du treizième mois suivant le décès.

Depuis la loi du 23 juin 2006 réformant le droit des successions qui a substitué à la réserve héréditaire en nature une réserve en valeur (seulement), l'exécution de cette obligation dans les délais prescrits a pris un tour particulièrement aléatoire pour les héritiers réservataires d'un défunt ayant par ailleurs institué un légataire universel.

En 2016, la Cour de cassation a tiré les conséquences de ce changement de nature de la réserve et a retenu qu'il n'existe pas d'indivision entre le légataire universel et les héritiers, même réservataires¹ : le légataire universel appréhende l'intégralité de la succession, à charge d'indemniser les héritiers réservataires du montant de leurs droits, étant saisi de plein droit du patrimoine de défunt lorsqu'il en a également la qualité d'héritier, ce qui est notamment le cas du conjoint survivant, y compris en présence d'enfants d'une précédente union.

L'héritier réservataire ne dispose donc dorénavant que d'un droit de créance à l'encontre du légataire universel, dont tant la fixation que le paiement dépendront de ce dernier, une fois les opérations liquidatives de la succession achevées.

Il n'en demeure pourtant pas moins à ce jour tenu de souscrire la déclaration de succession dans le délai de six mois précité et de s'acquitter du paiement préalable des droits sur le montant de son indemnité de réduction, à supposer que celui-ci ait pu être déterminé dans un tel délai.

Il est ainsi exposé à l'application des pénalités dues en cas de dépôt tardif, sans que cela soit pourtant de son fait, faute d'avoir effectivement perçu le montant de ses droits et de disposer de moyens contraignants pour l'obtenir sous ce délai.

La seule option qui lui est ouverte est de solliciter un paiement fractionné des droits, puisqu'il ne bénéficie pas de la possibilité de solliciter un paiement différé comme en cas de succession en nue-propriété sous l'usufruit du conjoint survivant. Encore

faut-il pouvoir s'acquitter des échéances fixées et fournir des garanties suffisantes pour en bénéficier, ce qui suppose que l'héritier réservataire dispose d'un patrimoine personnel le lui permettant, puisqu'il ne recueille qu'un simple droit de créance contre le légataire universel au titre de ses droits successoraux. Inéligibles manifestement au bénéfice du paiement fractionné et ayant déposé la déclaration de succession, cinq ans après le décès, à la suite de la signature d'un protocole transactionnel fixant le montant de leur réserve et leur allouant leurs droits pécuniaires, deux héritières réservataires ont saisi le tribunal d'une demande de dégrèvement de la pénalité de retard qui leur a été appliquée et ont soulevé une question prioritaire de constitutionnalité.

L'exigence du délai de six mois pour le paiement des droits de succession pour cet héritier, réservataire certes mais qui n'a pas, pour des raisons indépendantes de sa volonté, encore effectivement encore perçu ses droits, est-elle conforme au principe d'égalité devant les charges publiques résultant de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ?

L'exigence de prise en compte des facultés contributives résultant de ce principe d'égalité implique en effet qu'en principe, lorsqu'un revenu ou une ressource est soumis à imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose du revenu ou de cette ressource. Or, l'héritier réservataire, privé de droits en nature sur les biens de la succession dévolus au seul légataire universel, est en l'état sanctionné à l'identique que celui qui reçoit ses droits en propriété en cas de dépôt tardif de la déclaration.

Tel est l'enjeu de la question prioritaire de constitutionnalité que la Cour de cassation a jugée nouvelle et sérieuse dans son arrêt du 5 avril 2023² et sur laquelle il incombe maintenant au Conseil constitutionnel de se prononcer le 2 juin prochain. ■

1. Civ. 1^{re}, 11 mai 2016, n° 14-16967.

2. Com. 5 avril 2023, n° 23-40001.