

L'analyse fiscale

Déclaration de succession dans les six mois du décès : pas d'exception



Par Virginie Martel,
avocate conseil,
LPA-CGR avocats

Que l'héritier réservataire succède en nature ou en valeur, le délai de six mois s'impose à lui pour déposer la déclaration de succession et payer les droits correspondants.

Dans sa décision du 1^{er} juin 2023, le Conseil constitutionnel a donc tranché¹ : que l'héritier réservataire succède en propriété ou qu'il ne recueille qu'un droit de créance correspondant à sa réserve contre le légataire universel institué par le défunt, la déclaration de succession doit être déposée dans les six mois du décès conformément à l'article 641 du Code général des impôts et il ne ressort de cette obligation aucune inégalité devant l'impôt qui serait contraire à la Constitution.

La chambre commerciale de la Cour de cassation avait pourtant souligné dans la question prioritaire de constitutionnalité du 5 avril 2023 dont elle avait saisi le Conseil que l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'une ressource ou d'un revenu est soumise à imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de cette ressource.

Or, pour favoriser l'unité du patrimoine, la réforme du droit des successions du 23 juin 2006 a attribué aux héritiers réservataires une réserve qui ne s'exerce qu'en valeur, ce qui se traduit par un simple droit de créance en présence d'un legs universel ; aucun bien du défunt ne leur étant transmis en ce cas par l'effet du décès.

C'est notamment sur le fondement de ce droit de créance à l'égard du légataire universel que le Conseil constitutionnel a retenu que les obligations déclaratives imposées aux héritiers dans les six mois du décès ne renfermaient aucune inégalité devant l'impôt.

Le Conseil considère ainsi l'appréciation des facultés contributives de cet héritier, à raison de cet actif que constitue cette créance, n'est pas affectée par la circonstance que son versement effectif soit retardé du fait du comportement du légataire universel, ce qui est jugé sans incidence ; cette créance étant certaine et ce dès l'ouverture de la succession.

Enfin, le Conseil relève que les héritiers disposent de toutes les voies de droit commun pour garantir et recouvrer leur créance, ayant en outre la faculté de solliciter la désignation judiciaire d'un mandataire successoral pour administrer provisoirement

la succession, notamment en raison de l'inertie ou de la carence d'un héritier².

Pourtant, en pratique, la situation de cet héritier, qui ne détient qu'un seul droit de créance, est loin d'être équivalente à celui qui succède en propriété pour pouvoir s'acquitter de ses droits de succession dans le délai de six mois ; l'obtention d'une provision en justice pouvant être aléatoire, y compris quant au délai pour l'obtenir.

Par ailleurs, s'il est exact que la Cour de cassation a admis qu'un mandataire successoral judiciaire peut être désigné y compris en présence d'un légataire universel³, ces désignations sont intervenues à la requête de tiers créanciers de la succession et ont été motivées par la mise en péril de l'intérêt commun des héritiers par la mauvaise gestion du légataire universel entraînant une diminution du patrimoine successoral, sous-entendu par l'accroissement de la dette à l'égard des tiers.

Une telle mise en péril de l'intérêt commun des héritiers par l'impossibilité pour les héritiers réservataires, qui ne sont pas des tiers à la succession, de s'acquitter du paiement des droits dont ils sont personnellement redevables serait cependant difficile à caractériser pour justifier une telle désignation, d'autant plus, comme dans l'affaire ayant suscité la saisine du Conseil Constitutionnel, lorsque le légataire universel est le conjoint survivant, et donc exonéré de droits de succession.

Enfin, l'argument principal de l'existence d'une créance certaine constituant l'actif que recueille l'héritier réservataire n'est pas davantage convaincant en pratique : à l'exception de ce cas, une succession n'est jamais constituée seulement de créances, a fortiori d'une seule, et dont la détermination du montant dépend de surcroît des opérations liquidatives de la succession qui imposent de reconstituer l'ensemble des libéralités consenties par le défunt sa vie durant, et peuvent donc s'avérer longues et complexes. ■

1. Cons. const. 1^{er} juin 2023, n°2023-1051 QPC.

2. Art. 813-1 du Code civil.

3. Civ. 1^{re}, 17 octobre 2019, n° 18-23.409 ; 23 mars 2022, n° 20-19.363.