

# La donation-partage transgénérationnelle

Maison du barreau – Commission Fiducie et Patrimoine – 8 mars 2023

---



GUILLAUD-BATAILLE  
NOTAIRES

Sylvain GUILLAUD-BATAILLE, Notaire à Paris

# La donation-partage transgénérationnelle

- 1<sup>ère</sup> partie - Présentation de la DPTG
- 2<sup>ème</sup> partie - La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure :
  - Aspects civils
  - Aspects fiscaux
- 3<sup>ème</sup> partie - Cas pratique
- 4<sup>ème</sup> partie - La DPTG dans un contexte international

# La donation-partage transgénérationnelle

---

## 1<sup>ère</sup> partie - Présentation de la DPTG

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

---

- a. Domaine d'application
- b. Utilité
- c. Nécessité du consentement de la génération intermédiaire.
- d. Conséquences liquidatives
- e. Questions diverses – Cas particuliers
- f. Fiscalité

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

---

**a. Domaine d'application**

b. Utilité

c. Nécessité du consentement de la génération intermédiaire.

d. Conséquences liquidatives

e. Questions diverses – Cas particuliers

f. Fiscalité

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## DOMAINE D'APPLICATION

L'article 1075-1 du Code civil, issu de la loi du 23 juin 2006, dispose que « toute personne peut également faire la distribution et le partage de ses biens et de ses droits entre des descendants de degrés différents, qu'ils soient ou non ses présomptifs héritiers ». Cette libéralité-partage est dite transgénérationnelle à raison du saut de génération qu'elle réalise.

Une jurisprudence du 7 nov. 2012 confirme que le testament partage peut être aussi transgénérationnel.

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## DOMAINE D'APPLICATION

L'auteur d'une donation-partage transgénérationnelle ne peut être qu'un ascendant : il est possible de gratifier par donation-partage son petit-enfant plutôt que son enfant mais non un neveu/nièce plutôt que son frère ou sa sœur.

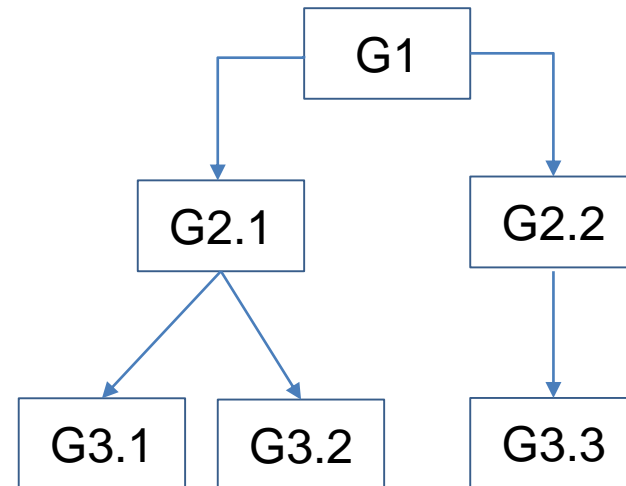
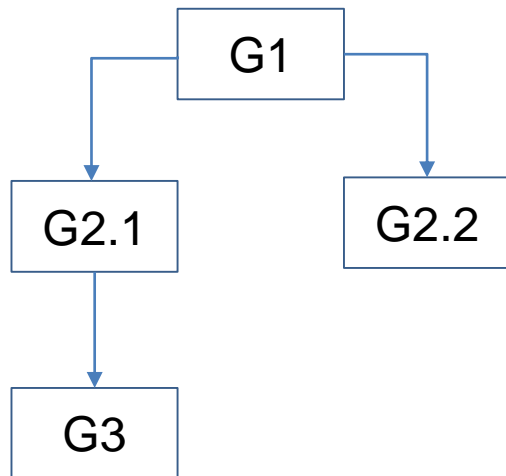
Par ailleurs, entre les souches, les allotissements ne sont pas nécessairement égaux.

Le partage d'ascendant conserve ainsi une place à part parmi les libéralités-partages : lui seul peut prendre la forme d'un partage anticipé qui soit transgénérationnel.

D'où, d'ailleurs, le plan de la section intitulée « Des donations-partages », qui est divisée en deux paragraphes, dont le premier traite « Des donations-partages faites aux héritiers présomptifs », et le second « Des donations-partages faites à des descendants de degrés différents ».

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

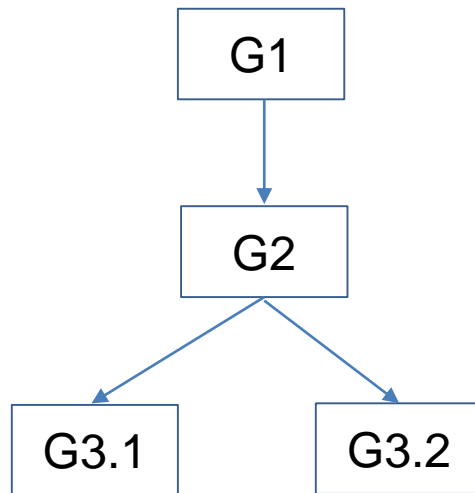
## DOMAINE D'APPLICATION



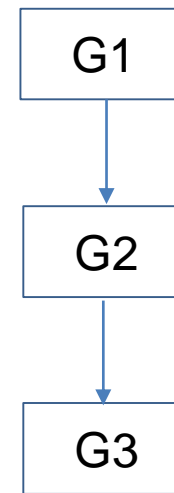


# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## DOMAINE D'APPLICATION



G2 peut ne pas être alloté si G3.1 et G3.2 sont allotés.



Il doit y avoir deux allotissements au minimum donc dans cette hypothèse G2 et G3 doivent être allotés **divisément**.

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

a. Domaine d'application

**b. Utilité**

c. Nécessité du consentement de la génération intermédiaire.

d. Conséquences liquidatives

e. Questions diverses – Cas particuliers

f. Fiscalité

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## UTILITE

L'utilité propre de la donation-partage transgénérationnelle n'est pas de permettre à un ascendant de gratifier ses petits-enfants.

Par une donation ordinaire, un ascendant a toujours pu, et peut encore, disposer entre vifs au bénéfice de descendants plus éloignés que ses enfants

L'utilité de la donation-partage transgénérationnelle est de permettre à l'ascendant de gratifier ses petits-enfants au lieu et place de son enfant : de les gratifier, dans le partage anticipé de ses biens, non pas comme des tiers, mais comme un enfant.

Conséquences :

- les lots des petits-enfants sont pris sur la part de réserve de leur auteur ;
- lors de la liquidation de la succession de G1, les biens reçus par G3 seront évalués à la date de la DPTG (article 1078 / fixité des valeurs).

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

- a. Domaine d'application
- b. Utilité
- c. Nécessité du consentement de la génération intermédiaire.**
- d. Conséquences liquidatives
- e. Questions diverses – Cas particuliers
- f. Fiscalité

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## CONSETEMENT DE LA GENERATION INTERMEDIAIRE

La donation-partage transgénérationnelle n'est possible que du consentement de la génération intermédiaire : le saut d'une génération suppose l'accord de celle-ci.

Un parent ne peut pas évincer un enfant au bénéfice d'un petit enfant mais peut proposer à son enfant de lui substituer un petit enfant ; la génération intermédiaire doit alors donner son consentement.

La consécration de la donation-partage transgénérationnelle est liée à une autre innovation majeure de la loi du 23 juin 2006, à savoir l'admission de la représentation de l'héritier renonçant (C. civ., art. 754, al. 1<sup>er</sup>). Dès lors, en effet, que l'on permet à un enfant de se substituer ses propres enfants dans le partage ordinaire de la succession, il est logique de le lui permettre également de le faire dans le cadre d'un partage anticipé par DPTG,

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

---

- a. Domaine d'application
- b. Utilité
- c. Nécessité du consentement de la génération intermédiaire.
- d. Conséquences liquidatives**
- e. Questions diverses – Cas particuliers
- f. Fiscalité

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## CONSEQUENCES LIQUIDATIVES

Deux décès sont concernés : décès de G1 et décès de G2

### **Décès de G1 : logique de souche**

Article 1078-8 : « Dans la succession de l'ascendant donateur, les biens reçus par les enfants ou leurs descendants à titre de partage anticipé s'imputent sur la part de réserve revenant à leur souche et subsidiairement sur la quotité disponible. »

La qualification de DP suppose des « lots divis » ; cette exigence est appréciée au niveau de chaque souche. Le maintien en indivision au sein d'une souche est possible et expressément prévu (1078-4), même entre G2 et G3.

Condition de 1078 remplie dès lors qu'au moins un membre par souche est alloti.

Imputation sur la réserve de chaque membre de G2 de l'allotissement de sa souche.

Incertitudes sur le débiteur de l'indemnité de réduction.

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## CONSEQUENCES LIQUIDATIVES

### Décès de G2

Article 1078-9 : « Dans la succession de l'enfant qui a consenti à ce que ses propres descendants soient allotis en son lieu et place, les biens reçus par eux de l'ascendant sont traités comme s'ils les tenaient de leur auteur direct. »

En principe : application des règles liquidatives classiques : d'une part, réserve (imputation et éventuelle réduction) et d'autre part rapport.

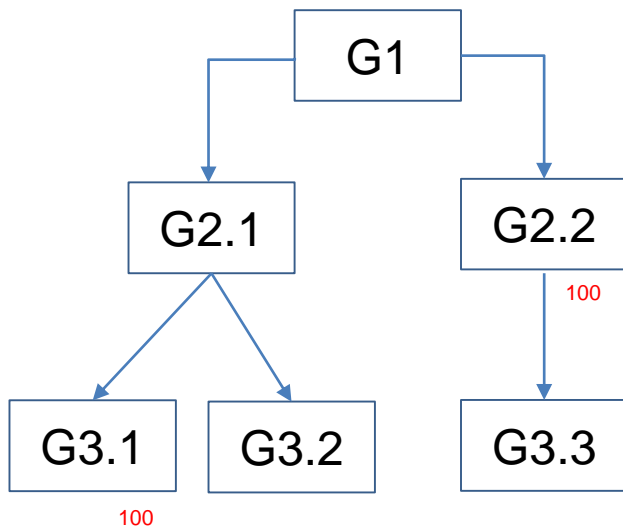
Par exception : si tous les petits-enfants (G3) de la souche considérée ont été allotis dans la DPTG, ils sont réputés avoir reçu les actifs de leur auteur (G2) par donation-partage. Cette règle s'applique même si les petits-enfants ont été allotis indivisément.

A noter : G2 peut incorporer dans une DP à ses enfants, les allotissements reçus par ceux-ci dans une DPTG. (art. 1078-10)



# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## Illustration 1



Art. 1078-9, alinéa 2 : « Ces biens sont soumis aux règles dont relèvent les donations entre vifs pour la réunion fictive, l'imputation, le rapport et, le cas échéant, la réduction »

En 2017, G1 consent **une DPTG** à ses deux enfants portant sur deux biens immobiliers **I1** (valeur 100 en 2017, 200 en 2019, 300 en 2023 ) et **I2** (valeur 100 en 2017). G2.1 décide de s'effacer **au profit de G3.1**. Lors de la DPTG, **I1** est attribué à G3.1. **I2** est attribué à G2.2

**Décès de G1 en 2019**– DPTG : pas de rapport ; pour calcul réserve et imputation, valeurs DPTG

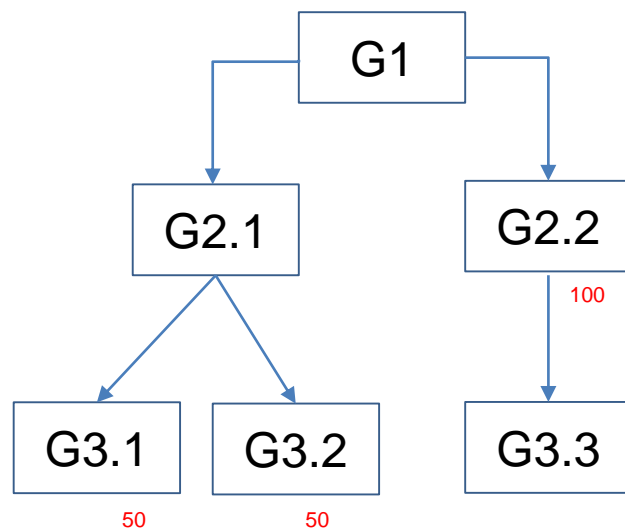
**Décès de G2.1 en 2023** ; biens existants : liquidités pour 300. Pour les donations : **alinéa 2 de 1078-9**  
Masse calcul réserve :  $300 + 300 = 600$  ; réserve 200 et QD 200. La DPTG n'est pas réductible mais rapportable par G3.1 pour 300.

Masse à partager : 600

G3.1 pourra conserver la libéralité ; G3.2 pourra prétendre à l'intégralité des biens existants (300).

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## Illustration 2



Art. 1078-9, alinéa 2 : Toutefois, lorsque **tous les descendants** ont reçu et accepté **un lot** dans le partage anticipé et qu'il n'a pas été prévu d'usufruit portant sur une somme d'argent, les biens dont ont été allotés les gratifiés sont traités comme s'ils les avaient reçus de leur auteur par donation-partage.

En 2017, G1 consent **une DPTG** à ses deux enfants portant sur deux biens immobiliers **I1** (valeur 100 en 2017, 200 en 2019, 300 en 2023 ) et **I2** (valeur 100 en 2017). G2.1 décide de s'effacer au profit de ses deux enfants G3.1 et G3.2.

Lors de la DPTG, **I1** est attribué conjointement à G3.1 et G3.2. **I2** est attribué à G2.2

**Décès de G1 en 2019** - DPTG : pas de rapport ; pour calcul réserve et imputation, valeurs DPTG

**Décès de G2.1 en 2023** - biens existants : liquidités pour 300. Pour DPTG : **alinéa 3 de 1078-9**

Masse calcul réserve :  $300 + 100 = 400$  ; réserve 133,33 et QD 133,33. La DPTG n'est pas réductible ni rapportable.

G3.1 et G3.2 pourront prétendre chacun à la moitié des biens existants (150 chacun).

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

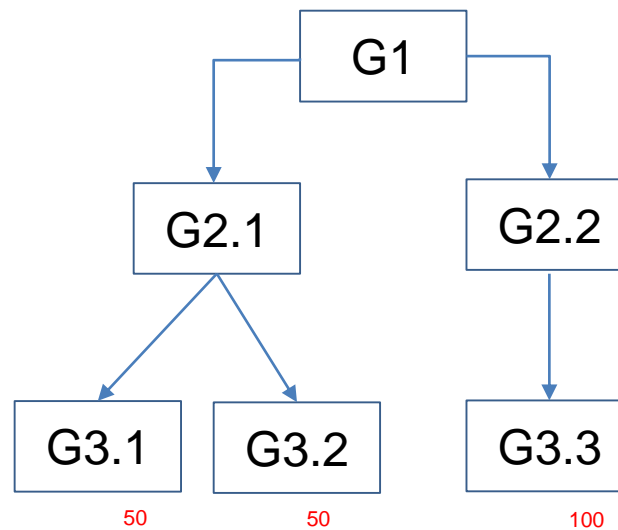
---

- a. Domaine d'application
- b. Utilité
- c. Nécessité du consentement de la génération intermédiaire.
- d. Conséquences liquidatives
- e. Questions diverses – Cas particuliers**
- f. Fiscalité

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## QUESTIONS DIVERSES – CAS PARTICULIERS

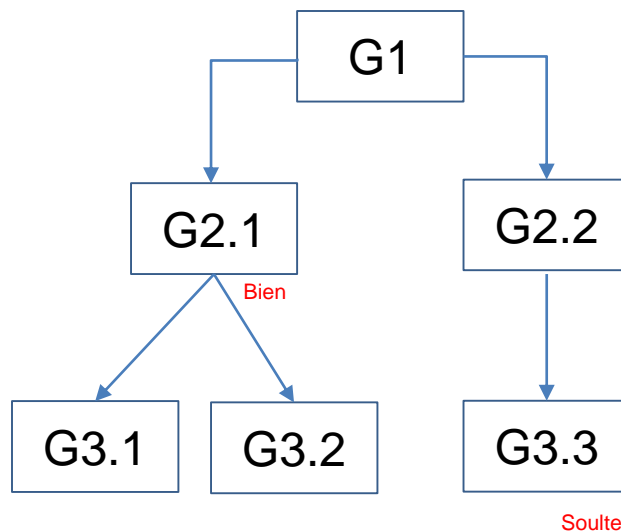
- Possibilité de n'allotir que des petits-enfants



# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## QUESTIONS DIVERSES – CAS PARTICULIERS

### ▪ Particularité en présence d'une soulte



Il est possible de prévoir une soulte que par la « souche » 1 à la souche 2.

Du point de vue du créancier : il est possible d'allotir de la soulte n'importe quel membre de la souche

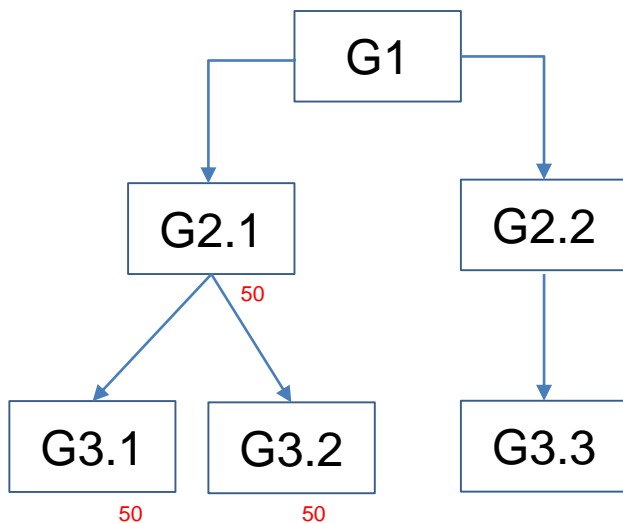
Du point de vue du débiteur :

- Obligation à la dette : stipulation de solidarité possible
- Contribution à la dette : **la charge doit peser sur l'attributaire**. Il n'est pas possible de prévoir que le débiteur est G2.1 s'il s'efface.

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## QUESTIONS DIVERSES – CAS PARTICULIERS

- Particularité en cas d'allotissement d'une seule souche



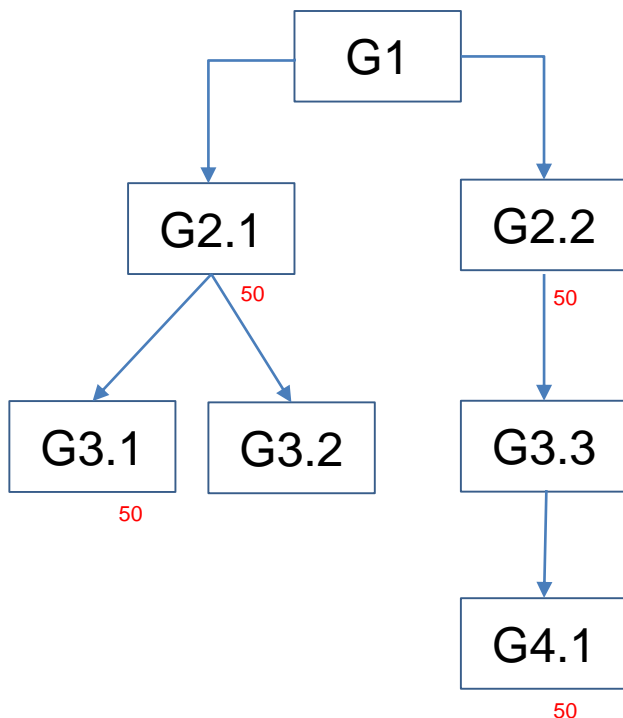
Est-ce possible de n'allotir que deux membres (au moins) d'une seule souche ?

La question est discutée.

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## QUESTIONS DIVERSES – CAS PARTICULIERS

- Allotissement au-delà des petits-enfants ?



Il n'existe pas d'interdiction de principe mais une telle organisation ne semble pas compatible avec les textes.

**A éviter.**

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

---

- a. Domaine d'application
- b. Utilité
- c. Nécessité du consentement de la génération intermédiaire.
- d. Conséquences liquidatives
- e. Questions diverses – Cas particuliers
- f. Fiscalité**



# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## FISCALITE

Article 784 B du CGI : En cas de donation-partage faite à des descendants de degrés différents, les droits sont liquidés en fonction du lien de parenté entre l'ascendant donateur et les descendants allotis.

Il faut donc faire application de la fiscalité selon le lien de parenté (G1 =>G3 et éventuellement G1=>G2 pour la partie revenant à G2) tant pour l'abattement que pour l'application du barème progressif.

Cela signifie donc qu'il y a ici **exclusion de la logique représentation**, et le petit-enfant qui viendrait en totalité en lieu et place de l'enfant qui décline sa part, ne peut prétendre cumuler son abattement propre et celui de l'enfant.

# 1<sup>ère</sup> Partie – Présentation de la DPTG

## FISCALITE

L'article 776 ter du Code général des impôts dispose que les donations de moins de quinze ans qui ont été ainsi faites au petit-enfant, ne sont pas « rapportables » dans la succession de leur parent qui a consenti à leur allotissement.

La formule n'est pas heureuse, il eût été préférable d'écrire de manière plus claire qu'elle ne donne pas lieu au rappel fiscal prévu à l'article 784 du Code général des impôts.

# La donation-partage transgénérationnelle

---

2<sup>ème</sup> partie - La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure et changement d'attributaire

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## **a. Aspects civils**

1. Notions fondamentales
2. Examen de difficultés particulières

## **b. Aspects fiscaux**

1. Droits d'enregistrement
2. Plus-value

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

- 1. Notions fondamentales**
2. Examen de difficultés particulières

## b. Aspects fiscaux

1. Droits d'enregistrement
2. Plus-value

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 1. Notions fondamentales

Incorporation : nature juridique

Plusieurs analyses doctrinales :

selon certains auteurs : il pourrait s'agir d'une forme de rapport en nature mais cette analyse doit aujourd'hui être abandonnée notamment depuis qu'il est possible d'incorporer une donation précipitaire ;

d'autres l'ont analysé en un cas de novation par changement de cause ;

enfin, la doctrine dominante retient à présent qu'il s'agit d'un mutuus dissensus c'est-à-dire une **révocation conventionnelle** de la libéralité incorporée.

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 1. Notions fondamentales

Incorporation : validité juridique

Il est admis qu'une donation-partage peut comporter un ou des lots formé(s) par l'incorporation d'une donation antérieure (art. 1078-1) ce qui, lorsqu'il s'agit d'incorporer une donation simple, aura le mérite d'affranchir le donataire du rapport tout en préservant à la donation simple incorporée sa nature d'avance d'hoirie.

Cette « incorporation » peut porter sur toutes les formes de donation : une donation notariée (donation simple ou « donation-partage »), un don manuel (révélé ou non) et même une donation indirecte ou déguisée ; cette incorporation peut porter tant sur une donation rapportable que sur une donation faite hors part successorale (art. 1078-2).

La donation-partage contenant « incorporation » peut ne contenir aucune donation nouvelle et donc être limitée à l'incorporation d'une ou plusieurs donation(s) antérieure(s) (art. 1078-3).

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 1. Notions fondamentales

#### Incorporation et changement d'attributaire

Si la loi ne prévoit rien à ce sujet et la jurisprudence ne s'est pas prononcée, la doctrine admet de longue date qu'une incorporation puisse être l'occasion d'un changement d'attributaire.

Attention impact sur la nature de l'incorporation et sa présentation dans l'acte (incorporation « en valeur » ou incorporation « en nature ») : on peut difficilement concevoir une incorporation simplement en valeur ici, ce qui peut avoir une conséquence liquidative.



# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 1. Notions fondamentales

Incorporation : application à la DPTG

Art. 1078-7 : « Les donations-partages faites à des descendants de degrés différents peuvent comporter les conventions prévues par les articles 1078-1 à 1078-3. »

Ainsi, il est possible d'appliquer les règles de l'incorporation qui viennent d'être rappelées à la DPTG.

Cela conduit à ne pas douter de la possibilité d'incorporer à cette dernière tant une donation ordinaire qu'une donation-partage (art. 1078-7 du Code civil) et, le cas échéant, d'y constater un changement d'attributaire, par exemple au profit de la génération subséquente, soit à l'intérieur d'une même souche, soit entre souches différentes.

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 1. Notions fondamentales

Incorporation : application à la DPTG - Champ d'application

L'incorporation des donations ordinaires consenties aux petits-enfants notamment les nombreux dons manuels de sommes d'argent est possible car l'incorporation n'est pas limitée aux donations faites de G1 à G2.

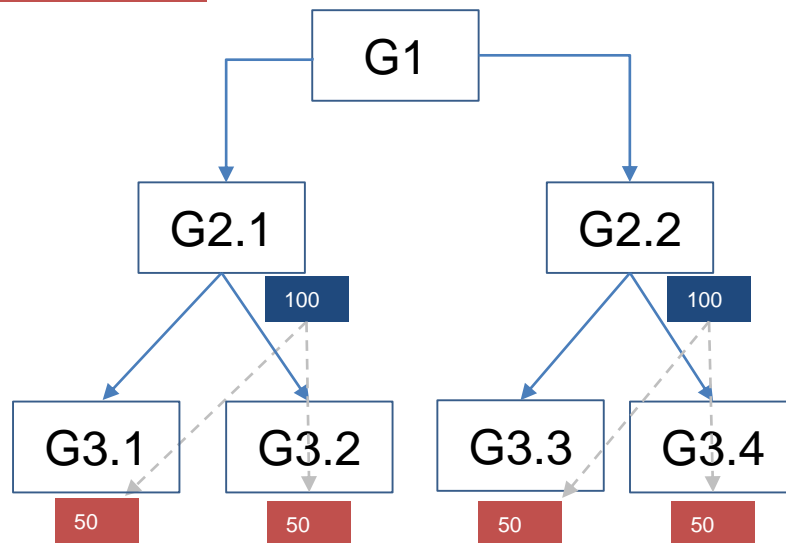
En revanche, il n'est pas possible d'incorporer dans une telle DPTG les donations faites par G2 à G3 (d'ailleurs cela serait d'une utilité faible).

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## Illustration 1

Attributions initiales

Attributions nouvelles /  
DPTG



T1 : donation-partage égalitaire par G1 à G2.1 et G2.2 (100 chacun)

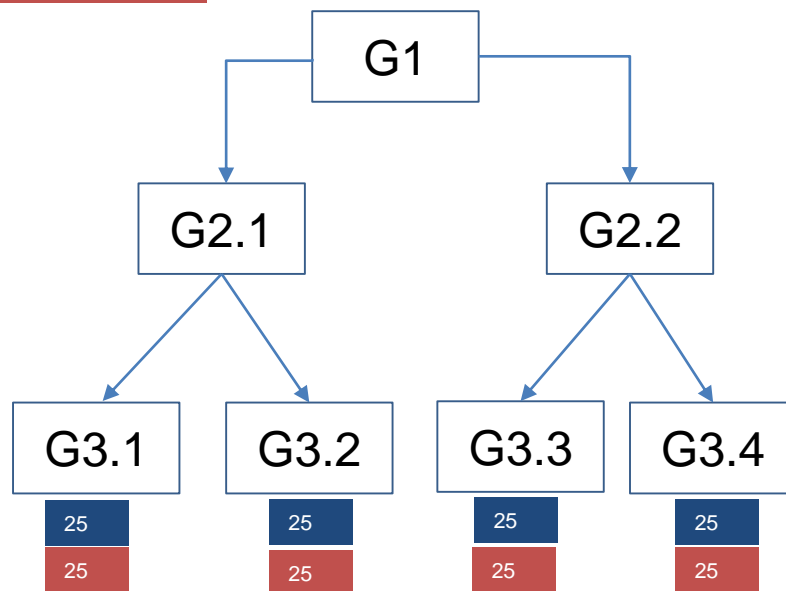
T2 : incorporation avec changement d'attributaire au profit des membres de G3

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## Illustration 2

Attributions initiales

Attributions nouvelles /  
DPTG



T1 : donations simples par G1 à ses quatre petits-enfants. (25 chacun)

T2 : incorporation dans une DPTG, sans changement d'attributaire

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

1. Notions fondamentales
- 2. Examen de difficultés particulières**

## b. Aspects fiscaux

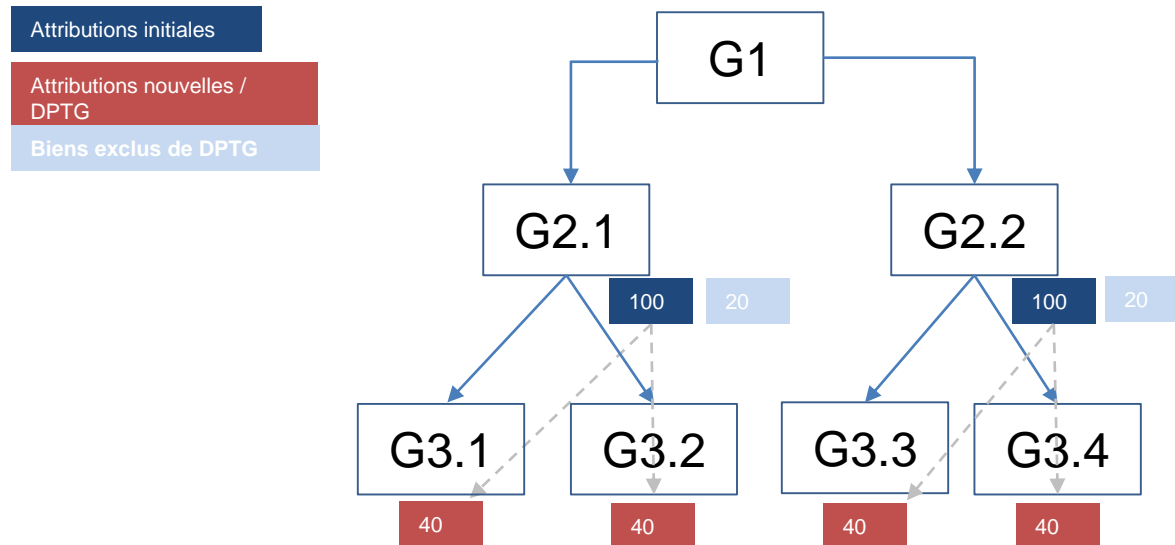
1. Droits d'enregistrement
2. Plus-value

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 2. Examen de difficultés particulières

#### Incorporation partielle d'une donation simple antérieure : possible sans difficulté



T1 : donation simple par G1 à G2.1 (100) d'une part et G2.2 (100) d'autre part

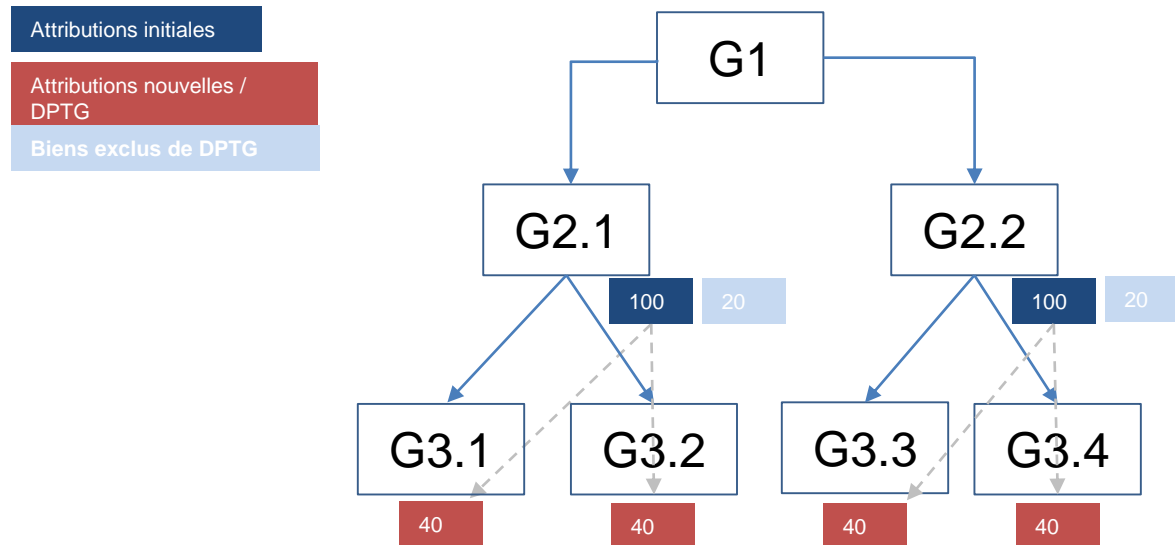
T2 : incorporation partielle avec changement d'attributaire au profit des membres de G3

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 2. Examen de difficultés particulières

#### Incorporation partielle d'une donation-partage antérieure ?



T1 : donation-partage par G1 à G2.1 (100) et G2.2 (100)

T2 : incorporation partielle avec changement d'attributaire au profit des membres de G3

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 2. Examen de difficultés particulières

#### **Incorporation partielle d'une donation-partage antérieure - Validité**

**Précision** : distinguer la réincorporation partielle *ratione materiae* et la réincorporation partielle *ratione personae*

**Analyse** : L'incorporation, lorsqu'elle s'accompagne d'un changement d'attributaire, s'analyse en une **révocation conventionnelle de la libéralité incorporée**.

Or, la donation-partage ne procède pas d'un accord unanime, mais de l'acceptation, par chaque donataire copartagé, du lot réservé par le *de cuius* ; **faisceaux d'accords bilatéraux**.

Ainsi, il est nécessaire et suffisant, pour défaire tel ou tel allotissement résultant d'une donation-partage, d'obtenir le consentement du donateur et du donataire alloti.

En conséquence, il faut admettre la validité de l'incorporation seulement partielle d'une donation-partage initiale. Le refus d'un membre de G2 de « passer son tour », ne sera pas un obstacle au projet familial.



# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 2. Examen de difficultés particulières

#### **Incorporation partielle d'une donation-partage antérieure – Conséquences liquidatives**

La donation-partage permet de figer les valeurs au jour de l'acte pour le calcul de la réserve et l'imputation des libéralités donc de garantir la stabilité des attributions qui y sont constatées. L'incorporation partielle (par un seul des donataires copartagés) d'une DP antérieure, pourrait elle avoir pour effet de lui faire perdre le bénéfice du « gel des valeurs » ?

En tout état de cause, il faut éviter, pour ne pas ajouter à la complexité, de mêler dans la DPTG contenant incorporation d'une DP antérieure, des biens nouvellement donnés.

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 2. Examen de difficultés particulières

#### Incorporation partielle d'une donation-partage antérieure – Conséquences liquidatives

##### Deux approches possibles :

- **la date du décès** suivant la règle ordinaire de l'article 922 du Code civil au motif que l'article 1078 ne pourrait plus être appliqué car les différentes souches se trouveraient alloties par deux donations différentes ;

- **la date de la donation-partage initiale** au motif que le partage initial, tel qu'accepté initialement et conforme aux conditions de l'article 1078 du Code civil, n'a pas été modifié par l'incorporation partielle : ce raisonnement s'impose dès lors que l'on accepte de considérer les allotissements *par souches* et non *par têtes* dans la mesure où la donation-partage transgénérationnelle ne change rien à la répartition initiale, c'est-à-dire lorsque le changement d'attributaire s'effectue au sein de la même souche.

En cas de changement d'attributaire intersouches, la solution n'est pas évidente.

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 2. Examen de difficultés particulières

#### **Incorporation partielle d'une donation-partage antérieure – Conséquences liquidatives**

#### **Nous privilégions la deuxième analyse (*la date de la donation-partage initiale*)**

Par prudence, il est préconisé d'obtenir lors de la DPTG le consentement de tous les membres de G2 (même ceux qui ne souhaitent pas s'effacer pour tout ou partie de leur allotissement initial) au maintien des valeurs de la DP initiale.

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 2. Examen de difficultés particulières

#### **Constitution d'usufruits successifs au profit de G2 (ou de son conjoint)**

**1<sup>ère</sup> méthode** : incorporer les biens tels qu'attribués lors de la donation-partage initiale, puis procéder (sans rétention d'usufruit successif comme il sera proposé *infra*) aux attributions de ces biens au profit de G3, et enfin de constituer un usufruit successif au profit de l'enfant de la génération intermédiaire, lequel usufruit successif serait consenti par les petits enfants au profit du donataire initial.

Inconvénients tant au plan civil (règles liquidatives) qu'au plan fiscal (DMTG sur la valeur de l'usufruit – actuel ou successif)

**Méthode à écarter**

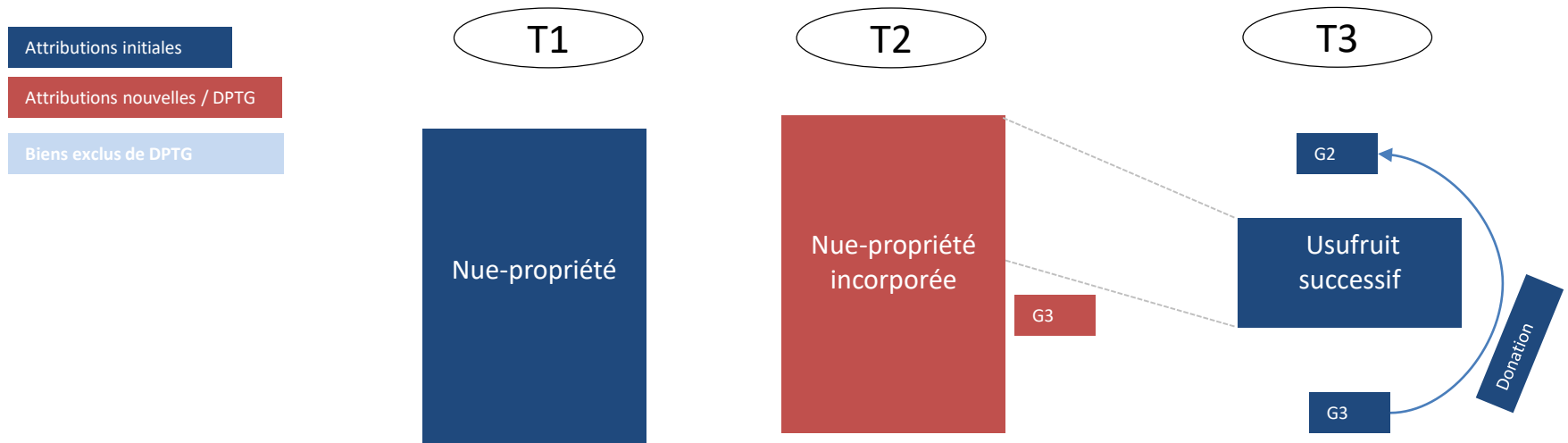
# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 2. Examen de difficultés particulières

#### Constitution d'usufruits successifs - 1<sup>ère</sup> méthode

#### Méthode à écarter



# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 2. Examen de difficultés particulières

#### **Constitution d'usufruits successifs au profit de G2 (ou de son conjoint)**

**2<sup>ème</sup> méthode** : incorporer les biens tels qu'attribués lors de la donation-partage initiale, puis constater la formation de *deux lots* : d'une part, la nue-propriété attribuée aux petits-enfants et, d'autre part, l'usufruit (actuel ou successif) revenant à l'enfant de la génération intermédiaire.

#### **Observations :**

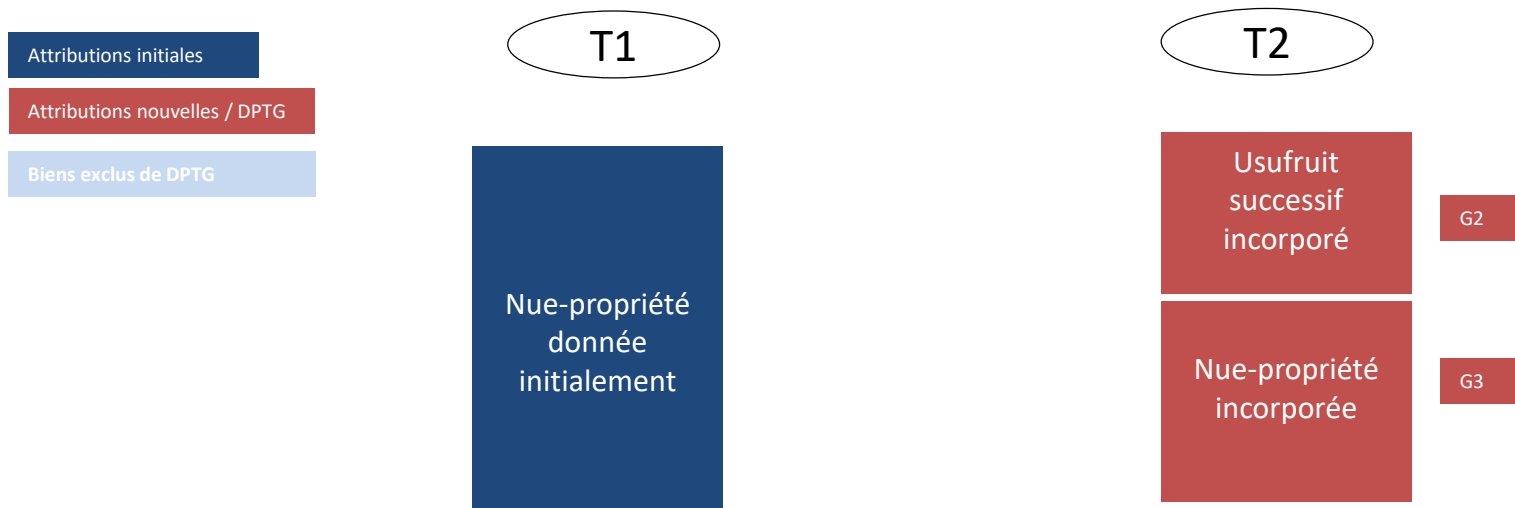
- méthode parfois nécessaire lorsque le donataire initial est enfant unique et n'a lui-même qu'un enfant (ce qui n'est pas le cas en l'espèce) car il faut alors former deux lots et que *chacun* des deux donataires reçoive, au moins, un lot,
- risque fiscal de taxation de l'usufruit (lors de la DPTG si actuel ou au jour de son ouverture si successif) même si ce risque est le fruit d'une confusion entretenue par l'administration fiscale (cf.infra),
- méthode à écarter absolument, en raison d'un inconvénient fiscal majeur (DMTG 60%) lorsqu'il s'agit de prévoir un deuxième usufruit successif au profit du conjoint de G2 (donataire initial).

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 2. Examen de difficultés particulières

#### Constitution d'usufruits successifs – 2<sup>ème</sup> méthode



# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 2. Examen de difficultés particulières

#### **Constitution d'usufruits successifs au profit de G2 (ou de son conjoint)**

**3<sup>ème</sup> méthode** : limiter l'incorporation de l'allotissement initial à la nue-propriété des biens initialement attribués à G2, grevés non seulement :

- de l'usufruit éventuellement conservé par G1 à l'origine (il ne saurait être incorporé plus que l'objet de la libéralité antérieure)
- mais aussi du/des usufruit(s) (actuel et/ou viager) que G2 souhaitera se réserver/constituer.

#### **Observations :**

- il s'agit d'une incorporation partielle *quant aux biens*
- le plus souvent, il s'agit de la solution la plus pertinente

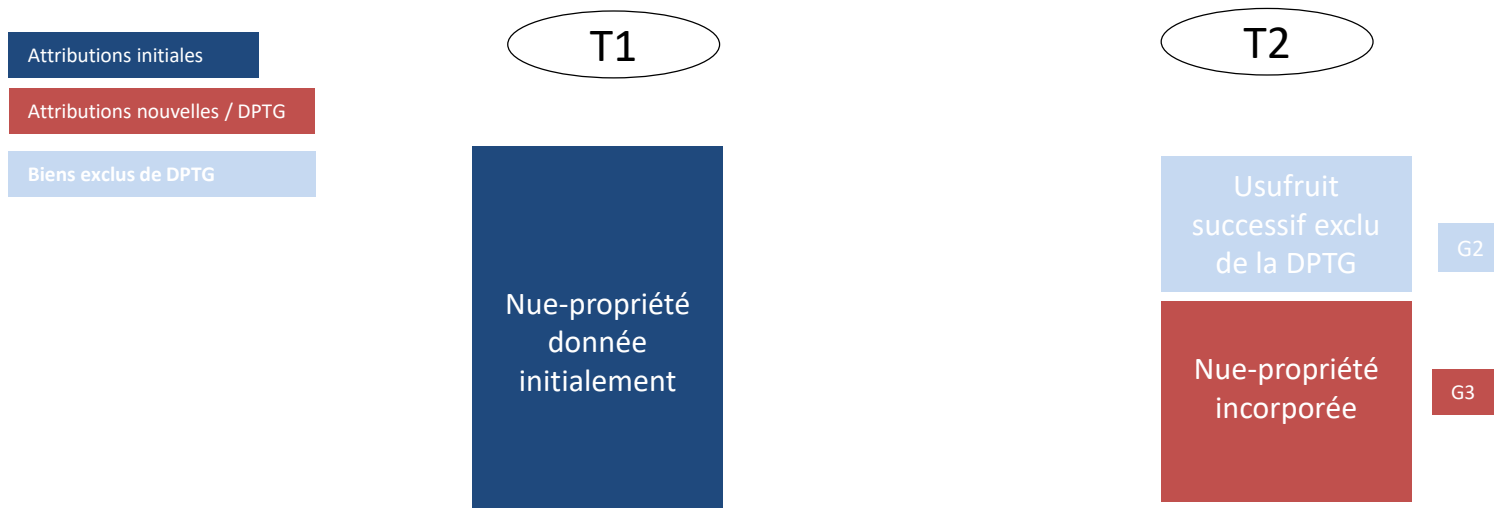


# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

### 2. Examen de difficultés particulières

#### Constitution d'usufruits successifs – 3<sup>ème</sup> méthode



# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

1. Notions fondamentales
2. Examen de difficultés particulières

## b. Aspects fiscaux

1. **Droits d'enregistrement**
2. Plus-value

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## b. Aspects fiscaux

### 1. Droits d'enregistrement

#### Article 776 A du CGI

« Conformément à l'article 1078-3 du code civil, les conventions prévues par les articles 1078-1 et 1078-2 du même code **ne sont pas soumises aux droits de mutation à titre gratuit.**

Le premier alinéa s'applique au bien réincorporé dans une donation-partage faite à des descendants de degrés différents conformément à une convention conclue en application de l'article 1078-7 du même code, y compris lorsque ce bien est réattribué à un descendant du premier donataire lors de la donation-partage. **Cette opération est soumise au droit de partage.**

**Par exception** au deuxième alinéa, lorsque le bien réincorporé a été transmis par l'ascendant donateur à son enfant par une **donation intervenue moins de quinze ans avant la donation-partage** et qu'il est réattribué à un descendant du donataire initial, les **droits de mutation à titre gratuit sont dus** en fonction du lien de parenté entre l'ascendant donateur et son petit-enfant alloti. Dans ce cas, les droits acquittés lors de la première donation à raison du bien réincorporé sont imputés sur les droits dus à raison du même bien lors de la donation-partage. »

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## 1. Droits d'enregistrement

**Principe** : droit de partage – Actuellement 2,5% sur la valeur des biens incorporés à la date de la DPTG.

Nota : en cas d'incorporation de nue-propiété, le droit est perçu sur la seule valeur de la nue-propiété (en tenant compte de l'âge du titulaire de l'usufruit ouvert).

**Dispositif anti-abus** uniquement si la donation incorporée a moins de 15 ans : application des DMTG (abattement et barème) selon lien de parenté entre G1 et G3, mais imputation sur les DMTG des droits acquittés lors de la première mutation.

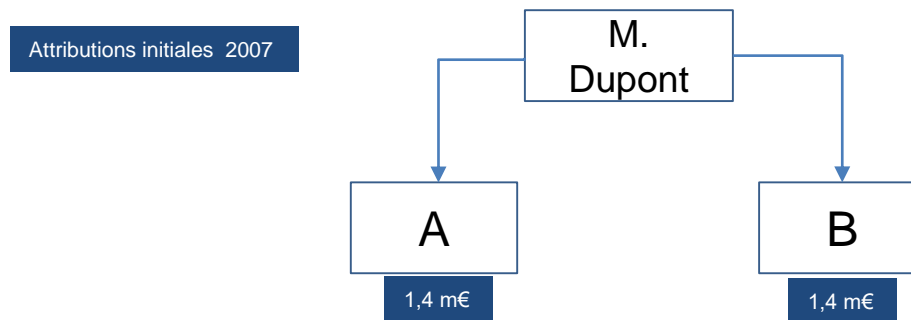
**Tolérance BOFIP** (BOI-ENR-DMTG-20-20-10, n°190) : en cas d'incorporation « partielle » d'une précédente donation, la détermination du montant imputable des droits initialement payés est déterminée en considérant les biens incorporés comme ayant été inclus lors de la première donation dans les tranches les plus élevés du barème.

Si la DPTG comporte incorporation de plusieurs donations, certaines ayant plus de 15 ans et d'autres moins de 15 ans : **application distributive des deux régimes.**

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## Illustration n°1 – Donation « initiale » en 2007

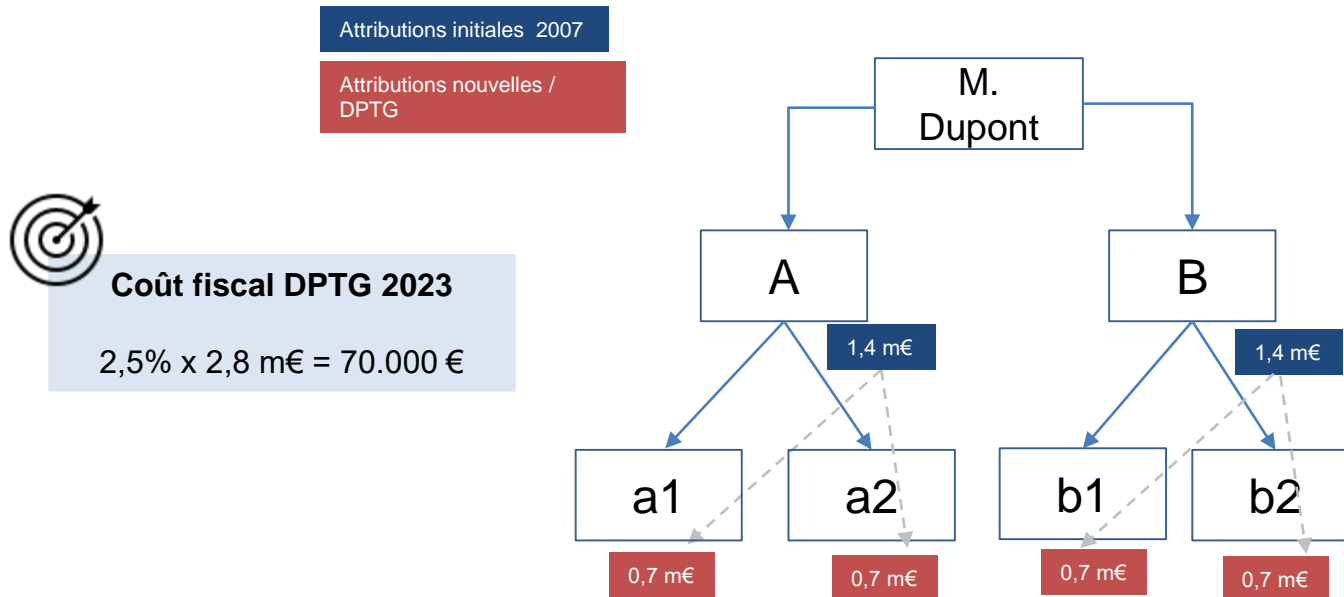
**2007** - DPTG - Transmission de l'intégralité de la nue-propriété initialement donnée – application des DMTG avec imputation



# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## Illustration n°1 – Donation « initiale » en 2007

**Projet 2023** - DPTG - Transmission de l'intégralité de la nue-propiété initialement donnée – application du droit de partage

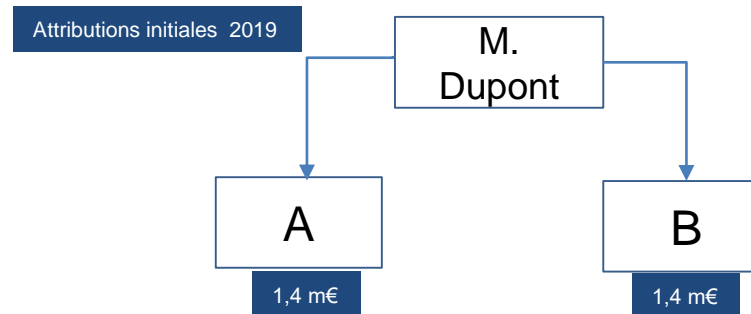


# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## Illustration n°2 – Donation « initiale » en 2019

**2019 - DPTG - Transmission de l'intégralité de la nue-propiété initialement donnée – application des DMTG avec imputation**

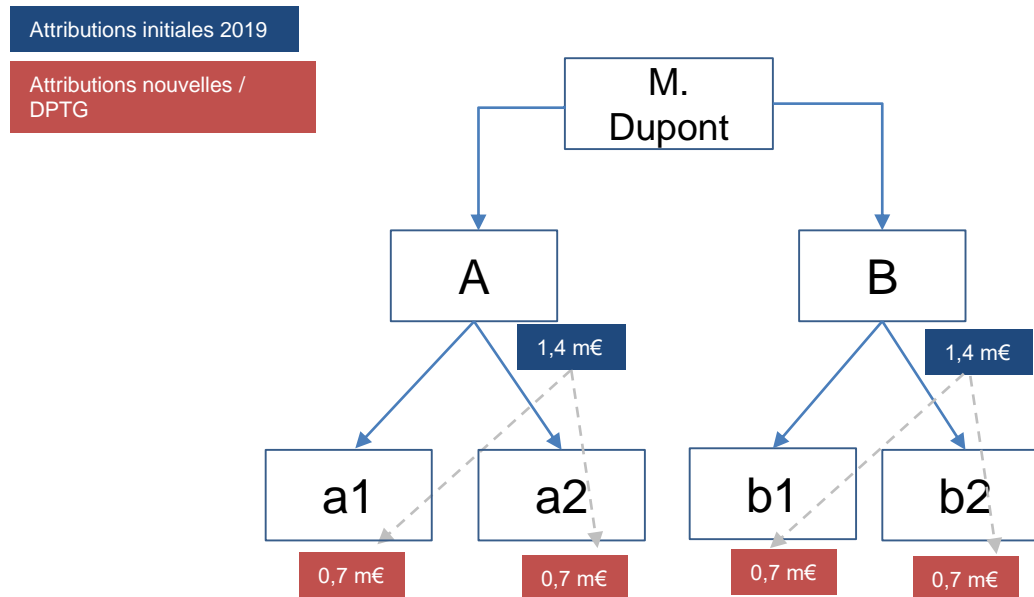
Calcul des droits de donation			
Valeur en pleine propriété par donataire			2.000.000 €
Valeur NP donnée par donataire			1.400.000 €
Abattement (montant disponible)			100.000 €
Montant taxable			1.300.000 €
5%	sur	8.072 €	403,60 €
10%	sur	4.037 €	403,70 €
15%	sur	3.823 €	573,45 €
20%	sur	536.392 €	107.278,40 €
30%	sur	350.514 €	105.154,20 €
40%	sur	397.162 €	158.864,80 €
45%	sur	0 €	0,00 €
<b>Total des droits par donataire</b>			<b>372.678 €</b>



# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## Illustration n°2 - Donation « initiale » en 2019

**Projet 2023** - DPTG - Transmission de l'intégralité de la nue-propiété initialement donnée – application des DMTG avec imputation





# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## Illustration

**2023 - DPTG - Transmission de l'intégralité de la nue-propriété initialement donnée – application des DMTG avec imputation – Variante 1 : valeur des sociétés inchangée.**

Variante 1

Calcul des droits de donation			
Valeur NP donnée par donataire			700.000 €
Abattement (montant disponible)			31.865 €
Montant taxable			668.135 €
5%	sur	8.072 €	403,60 €
10%	sur	4.037 €	403,70 €
15%	sur	3.823 €	573,45 €
20%	sur	536.392 €	107.278,40 €
30%	sur	115.811 €	34.743,30 €
40%	sur	0 €	0,00 €
45%	sur	0 €	0,00 €
<b>Droits dus par petit-enfant</b>			<b>143.402 €</b>
Total des droits dus			<b>573.610 €</b>
Imputation			<b>745.356 €</b>
Droits dus			<b>0 €</b>

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## Illustration

**2023 - DPTG - Transmission de l'intégralité de la nue-propriété initialement donnée – application des DMTG avec imputation – Variante 2 : valeur PP 3 m€ / NP 2,1 m€**

Variante 2

### Calcul des droits de donation

Valeur NP donnée par donataire	1.050.000 €
Abattement (montant disponible)	31.865 €
Montant taxable	1.018.135 €
5% sur 8.072 €	403,60 €
10% sur 4.037 €	403,70 €
15% sur 3.823 €	573,45 €
20% sur 536.392 €	107.278,40 €
30% sur 350.514 €	105.154,20 €
40% sur 115.297 €	46.118,80 €
45% sur 0 €	0,00 €
<b>Droits dus par petit-enfant</b>	<b>259.932 €</b>
Total des droits dus	<b>1.039.729 €</b>
Imputation	<b>745.356 €</b>
Droits dus	<b>294.373 €</b>

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## 1. Droits d'enregistrement

**Rép. min. Ceccaldi-Raynaud, 8 nov. 2011, p.11832**

### **Question :**

Si la donation réincorporée n'était que de la nue-propriété et si les enfants « premier donataire », entre le décès du donateur et le leur, ont vocation à être titulaires de l'usufruit (leurs propres enfants recevant la nue-propriété), elle lui demande si l'Administration considèrera qu'il y a pas lieu à taxation, au décès du donateur, de la valeur de l'usufruit transmis au premier donataire.

### **Réponse :**

**En application de l'article 796-0 quater**, la réversion d'usufruit est taxée aux droits de succession lors du décès du stipulant, en fonction de son lien de parenté avec le bénéficiaire de la clause de réversion.

**Reprise au BOFIP avec précision (n°210)** : Par ailleurs, il est précisé que si les biens réincorporés dans une donation-partage transgénérationnelle correspondent à des biens donnés en nue-propriété et si les « premiers donataires » ont vocation à être titulaires de l'usufruit (leurs propres enfants recevant la nue-propriété) entre le décès du donateur et le leur, **la réversion d'usufruit sera taxable lors du décès du stipulant**, fait générateur des droits de succession.

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## 1. Droits d'enregistrement

### Critiques de la Rép. min. Ceccaldi-Raynaud, 8 nov. 2011, p.11832

**D'une part**, le plus souvent la réponse Ceccaldi-Raynaud ne sera pas applicable à l'usufruit (actuel ou successif) profitant à la génération intercalée car il aura été constitué **par rétention** (suivant la « 3<sup>ème</sup> méthode » exposée ci-avant).

En pareil cas, la question de sa taxation ne se pose même pas : il est certain qu'il n'y a aucune taxation.

**D'autre part**, même lorsque l'usufruit profitant à la génération intermédiaire a été constitué **par translation** (incorporé à la masse puis réattribué à la génération intermédiaire suivant la « 2<sup>ème</sup> méthode » exposée ci-avant), il ne devrait jamais être taxable car déjà taxé lors de la donation initiale de la nue-propriété incluant nécessairement le droit d'usufruit considéré. En outre, les éléments constitutifs d'une donation (élément matériel et intention libérale) feraient, à l'évidence, défaut.

**Attention, l'administration pourrait mener des contentieux sur ce sujet.**

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## a. Aspects civils

1. Notions fondamentales
2. Examen de difficultés particulières

## b. Aspects fiscaux

1. Droits d'enregistrement
2. **Plus-value**

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## 2. Plus-value latente

La valeur d'incorporation peut-elle être retenue comme valeur de revient pour le calcul de la plus-value ? Difficulté si la DPTG avec changement d'attributaire relève du droit de partage.

La loi ne règle pas directement la question ; il n'existe pas de Jurisprudence.

**En matière de PVI** - La seule indication claire au BOFIP (BOI-RFPI-PVI-20-20) est relative à la **durée de détention** : « si le bien ne retombe pas dans le patrimoine du donataire initial, la date d'acquisition est celle de la donation-partage. ».

L'article 150 VB du CGI précise : « le prix d'acquisition s'entend de la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit ».

Il est aussi prévu : « A défaut de valeur retenue (...) pour la détermination des [DMTG], le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale réelle à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant d'après une déclaration détaillée et estimative des parties. »

=> Aucune certitude sur ce sujet néanmoins - Seule décision dans un cas complexe l'arrêt Arminjon, CAA Lyon, 24 11 2022.

# 2<sup>ème</sup> Partie – La DPTG contenant incorporation d'une donation antérieure

## 2. Plus-value latente

**En matière de PVVM** - L'article 150-0 D prévoit que le prix de revient fiscal est la « **valeur retenue pour la détermination des droits de mutation** ». Pas de précision claire au BOFIP.

Pas de certitude sur ce point et, à notre connaissance, pas de contentieux.

Nous avons connaissance d'un rescrit au terme duquel l'administration fiscale considère qu'une DPT incorporative soumise au droit de partage est une **opération de partage** donc pas de réévaluation du prix de revient fiscal



**Remarque** : l'incorporation n'est pas une mutation à titre onéreux et ne peut déclencher l'imposition de la plus-value latente au jour de l'acte (certitude sur ce point)

# La donation-partage transgénérationnelle

---

## 3<sup>ème</sup> partie - Illustration pratique



# 3<sup>ème</sup> Partie – Illustration pratique



## CONTEXTE - FAITS

Madame Lambert, veuve, née en juin 1928 (92 ans en 2020), résidente d'une maison de retraite en région parisienne nous expose avoir consenti, en avril 1997, une donation-partage égalitaire au profit de ses deux enfants contenant les attributions suivantes :

A l'ainé, Jean, né en juin 1953, la nue-propiété (sous l'usufruit de la donatrice) de 400 parts de la société dénommée « SCI Bretagne Patrimoine » (valeur vénale en pleine propriété en 1997 : 800.000 francs ; valeur vénale actuelle : 2.000.000 euros) et d'un appartement sis à Paris, rue de Rivoli (valeur vénale en pleine propriété en 1997 : 400.000 francs ; valeur vénale actuelle : 400.000 euros),

Au puiné, Pierre, la nue-propiété (sous l'usufruit de la donatrice) d'une maison rennaise et la pleine propriété d'une somme d'argent.

# 3<sup>ème</sup> Partie – Illustration pratique



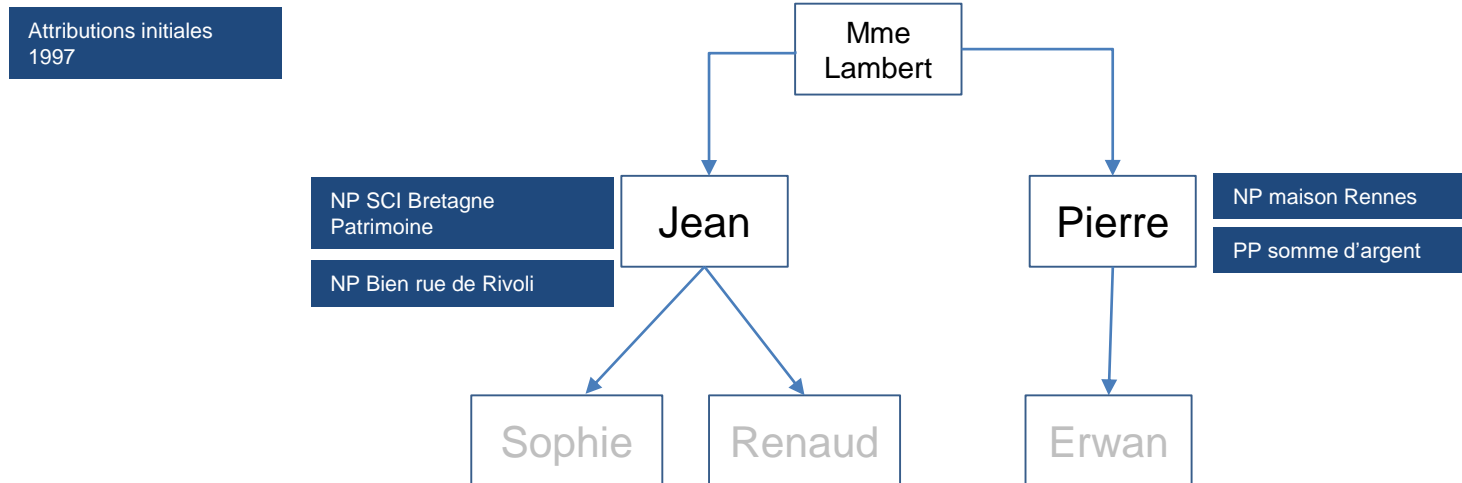
## CONTEXTE - FAITS

Jean, marié, a deux enfants majeurs issus de son mariage (Sophie et Renaud) au profit desquels il a consenti, fin 2014, une donation-partage (l'abattement fiscal alors disponible a ainsi été intégralement utilisé, de même que les tranches de taxation de 5% , 10%, 15%, 20%, 30% et 40%).

Pierre, marié, a un enfant majeur (Erwan).

# 3<sup>ème</sup> Partie – Illustration pratique

## Situation familiale et donation initiale de 1997



# 3<sup>ème</sup> Partie – Illustration pratique



## OBJECTIFS ET PISTE DE REFLEXION

### Objectifs

Madame Lambert souhaite **poursuivre la transmission** de son patrimoine dans les meilleures conditions, notamment au profit de ses petits-enfants, tout en **conservant une certaine liberté testamentaire** pour, le cas échéant, gratifier une fondation reconnue d'utilité publique. Elle a d'ailleurs eu l'occasion de revoir récemment, un conseil en gestion de patrimoine, lequel l'a entretenue de la possibilité de « sauter une génération » pour transmettre directement à ses petits-enfants.

### Piste de réflexion

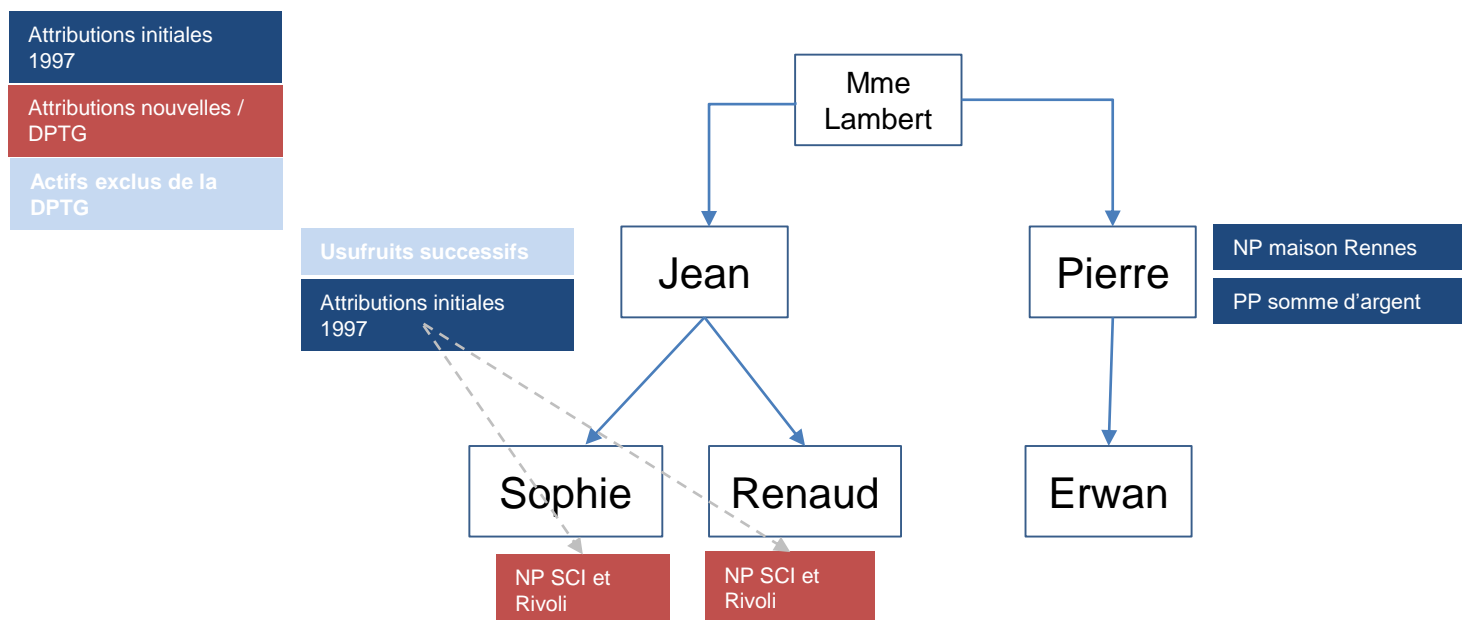
Il pourrait être exposé à Madame Lambert la possibilité de procéder, avec le consentement de ses enfants ou de l'un d'eux, à **l'incorporation de la donation-partage de 1997 au sein d'une donation-partage transgénérationnelle** avec changement d'attributaire au profit des petits-enfants.

Pierre, initialement séduit par le projet vient de tourner casaque et ne souhaite plus prêter son concours à cette opération tandis que Jean accepterait d'y consentir sous la seule réserve que l'usufruit des parts de la SCI Bretagne Patrimoine et l'appartement de Paris lui revienne au décès de sa mère et revienne à son propre décès à son épouse si celle-ci lui survit.

# 3<sup>ème</sup> Partie – Illustration pratique

## Schéma proposé

### DPTG 2023



# 3<sup>ème</sup> Partie – Illustration pratique

## ANALYSE DE LA SOLUTION

### Aspects civils

- Incorporation partielle *ratione materiae* : validité et opportunité (usufruits successifs y compris au profit du conjoint d'un membre de G2 donc sans lien de parenté avec G1),
- Incorporation partielle *ratione personae* : Pierre peut ne pas « passer son tour » mais interviendra néanmoins à l'acte,
- Traitement liquidatif au décès de Mme Lambert / Traitement liquidatif au décès de Jean.

### Aspects fiscaux

- Pas de DMTG - Application du **droit de partage** de 2,5% sur la masse à partager en tenant compte, s'agissant du démembrement de propriété, du seul usufruit ouvert soit celui de Mme Lambert (92 ans) donc usufruit de 10%. Droit de partage :  $2,5\% * (0,9 * [400.000 + 2.000.000]) = 2.160.000 * 2,5\% = 54.000 \text{ euros}$ ,
- **Droit à restitution** à l'ouverture de l'usufruit successif : sur le principe, cela n'est pas certain ; sur le montant :  $54.000 - (2,5\% * (0,6 * [400.000 + 2.000.000])) = 54.000 - (1.440.000 * 2,5\%) = 54.000 - 36.000 = 18.000 \text{ euros}$ ,
- Rappel fiscal : la DPTG n'est pas soumise au rappel fiscal en cas de transmission à titre gratuit ultérieure (décès ou donation) entre Mme Lambert et ses petits-enfants Sophie et Renaud.

# La donation-partage transgénérationnelle

---

## 4<sup>ème</sup> partie – La DPTG dans un contexte international

*Exemple d'une situation franco-belge*

# 4<sup>ème</sup> Partie - La DPTG dans un contexte international

## Contexte international - Exemple d'une situation franco-belge

G1 a deux enfants (G2.1 et G2.2) ; G2.1 a deux enfants (G3.1 et G3.2) ; G2.2 a un enfant (G3.3) ; tous sont de nationalité Française.

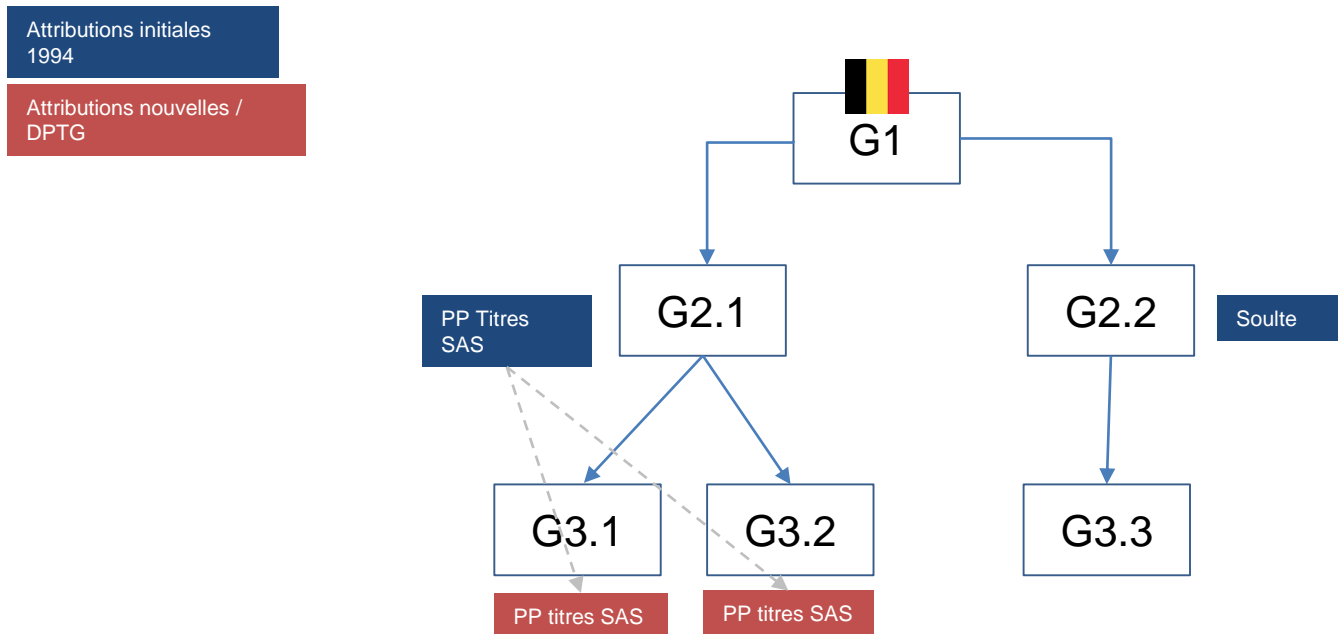
**En 1994**, G1 alors résident de France a consenti à ses deux enfants (résidents de France) une donation-partage égalitaire portant sur la pleine propriété des titres d'une SAS. L'intégralité a été attribué à G2.1 à charge de verser une soulte à G2.2, intégralement payée dans les trois mois de la donation-partage.

**En 2023**, G2.1 (résident de France) souhaite anticiper la transmission d'une partie de son patrimoine au profit de ses deux enfants (résidents de France). Les attraits de la DPTG séduisent la famille mais G1 est **devenu résident Belge (région Wallonne)**. G2.2 accepterait d'intervenir à l'acte mais ne souhaite pas « passer son tour ».



# 4<sup>ème</sup> Partie - La DPTG dans un contexte international

## Schéma envisagé



# 4<sup>ème</sup> Partie - La DPTG dans un contexte international

## Points d'attention liés au contexte international

### a. Aspects civils : validité, effets contraignants et effets liquidatifs

- La DPTG est connue en droit français mais inconnue en droit Belge ; il existe en droit successoral Belge, depuis la réforme de 2018, le « pacte successoral » notarié.
- Au sens de l'article 3 du Règlement européen n°650/2012 du 4 juillet 2012, un « pacte successoral » est « un accord, y compris un accord résultant de testaments mutuels, qui confère, modifie ou retire, avec ou sans contre-prestation, des droits dans la succession future d'une ou de plusieurs personnes parties au pacte ». Il est admis que **la DPTG est un « pacte successoral »**.
- Article 25.2 du Règlement : un pacte successoral **qui concerne la succession de plusieurs personnes** n'est recevable que s'il l'est en vertu de **chacune des lois** qui, conformément au présent règlement, aurait régi la succession de chacune des personnes concernées si elles étaient décédées le jour où le pacte a été conclu : c'est la « **loi successorale anticipée** »

# 4<sup>ème</sup> Partie - La DPTG dans un contexte international

## Points d'attention liés au contexte international

### a. Aspects civils : validité, effets contraignants et effets liquidatifs

- En l'occurrence, la résidence habituelle de G1 peut poser problème car elle implique qu'en cas de décès à l'instant de la DPTG, la loi qui aurait été applicable à sa succession soit la loi belge qui ne connaît pas la DPTG.
- Article 25.3 : « les parties peuvent choisir comme loi régissant leur pacte successoral, (...), la loi que la personne ou l'une des personnes dont la succession est concernée aurait pu choisir en vertu de l'article 22 » c'est à dire la loi de la nationalité. Attention, il ne s'agit pas d'une *professio juris*.
- Ainsi, pour assurer la validité et les effets contraignants de la DPTG, il convient que les parties à la DPTG choisissent la loi française pour régir ce pacte. Ce choix doit résulter d'une « disposition à cause de mort » et peut donc être inséré dans un pacte successoral comme la DPTG elle-même.

# 4<sup>ème</sup> Partie - La DPTG dans un contexte international

## Points d'attention liés au contexte international

### a. Aspects civils : validité, effets contraignants et effets liquidatifs

- Quid des effets liquidatifs ?

Les effets au décès d'une donation relève de la loi successorale ; aussi, il convient de **doubler le « petit choix de loi »** figurant dans la DPTG d'une véritable *professio juris* de G1 en faveur de la loi de sa nationalité c'est à dire la loi française.

# 4<sup>ème</sup> Partie - La DPTG dans un contexte international

## Points d'attention liés au contexte international

### b. Aspects fiscaux

En France : application de l'article 776 A du CGI donc droit de partage de 2,5% sur la masse à partager.

En Belgique : *quid* de l'analyse de l'administration fiscale Belge au décès de G1 ?

- L'enregistrement de cette donation mobilière n'est pas obligatoire,
- **Risque** possible au décès de G1 : eu égard au mécanisme de « révocation partielle » sur lequel repose la DPTG, l'administration belge pourrait considérer qu'il y a **donation de G1 à G3**, révélée par le décès (si survenance dans les 3 ans de la DPTG ayant date certaine), taxable aux droits de succession (barème progressif avec tranche marginale à 30%) ; en pareil cas, impossibilité d'imputer le droit de partage sur les droits de succession car le droit de partage n'est pas concerné par la convention fiscale franco-belge de 1959.

# 4<sup>ème</sup> Partie - La DPTG dans un contexte international

## Points d'attention liés au contexte international

### b. Aspects fiscaux

- **Solution** : interroger l'administration fiscale belge. Il faut éviter de s'adresser au Directeur régional des services fiscaux (nous ne serions alors pas garantis contre un éventuel changement d'analyse ultérieur). Il faut interroger le « Ruling », **S**ervice des **D**écisions **A**nticipées, dont l'avis liera l'administration. (Prefiling possible : donc base anonyme).
- **Réponses possibles** :
  - (i) Ce n'est pas une donation : le contribuable serait alors garanti de l'absence de droits de succession au décès de G1.
  - (ii) C'est une donation entre G1 et G3. Le contribuable aurait alors le choix entre : **a)** ne rien faire et prendre le risque d'une taxation en cas de décès dans les 3 ans ou **b)** enregistrer l'acte et payer le droit de 3,3 %

# 4<sup>ème</sup> Partie - La DPTG dans un contexte international

## Points d'attention liés au contexte international

### b. Aspects fiscaux

Précisions en cas d'enregistrement au droit de 3,3 % :

- En cas de réserve d'usufruit, l'assiette de ce droit n'est pas évidente car en principe, en Belgique, si une « *réserve d'usufruit est stipulée au profit du donateur* », la base taxable demeure celle de la pleine propriété. Si l'usufruit n'est pas « réservé par le donateur » mais par G2 : incertitude. Ainsi, l'interrogation du Ruling devra également porter sur l'assiette du droit de 3,3%.
- Attention si le Ruling conclut à l'exigibilité du droit de 3,3%, il ne sera pas possible d'imputer le droit de partage déjà versé en France.

# La donation-partage transgénérationnelle

Maison du barreau – Commission Fiducie et Patrimoine – 8 mars 2023

---



GUILLAUD-BATAILLE  
NOTAIRES

Sylvain GUILLAUD-BATAILLE, Notaire à Paris

[sylvain.guillaud-bataille@paris.notaires.fr](mailto:sylvain.guillaud-bataille@paris.notaires.fr)

[www.sgb.notaires.fr](http://www.sgb.notaires.fr)