

Rendre transgénérationnelle une donation-partage antérieure

Issu de Defrénois - n°16 - page 1344
Date de parution : 30/09/2011
Id : DEF40094
Réf : Defrénois 30 sept. 2011, n° DEF40094, p. 1344

Auteurs :

Par Michel Grimaldi, Agrégé des facultés de droit, professeur à l'université Panthéon-Assas (Paris II), Remy Gentilhomme, Agrégé des facultés de droit, professeur à l'université Panthéon-Assas (Paris II)

La réforme de 2006 ayant ouvert la faculté de procéder à des donations-partages transgénérationnelles, certains peuvent être aujourd'hui tentés d'incorporer la donation-partage naguère consentie à leurs enfants afin de transmettre les biens donnés à leurs petits-enfants. Les auteurs se proposent ici de présenter, tant du point de vue civil que fiscal, les conditions ainsi que les effets de l'incorporation d'une donation-partage antérieurement consentie à la donation-partage transgénérationnelle, l'incorporation avec changement d'attributaire constituant un moyen d'opérer une telle transformation.

L'essentiel

- Il est possible de transformer une donation-partage ordinaire en donation-partage transgénérationnelle par l'incorporation dans la seconde de la première avec changement d'attributaire au profit des petits-enfants.
- L'incorporation peut n'être que partielle, limitée à certains lots et n'a pas d'effet sur le calcul de la réserve dans les conditions de l'article 1078 du Code civil.
- Le régime fiscal diffère suivant que la réincorporation porte sur une donation-partage de plus ou moins six ans.

1. L'une des innovations majeures de la réforme du 23 juin 2006 a été de créer une donation-partage transgénérationnelle (C. civ., art. 1078-4 et s.) : désormais, le *de cuius* peut faire le partage anticipé de sa succession, non plus seulement entre ses enfants, mais aussi entre ses petits-enfants pourvu que leurs auteurs y consentent. Cette innovation est à rapprocher de celle qui permet qu'un héritier renonçant soit représenté (C. civ., art. 754). Désormais, dans le partage de la succession de leur père ou de leur mère, les enfants peuvent laisser leur place à leurs propres enfants, aussi bien lorsque ce partage intervient par anticipation, du vivant du *de cuius* que lorsqu'il vient à son heure, la succession une fois ouverte. Il leur suffit, dans le premier cas, d'accepter que leurs enfants, plutôt qu'eux-mêmes, soient allotis dans le partage anticipé, et, dans le second, de renoncer à la succession. Dans un cas comme dans l'autre, leurs enfants recueillent les biens en leur « lieu et place » (C. civ., art. 1078-4).

Ce saut de génération présente de tels attraits, notamment fiscaux¹, que certains, qui ont fait naguère le partage anticipé de leurs biens, souhaiteraient à présent le « refaire » en y substituant leurs petits-enfants à leurs enfants.

2. Une telle redistribution des cartes peut être réalisée par l'incorporation de la donation-partage antérieurement faite à une nouvelle donation-partage, cette fois transgénérationnelle. On sait, en effet, que, depuis la loi du 3 juillet 1971, l'incorporation à une donation-partage de donations antérieures est expressément permise : suivant l'article 1078-1 du Code civil, « le lot de certains gratifiés pourra être formé, en totalité ou en partie, des donations, soit rapportables, soit faites hors part, déjà reçues par eux du disposant (...) »². Or, premièrement, une donation-partage transgénérationnelle peut, comme une donation-partage ordinaire, être le lieu de l'incorporation d'une donation antérieure (C. civ., art. 1078-7). Deuxièmement, une donation-partage peut, comme une simple donation, faire l'objet de cette incorporation, même si le texte ne le prévoit pas³. Troisièmement, il est aujourd'hui acquis que l'incorporation d'une donation peut s'accompagner d'un changement d'attributaire⁴.

Il est donc certain qu'une première donation-partage peut être incorporée à une donation-partage transgénérationnelle en vue de transmettre aux petits-enfants des biens qui avaient d'abord été distribués aux enfants.

3. Cette redistribution entre les deux générations peut intervenir à l'intérieur de chaque souche ou entre deux souches différentes. Dans la première hypothèse, elle est *verticale*, puisque les biens restent dans la ligne où ils se trouvent et y glissent simplement un degré plus bas. Dans la seconde, elle est *oblique*, puisque les biens, en même temps qu'ils descendent d'un degré, passent à une ligne collatérale. C'est sur la première hypothèse que l'on raisonnera ici.

Deux questions méritent un examen attentif.

La première, relative aux *conditions* de l'incorporation, est de savoir si celle-ci porte nécessairement sur l'entière donation-partage ou si elle peut se limiter à certains lots. Elle se pose lorsque l'un des enfants entend conserver les biens qu'il a reçus et refuse de concourir à la nouvelle donation-partage. La redistribution s'en trouve-t-elle bloquée, ou reste-t-elle possible dans les autres souches ?

La seconde, relative aux *effets* de l'incorporation, est de savoir si celle-ci affecte la date d'évaluation des biens pour le calcul de la réserve et les imputations : celle de la donation-partage originaire peut-elle être conservée ? Elle a pour enjeu l'attribution des plus ou moins-values qui ont pu advenir aux biens postérieurement à la première donation-partage. La réponse que l'on y apporte est donc de nature à dissuader certains d'accepter la redistribution envisagée.

Elles seront examinées du point de vue civil (I), puis du point de vue fiscal (II).

I – Le point de vue civil

On considèrera tour à tour les deux difficultés qui ont été relevées : l'étendue de l'incorporation (A), puis l'évaluation des biens incorporés (B).

A – L'étendue de l'incorporation

4. À titre liminaire, on observera que la difficulté n'est pas liée au caractère transgénérationnel de la nouvelle donation-partage. Il s'agit en effet de

savoir si l'on peut incorporer à une nouvelle donation-partage faite entre *certain*s enfants les lots que ceux-ci tiennent d'une précédente donation-partage qui avait été faite entre *tous*5. Or cette question est susceptible de se poser aussi bien lorsque la nouvelle donation-partage est transgénérationnelle que lorsqu'elle ne l'est pas : aussi bien lorsque les enfants qui consentent à l'incorporation ont en vue de se substituer leurs propres enfants, que lorsqu'ils souhaitent permuer leurs lots.

5. Une incorporation partielle, limitée à certains lots, doit être admise.

Écartons d'emblée l'objection suivant laquelle la nouvelle donation-partage serait impossible parce qu'une donation-partage ne se concevrait qu'unanime, c'est-à-dire avec l'adhésion de tous les enfants. Depuis la loi du 3 juillet 1971, l'omission d'un enfant n'affecte plus la validité de la donation-partage ; et l'enfant qui refuse de participer au partage anticipé est assimilé à un enfant omis 6.

L'objection qui mérite considération est que l'incorporation devrait être unanime, c'est-à-dire supposerait le consentement de tous les enfants allotés dans la *première donation-partage* (unanime ou pas) 7.

Mais l'analyse de l'incorporation permet de l'écarter. Lorsqu'en effet elle s'accompagne d'un changement d'attributaire, l'incorporation se présente comme un *mutuus dissensus*, comme une révocation conventionnelle de la libéralité incorporée 8. Or, d'une part, pour défaire une convention, le consentement de ceux qui l'ont faite est à la fois nécessaire et suffisant : les conventions légalement formées peuvent être révoquées du « consentement mutuel » de ceux qui les ont faites, énonce l'article 1134 du Code civil. D'autre part, en cas de donation-partage, les allotissements ne résultent pas d'un consentement unanime et indivisible de tous les héritiers, chaque allotissement se réalisant distinctement par l'acceptation de l'héritier auquel il est proposé. C'est ce qui résulte de la *nature juridique* de la donation-partage qui procède, non pas d'un accord unanime de tous les héritiers sur un partage proposé par leur auteur, mais de l'acceptation par chacun d'eux du lot que le *de cujus*, véritable auteur du partage 9, lui a composé. C'est aussi ce qui explique certaines solutions jurisprudentielles qui sont venues préciser le régime juridique de la donation-partage : la donation-partage se forme dès l'acceptation de son lot par l'un des présomptifs héritiers, alors même que les autres déclinent le leur, l'enfant qui repousse son lot étant assimilé à un enfant omis 10 ; la révocation de la donation-partage prononcée à l'encontre de l'un des copartagés laisse subsister les allotissements des autres 11. Ainsi, la donation-partage étant un faisceau d'accords bilatéraux que le *de cujus* passe avec chacun de ses héritiers et par lesquels s'accomplit la répartition qu'il a décidée, il suffit, pour résoudre tel ou tel allotissement, du consentement du donateur et du donataire alloti. Ce qui, du même coup, permet son incorporation simplement partielle à une nouvelle donation-partage 12.

B – Les effets de l'incorporation sur le calcul de la réserve

6. On sait que, suivant l'article 1078 du Code civil, les biens compris dans une donation-partage sont, sauf convention contraire, évalués au jour de la donation-partage pour le calcul de la réserve lorsque tous les héritiers réservataires vivants ou représentés au décès de l'ascendant ont reçu un lot dans le partage anticipé et qu'il n'a pas été prévu de réserve d'usufruit portant sur une somme d'argent 13.

On sait aussi que, suivant l'article 1078-1, alinéa 2 de ce même code, les donations antérieures incorporées à la donation-partage doivent impérativement être évaluées à la même date que celle-ci, donc à la date du partage anticipé si les conditions d'application de l'article 1078 du Code civil sont réunies.

On sait enfin que, suivant l'article 1078-3 du Code civil, la donation-partage transgénérationnelle relève de l'évaluation dérogatoire de l'article 1078 du même code dès que tous les enfants, eux-mêmes ou leurs propres enfants ont été allotés (et qu'il n'a pas été prévu une réserve d'usufruit sur deniers). Autrement dit, pour vérifier l'existence et la consistance des allotissements en vue d'une éventuelle application de l'article 1078, on considère, non pas les enfants individuellement, mais les souches qu'ils forment avec leur propres enfants 14.

À première vue, la combinaison de ces règles aboutit, en cas d'incorporation d'une donation-partage, à ce que les biens compris dans la donation-partage incorporée seront évalués, soit à la date de la nouvelle donation-partage si celle-ci remplit les conditions de l'article 1078, soit à la date du décès dans le cas contraire : leur évaluation à la date de la première donation-partage, supposée répondre aux exigences de l'article 1078, serait donc exclue.

7. Pourtant, cette exclusion se comprendrait mal dans le cas ici examiné, où la seconde donation-partage est une donation-partage transgénérationnelle dont le seul effet est de faire glisser les biens, à l'intérieur de chaque souche ou de certaines d'entre elles, de la génération des enfants vers celle des petits-enfants. Il paraît alors plus juste, lorsque la première donation-partage était unanime, de maintenir l'évaluation des biens à la date de celle-ci.

D'un point de vue théorique d'abord, à partir du moment où, pour l'application de l'article 1078, on considère les allotissements *par souches*, la donation-partage transgénérationnelle sur laquelle on raisonne ne change rien à la répartition initiale. Les petits-enfants sont allotés en lieu et place de leur auteur, exactement comme celui-ci, sur sa part de réserve. Autrement dit, l'allotissement de la souche remonte à la première donation-partage.

D'un point de vue pratique ensuite, le maintien de l'évaluation au jour de la donation-partage incorporée est la condition sans laquelle l'incorporation simplement partielle, dont on a montré la possibilité, resterait illusoire. Comment deux des trois enfants originaires allotés accepteraient-ils de se substituer leurs propres enfants dans une donation-partage transgénérationnelle si le refus du troisième d'y participer devait avoir pour conséquence de leur faire perdre le bénéfice de l'article 1078 ? Ils se détourneraient légitimement d'un projet qui ne permettrait pas que les plus-values dont leurs lots se sont accrus 15 passent à leurs propres enfants, qu'ils se seraient substitués dans la donation-partage rendue transgénérationnelle.

8. À cette analyse, on pourrait objecter que l'incorporation opère comme une révocation conventionnelle qui anéantit la libéralité incorporée, et que l'alternative est dès lors la suivante :

• ou bien l'incorporation est unanime, et il ne reste rien de la donation-partage initiale, de sorte que seule la date de la nouvelle donation-partage est susceptible d'être retenue pour l'évaluation des biens en vue du calcul de la réserve ;

• ou bien l'incorporation n'est que partielle, et les enfants, eux-mêmes ou leurs propres enfants, se retrouvent allotés par des donations-partages distinctes (ceux qui n'ont pas concouru à la seconde ne l'ayant été que par la première, et les autres, représentés par leurs enfants, ne l'ayant été que par la seconde), de sorte que, cette fois, l'article 1078 étant absolument hors jeu, l'ensemble des biens sera évalué à la date du décès, suivant la règle ordinaire de l'article 922 du Code civil.

Mais, au regard des articles 922 et 1078 du Code civil, ce raisonnement porte à faux. Dès lors que, pour le calcul de la réserve, on raisonne par souches, la seconde donation-partage n'a rien changé à la première : elle n'a pas modifié le partage initial.

9. À propos des conditions de l'incorporation des donations antérieures, Pierre Catala écrivait au lendemain de la réforme de 1971 : « Les solutions offertes par la loi sont d'une extrême souplesse. Rien ne vient brider ou contraindre la volonté des individus. Tout, au contraire, dépend de leur libre consentement. Jamais, dans l'ordre successoral, l'autonomie des volontés n'avait atteint une telle plénitude » 16.

Aujourd'hui, où la réforme de 2006 a encore élargi la part laissée au pouvoir de la volonté et a rehaussé la place de la souche dans la dévolution, il serait conforme à l'esprit de la loi que l'on pût rendre transgénérationnelle une donation-partage antérieurement faite, sans modifier les conditions de l'évaluation des biens qui y ont été distribués.

II – Le point de vue fiscal

10. D'aucuns pourraient considérer comme présomptueux de décrire le régime fiscal d'un nouveau texte sans attendre la diffusion de son projet d'instruction. Mais s'agissant des deux nouveaux alinéas de l'article 776 A du Code général des impôts (CGI), il est raisonnable de postuler la très faible autonomie du régime fiscal qu'ils instaurent par rapport aux principes dégagés plus haut en droit civil.

C'est sous le bénéfice de cette observation que l'on envisagera, sous l'angle fiscal, les deux questions essentielles qui ont été exposées en droit civil : celle de la réincorporation partielle (A), puis celle de l'évaluation des biens réincorporés (B).

A – La réincorporation partielle

11. À titre liminaire, écartons d'abord la question de l'application du nouveau régime de l'article 776 A du CGI aux biens subrogés à ceux originellement donnés. La cause en est entendue sur le terrain fiscal, tant le jeu de la subrogation est civilement indissociable de l'égalité du partage. Reste que la subrogation doit être démontrée, les praticiens devant se garder de procéder par de simples affirmations, non étayées par une indiscutable traçabilité ¹⁷.

Regrettons aussi le manque d'ambition du législateur fiscal qui n'a pas cru possible d'appliquer le droit de partage au cas de changements d'attribution entre souches, préférant circonscrire le nouveau dispositif aux modifications d'allotissements opérées à l'intérieur de chacune d'elles ¹⁸. Le fondement juridique de tels arbitrages est pourtant du même registre que celui des partages refondés au sein d'une même souche ¹⁹.

12. La réincorporation peut être partielle *ratione personae* ou *ratione materiae*.

Dans le premier cas – le seul qui ait été envisagé du point de vue civil (v. *supra* I, A) –, la réincorporation est le fait d'une partie des donataires copartageants originels, un ou plusieurs d'entre eux s'abstenant de participer à la donation-partage transgénérationnelle. Les motivations de ces derniers ne sont pas toujours avouables : il peut, en effet, s'agir de compliquer la transmission transgénérationnelle qu'envisagent de mener à bien leurs codonataires originels. Il a été démontré (v. *supra* n° 5) que cette opposition n'est pas insurmontable.

Dans le second cas – qui ne pose aucune difficulté du point de vue civil –, un donataire originel n'envisage de réincorporer qu'une partie des biens qu'il a reçus : par exemple, ayant déjà transmis une partie des biens donnés à ses enfants ²⁰, il ne conçoit la réincorporation que pour le reliquat.

13. La réincorporation partielle *ratione personae*. Les nouveaux alinéas 2 et 3 de l'article 776 A du CGI opèrent une distinction selon que la donation réincorporée a, lors de la donation-partage transgénérationnelle, plus ou moins six années d'ancienneté.

Dans la première hypothèse, l'alinéa 2 prescrit l'application du seul droit de partage sur la valeur des biens réincorporés, alors même que l'attribution est effectuée aux enfants des donataires initiaux. La performance fiscale de cette disposition a déjà amplement été décrite ²¹. La réincorporation par certains seulement des donataires ne saurait faire obstacle à son application car le droit fiscal ne peut ici restreindre ce que le droit civil autorise.

Dans la seconde hypothèse, l'alinéa 3 permet assurément d'imputer les droits payés en amont sur ceux dus en aval, lors de la transmission transgénérationnelle opérée par le ou les grand(s)-parent(s) à leurs enfants ou leurs petits-enfants. Bien entendu, seuls les droits engendrés originellement sur les lots de ceux qui réincorporent sont imputables. Et ce, quel que soit celui – donateur ou donataire – qui les a payés car le texte dont il s'agit n'opère aucune distinction en disposant que « 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 ». *Ubi lex non distinguit...* Une prise de position restrictive de l'Administration sur cette question, prescrivant, par exemple, de ne prendre en compte que les droits payés par les donataires, irait indubitablement au-delà de la lettre de la loi et prendrait le risque d'une invalidation par le juge.

Observation

Il se peut que la donation-partage réincorporée ait elle-même accueilli en son sein des donations qui lui étaient antérieures et engendré *ipso facto* un droit de partage qui pourrait ne pas être symbolique. La généralité de l'expression utilisée par le législateur (v. *supra* n° 7) ouvre la voie d'un rescrit prometteur tendant à confirmer l'imputation du droit de partage originel sur les droits de donation perçus en aval (bien entendu, même si le législateur limite l'imputation des « droits acquittés lors de la première donation » (CCI, art. 776 A, 3^e al.), il faut y assimiler une donation-partage).

14. La réincorporation partielle *ratione materiae*. Alors que fiscalement le droit de partage ne s'applique qu'aux biens effectivement réincorporés lorsque la donation dont ils émanent a plus de six ans, une imputation proportionnelle des droits payés en amont s'avère nécessaire au cas de réincorporation partielle d'une donation de moins de six ans.

Lorsque les droits originellement payés auront été calculés selon la règle de l'émolument théorique, une simple règle de trois permettra d'isoler la quote-part de droits imputables.

Lorsque les droits payés en amont auront été liquidés selon les attributions effectives, seuls ceux concernant les biens réincorporés pourront faire l'objet de l'imputation, en tenant compte, le cas échéant, du caractère partiellement exonéré de ces derniers.

B – L'évaluation des biens réincorporés

15. Il convient, en premier lieu, de rappeler que toute réincorporation ne donne pas nécessairement lieu à l'application du droit de partage.

C'est ainsi que la stricte application de l'article 1078-2 du Code civil, qui permet de rendre rapportable la donation qui avait été faite avec dispense de rapport, exclut à la fois les droits de mutation à titre gratuit, par application cumulée des articles 1078-3 du Code civil ²² et 776 A du CGI ²³, et le droit de partage, bien que la lettre de l'article 1078-3, *in fine*, du Code civil assimile ce type de convention à un partage. En effet, une réponse ministérielle *Geoffroy*, du 2 avril 1977, indique expressément que « la transformation de donations préciputaires en donations en avancement d'hoirie n'est pas de nature à entraîner l'exigibilité d'un droit particulier » ²⁴. La solution est indiscutable aussi bien pour les droits de donation, par application de la règle *non bis in idem* que pour le droit de partage, puisque la convention n'a pour objet qu'un simple changement de qualification, excluant, par hypothèse, tout changement d'attribution.

16. Toute autre est la situation lorsque s'opère un changement d'attribution. Le droit de partage est alors exigible, comme le précise la seconde partie de la réponse *Geoffroy* précitée ²⁵. Se pose alors la question de l'appréciation de la base imposable et, plus spécialement, de la date d'évaluation de la valeur des biens soumis au droit de partage.

La possibilité de convenir d'une date d'évaluation antérieure à la donation-partage, pour l'application de l'article 1078 du Code civil, est admise en doctrine si la donation-partage ne comprend *que* des donations incorporées, sous réserve que la date de référence choisie soit celle de la dernière en date ²⁶. Il a ainsi pu être suggéré d'appliquer le droit de partage sur « la valeur pour laquelle s'effectue cette réincorporation » ²⁷.

Cette position doit toutefois être confrontée à la lettre de la doctrine administrative. Au regard des principes fiscaux qui gouvernent la matière, il convient de rappeler que le droit de partage est calculé sur la valeur vénale réelle des biens partagés, en se plaçant, en règle générale, à la date de

l'acte 28. La possibilité offerte aux parties de fixer une jouissance divise antérieure à la date de l'acte, permet de liquider le droit de partage sur la valeur des biens à cette date « sous réserve du cas de fraude ou d'erreur manifeste qu'il appartient à l'Administration d'établir et sous réserve aussi que le délai écoulé entre la date de jouissance divise et celle de l'acte de partage soit peu important » 29. Comme on le voit, du côté de l'Administration, la marge de manœuvre apparaît extrêmement réduite.

D'autant plus que la doctrine administrative couvrant le domaine des réincorporations s'avère tout aussi fermée, même si sa rédaction mériterait plus de clarté. Selon le paragraphe 67 de l'instruction n° 121 du 22 novembre 2007 30, « il est précisé qu'en l'absence de donation de biens nouveaux, le droit de partage prévu à l'article 746 reste exigible sur la valeur des biens incorporés à la convention et partagés au jour de l'acte (1,10 % sur l'actif net partagé) » 31. Deux virgules placées, l'une après le mot « biens », l'autre après le mot « partagés », eussent levé toute ambiguïté rédactionnelle. Au-delà des regrets qu'inspire l'insuffisante maîtrise de l'art de la ponctuation dans les instructions administratives, force est de constater que l'interprétation donnée par la Direction de la législation fiscale est bien celle de la revalorisation des biens réincorporés, au jour de l'acte de donation-partage.

Cette solution n'est pas discutable lorsque la donation-partage transgénérationnelle emporte donation de biens nouveaux. Le paragraphe 67 de l'instruction précitée (v. *supra* note 30) ne laisse, quant à lui, planer aucune incertitude : « Par ailleurs, si la convention, en plus des biens réincorporés, prévoit une donation de biens nouveaux, les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles sur les nouveaux biens donnés et les biens réincorporés sont soumis au droit de partage, pour leur valeur à la date de l'acte ». On comprend que l'unité d'évaluation entre les biens réincorporés et les biens nouvellement donnés ne puisse être contestée.

La même conclusion aurait dû s'imposer lorsque s'opèrent entre les souches des changements d'attribution. Mais on a vu que le législateur a refusé à cette hypothèse l'application du droit de partage 32.

17. Reste le cas où les changements d'attribution prennent, à l'intérieur des souches, un caractère transgénérationnel. Il a été montré plus haut (v. *supra* n° 7) que rien n'interdit, en droit civil, lorsque la donation-partage réincorporée était unanime, de maintenir l'évaluation des biens à la date de celle-ci.

Dans un domaine où la prétendue autonomie du droit fiscal ne saurait jouer un rôle, il serait pour le moins choquant qu'en l'absence de biens nouvellement donnés, le droit de partage puisse être rendu exigible sur une base différente de celle retenue par les parties. On attendra, on l'espère avec profit, la future instruction qui devrait normalement trancher cette question. Si elle devait rester muette sur cet aspect du problème, un rescrit ou une réponse ministérielle s'avèrerait alors nécessaire.

1 - 1. R. Gentilhomme, « Vive la réincorporation à la masse d'une donation-partage transgénérationnelle » : Defrénois 2011, p. 153, art. 39192

2 - 2. Le texte est cité dans sa rédaction issue de la loi du 23 juin 2006. Auparavant, le texte visait les « enfants », et non les « gratifiés ».

3 - 3. P. Catala, *La réforme des liquidations successorales*, éd. Defrénois, 3^e éd., 1982, n° 125, c - F. Terré et Y. Lequette, *Les successions, les libéralités*, éd. Dalloz, 3^e éd., 1997, n° 1064 - F. Sauvage : Rép. civ. Dalloz, V° « Libéralités-partages », n° 76

4 - 4. P. Catala, *op. cit.*, n° 127 - F. Terré et Y. Lequette, *op. cit.* - F. Sauvage, *op. cit.*, n° 85. *Contra* : G. Morin, *La loi du 3 juillet 1971 sur les rapports à succession, la réduction des libéralités et les partages d'ascendants*, 5^e éd., 1984, n° 104

5 - 5. On raisonne sur une donation-partage classique, c'est-à-dire faite par un ascendant entre ses seuls descendants.

6 - 6. L'enfant omis est simplement invité à composer sa part de réserve sur les biens existant à l'ouverture de la succession, et ne dispose, si ceux-ci n'y suffisent pas, que d'une simple action en réduction contre la donation-partage (C. civ., art. 1078). La Cour de cassation l'a clairement rappelé dans un arrêt rendu le 16 juillet 1997, par lequel elle rejette le pourvoi d'un enfant qui, ayant refusé le lot formé à son intention, prétendait que la donation-partage, et donc les allotissements de ceux qui y avaient adhéré, lui étaient inopposables : « la donation-partage, dont la validité n'est pas affectée par l'omission ou la non-acceptation d'un descendant, constitue un partage anticipé, de sorte que l'allotissement qu'elle a opéré est opposable aux cohéritiers des allotis » (Cass. 1^{re} civ., 16 juill. 1997 : Bull. civ. I, n° 252).

7 - 7. Si, donc, on décide que l'incorporation doit être unanime, la seconde donation-partage ne devra l'être que dans la mesure où la première l'aura été.

8 - 8. Sur cette analyse de l'incorporation avec changement d'attributaire, v. J. Flour et H. Souleau, *Libéralités*, Armand Colin, 3^e éd., 1991, n° 557

9 - 9. L'article 1075 du Code civil le dit fort bien : « toute personne peut faire, entre ses héritiers présomptifs, la distribution et le partage de ses biens et de ses droits ».

10 - 10. Cass. req., 30 juill. 1856 : DP 1856, 1, p. 409 - Cass. 1^{re} civ., 16 juill. 1997, préc. note 6

11 - 11. Cass. 1^{re} civ., 4 juill. 2006 : Bull. civ., I, n° 346 ; RTD civ. 2007, p. 614, obs. M. Grimaldi : « La révocation d'une donation-partage prononcée contre l'un des copartageants pour cause d'inexécution des charges, bien que rompant l'égalité du partage en opérant le retour dans le patrimoine du donateur des biens donnés et entrés dans le lot de ce copartageant, n'a pas pour conséquence l'anéantissement de ce partage pour le tout et laisse subsister à l'égard des autres copartageants l'effet de la transmission de propriété qui en est résulté à leur profit, y compris lorsque celle-ci consiste en une soulte versée par le donataire évincé ».

12 - 12. Certes, chacun des héritiers présomptifs accepte généralement son lot en considération de ceux des autres. Pour autant, il n'y a pas, faute de stipulation en ce sens, indivisibilité entre leurs acceptations.

13 - 13. L'article 1078 du Code civil énonce : « Nonobstant les règles applicables aux donations entre vifs, les biens donnés seront, sauf convention contraire, évalués au jour de la donation-partage pour l'imputation et le calcul de la réserve, à condition que tous les héritiers réservataires vivants ou représentés au décès de l'ascendant aient reçu un lot dans le partage anticipé et l'aient expressément accepté, et qu'il n'ait pas été prévu de réserve d'usufruit portant sur une somme d'argent ».

14 - 14. L'unanimité requise est celle des enfants de l'ascendant donateur, qui doivent avoir tous, non pas « reçu et accepté un lot » (C. civ., art. 1078), mais « donné leur consentement au partage anticipé » (C. civ., art. 1078-3) : l'évaluation dérogatoire de l'article 1078 joue donc alors même que tel enfant n'a rien reçu, dès lors que, par hypothèse, ses propres enfants ont, de son consentement (C. civ., art. 1078-4), recueilli le lot destiné à sa souche.

15 - 15. Il s'agit des plus ou moins-values dues aux fluctuations soit de la valeur de la monnaie (inflation ou déflation), soit de la conjoncture économique (appréciation ou dégradation). Celles, en revanche, qui sont dues à la gestion, heureuse ou malheureuse, du donataire ne sauraient profiter ni nuire à d'autre que lui (ou sa souche) : en toute hypothèse, quelle que soit la date à laquelle les biens puissent être évalués, ils doivent l'être compte tenu de leur état à la date de la donation-partage originaire.

16 - 16. P. Catala, *op. cit.*, n° 124

17 - 17. V. sur cette question, le particularisme des restructurations sociétaires, notamment à propos des donations indirectes qui peuvent en résulter (H. Hovasse, M. Deslandes et R. Gentilhomme, « Apport à une société *holding* d'actions reçues par donation » : Actes prat. ing. sociétaire n° 118, juill.-août 2011).

18 - 18. En effet, il ressort des travaux parlementaires que « ce dispositif ne vaut qu'en ligne directe ». Amendement *Dominati* n° I-404, in Comptes-rendus des travaux parlementaires du Sénat, séance 19 nov. 2010. Pour autant, la lettre du 2^e alinéa de l'article 776 A et l'utilisation du terme « y compris » nous incitent à penser que le droit de partage est applicable en toute hypothèse même lors d'attributions « extra-souches »

19 - 19. La doctrine civiliste y était pourtant favorable (v. notamment : F. Fruleux, « «Les réincorporations transgénérationnelles» : un mode de transmission à privilégier » : JCP N 2011, n° 1056, p. 45 et s., spéc. n° 7). Mais les blocages successifs rencontrés lors de l'élaboration et du vote du texte législatif expliquent comment les ambitions originelles de ses promoteurs ont dû être édulcorées (v. sur ce point : R. Gentilhomme, « Vive la réincorporation à la masse d'une donation-partage transgénérationnelle » préc., n^{os} 10 et s.).

20 - 20. - Autres scénarii possibles : certains des biens donnés ont été vendus et leur prix a été dépensé. - Ne pas admettre que le reliquat des biens donnés puisse valablement, au sein de la souche concernée, être transféré aux petits-enfants n'aurait aucun sens au regard de la faveur accordée par le législateur aux transmissions transgénérationnelles. Cette affirmation se mue en certitude lorsque l'on sait qu'au sein d'une donation-partage transgénérationnelle classique (i.e. : ne comportant pas de réincorporation), chacun des membres de la génération intermédiaire peut accepter

partiellement le lot qui lui est proposé en ne laissant à ses enfants que la fraction excédentaire.

21 - 21. Dans l'ordre de parution, v. : D. Faucher, « Conséquences fiscales de la réforme des successions et libéralités : des avancées à pas comptés » : RFN n° 1, 2007 - F. Sauvage, « Aperçu du nouveau régime fiscal de l'incorporation à une donation-partage transgénérationnelle » : Bull. cridon Paris déc. 2010, p. 6 et s. - R. Gentilhomme, « Vive la réincorporation à la masse d'une donation-partage transgénérationnelle » préc. - F. Fruleux, « Les réincorporations transgénérationnelles : un mode de transmission à privilégier » préc., spéc. p. 45

22 - 22. Les conventions qu'il vise « ne sont pas regardées comme des libéralités entre les héritiers présomptifs, mais comme un partage fait par le disposant ».

23 - 23. « (...), 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 ».

24 - 24. Rép. min. Geoffroy : JO Sénat Q 2 avr. 1977, p. 391 ; Defrénois 1977, p. 807, art. 31427

25 - 25. *Ibid.*

26 - 26. M. Arrault, J. Lafond et J.-P. Sénéchal, Inafon, mars 1982, p. 57, n° 181

27 - 27. *Ibid.*, p. 108, n° 332

28 - 28. Doc. adm. DGI 7 F-123, § 3, 15 juin 2000

29 - 29. *Ibid.* V. également : Rép. min. n° 26162 Belcourt : JOAN Q 13 janv. 1973, p. 74 et 75 - Rép. n° 32938 Boscher : JOAN Q 22 janv. 1977, p. 325

30 - 30. Instr. n° 121, 22 nov. 2007 : BOI 7 G-6-07 : à propos de l'interprétation du nouvel article 776 A du CGI, pris en application de la réforme des successions

31 - 31. 2,5 % à compter du 1^{er} janvier 2012.

32 - 32. V. *supra* n° 11. En revanche, lorsque la donation-partage, qui accueille la réincorporation de la donation antérieure, n'a pas de caractère transgénérationnel, les changements d'attribution entre les donataires originels justifient la revalorisation de la base imposable et donnent tout son sens à l'interprétation du paragraphe 67 de l'instruction du 22 novembre 2007 (v. *supra*).