

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 24 DU 1<sup>er</sup> MARS 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 7 G-1-12

INSTRUCTION DU 20 FEVRIER 2012

DROITS DE MUTATION A TITRE GRATUIT. DONATIONS-PARTAGES CONSENTIES A DES DESCENDANTS DE DEGRES DIFFERENTS (DONATIONS-PARTAGES TRANSGENERATIONNELLES) AVEC REINCORPORATION DE BIENS ANTERIEUREMENT DONNES AUX DESCENDANTS DU DONATAIRE INITIAL.  
COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 19 DE LA QUATRIEME LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2010 (N° 2010-1658 DU 29 DECEMBRE 2010).

(C.G.I., ART 776 A)

NOR : ECE L 12 20462 J

Bureau C 2

### PRESENTATION

L'article 1075-1 du code civil, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi n° 2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités, permet depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007 à tout ascendant de faire la distribution et le partage de ses biens entre ses descendants de degrés différents, qu'ils soient ou non ses héritiers présomptifs, sous réserve du consentement de ses enfants. Ainsi, une donation-partage peut être faite au profit de descendants de générations différentes et donc être consentie au profit de ses enfants et petits-enfants.

Ces donations-partages, dites transgénérationnelles, peuvent, comme toutes les donations-partages, prévoir l'incorporation de biens antérieurement donnés (art. 1078-7 du code civil) et leur attribution à un descendant du donataire d'origine.

L'article 19 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010 (n° 2010-1658 du 29 décembre 2010) clarifie le régime fiscal applicable à ces transmissions en complétant à cet effet de deux nouveaux alinéas les dispositions de l'article 776 A du code général des impôts.

Ainsi :

- le deuxième alinéa de cet article dispose que les donations-partages transgénérationnelles incorporant des donations antérieures sont soumises au droit de partage, et non aux droits de mutation à titre gratuit, y compris lorsque la convention prévoit la réattribution du bien initialement donné au profit d'un descendant du premier donataire (disposition applicable aux donations-partages consenties **depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007**) ;

- le troisième alinéa du même article prévoit que, par exception, la réattribution du bien à un descendant du donataire initial est soumise aux droits de mutation à titre gratuit lorsque la donation initiale remonte à moins de six ans (disposition applicable aux donations-partages consenties **depuis le 15 décembre 2010**).

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions.

•

**SOMMAIRE**

---

<b>Remarque liminaire</b>	<b>1</b>
<b>Section 1 : Dispositif civil</b>	<b>2</b>
<b>Section 2 : Rappel du régime fiscal applicable</b>	<b>7</b>
<b>Section 3 : Aménagement du régime fiscal</b>	<b>12</b>
<b>Section 4 : Entrée en vigueur</b>	<b>17</b>
<b>Annexe 1 : Article 19 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010 (n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, <i>Journal officiel</i> du 30 décembre 2010)</b>	
<b>Annexe 2 : Articles du code civil cités dans la présente instruction</b>	
<b>Annexe 3 : Exemples d'application</b>	

---

1. **Remarque liminaire** : les articles cités dans la présente instruction administrative sont, sauf indication contraire, ceux du code général des impôts.

### Section 1 : Dispositif civil

2. L'article 1078-1 du code civil dispose que le lot de certains gratifiés peut être formé, en totalité ou en partie, des donations soit rapportables, soit faites hors part déjà reçues par eux du disposant. Ainsi, le bien antérieurement donné est intégré à la masse et, par l'effet du partage, est attribué, en totalité ou en partie, soit à l'auteur du rapport, soit à un autre copartageant.

3. En outre, l'article 1078-2 du même code dispose que les parties peuvent convenir qu'une donation antérieure faite hors part sera incorporée au partage et imputée sur la part de réserve du donataire, à titre d'avancement de part successorale.

4. Par ailleurs, l'article 1078-3 du code civil précise que les conventions réalisées conformément aux articles précités peuvent avoir lieu même en l'absence de nouvelles donations du disposant et qu'elles ne sont pas regardées comme des libéralités entre les héritiers présomptifs mais comme un partage fait par le disposant.

5. De plus, l'article 1078-7 du code civil précise que les donations-partages faites à des descendants de degrés différents peuvent comporter les conventions prévues par les articles 1078-1 à 1078-3 du code civil.

6. Enfin, l'article 1078-10 du code civil définit le régime juridique de la donation-partage réalisée par l'enfant renonçant au profit de ses propres descendants dans laquelle sont incorporés des biens ayant été transmis à ces derniers.

### Section 2 : Rappel du régime fiscal applicable

7. L'article 776 A dispose que, conformément à l'article 1078-3 du code civil, les conventions prévues par les articles 1078-1 et 1078-2 ne sont pas soumises aux droits de mutation à titre gratuit.

8. L'instruction administrative publiée au *Bulletin officiel des impôts* le 22 novembre 2007 sous la référence 7 G-6-07 précise en conséquence qu'en l'absence de donation de biens nouveaux, le droit de partage prévu par l'article 746 reste exigible sur la valeur des biens incorporés à la convention et partagés au jour de l'acte (alors au taux de 1,1 % sur l'actif net partagé).

9. 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.

10. S'agissant plus précisément des donations-partages transgénérationnelles, l'article 784 B dispose qu'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 allotés.

11. Ainsi, en cas de donation-partage faite en faveur de petits-enfants dont les parents ont consenti qu'ils soient allotés totalement en leur lieu et place, les droits sont dus uniquement en fonction du lien de parenté existant entre le grand-parent et les descendants gratifiés.

### Section 3 : Aménagement du régime fiscal

12. L'article 19 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010 complète l'article 776 A de deux nouveaux alinéas afin de tenir compte de la faculté offerte par l'article 1078-7 du code civil de réincorporer un bien à l'occasion d'une donation-partage transgénérationnelle et de l'attribuer à un descendant du donataire initial.

13. Ainsi, désormais, lorsque la donation-partage transgénérationnelle ne comporte aucune donation nouvelle et constate seulement l'incorporation d'un bien initialement donné<sup>1</sup>, ou d'un bien acquis en emploi ou en remploi d'un bien initialement donné dont il appartiendra alors aux parties concernées d'apporter la preuve de l'emploi ou du remploi de la précédente libéralité, et sa réattribution à un descendant du premier donataire, c'est-à-dire **au sein d'une même souche**, seul le droit de partage de 2,5 % (1,1 % jusqu'au 31 décembre 2011) est exigible sur la valeur des biens incorporés appréciée à la date de la réincorporation.

---

<sup>1</sup> Le cas échéant dans le cadre d'une donation-partage (cf. réponse ministérielle à Mme Ceccaldi-Raynaud, députée des Hauts-de-Seine, *Journal officiel* Assemblée nationale du 8 novembre 2011, page 11832, n° 115883).

**14.** Toutefois, lorsque la donation initiale a été effectuée moins de six ans avant la donation-partage transgénérationnelle, la réattribution du bien initialement donné à un descendant du premier donataire est soumise aux droits de mutation à titre gratuit aux conditions applicables (abattement, tarif) entre l'ascendant donateur et le descendant alloti (soit un petit-enfant).

Dans ce dernier cas, les droits acquittés lors de la première donation à raison du bien réincorporé sont imputables sur les droits dus à raison du même bien au titre de la donation-partage transgénérationnelle.

**15.** Lorsque la donation initiale portait également sur d'autres biens, conservés par le premier donataire, le calcul des droits à imputer s'effectuera en considérant les biens objets de la réincorporation comme ayant été, lors de la première donation, inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

A cet égard, en cas d'excédent de perception, les droits non imputables ne sauraient être remboursés, dès lors qu'ils ont été régulièrement perçus.

Enfin, les donations ainsi réincorporées et réattribuées ne donneront pas lieu à rappel fiscal (hors calcul de la réserve héréditaire) lors de la succession du donateur, la donation de moins de six ans étant réputée directement consentie par ce dernier à son petit-enfant et non à son enfant.

**16.** Par ailleurs, il est précisé que si les biens réincorporés dans une donation-partage transgénérationnelle correspondent à des biens donnés en nue-propiété et si les « premiers donataires » ont vocation à être titulaires de l'usufruit (leurs propres enfants recevant la nue-propiété) 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<sup>2</sup>.

#### Section 4 : Entrée en vigueur

**17.** Les aménagements commentés dans la présente instruction administrative s'appliquent :

- s'agissant du principe de l'application du droit de partage aux donations-partages transgénérationnelles avec changement d'attributaire des biens initialement donnés, à celles consenties **depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007** ;

- s'agissant de l'exception tenant à l'application aux biens réincorporés issus de donations de moins de six ans à la date de la donation transgénérationnelle des droits de mutation à titre gratuit avec imputation des droits de mutation à titre gratuit initialement payés, aux donations-partages transgénérationnelles consenties **depuis le 15 décembre 2010**.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT




---

<sup>2</sup> Réponse ministérielle à Mme Ceccaldi-Raynaud, députée des Hauts-de-Seine, *Journal officiel* Assemblée nationale du 8 novembre 2011, page 11832, n° 115883.

**Annexe 1**

**Article 19 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010  
(n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, *Journal officiel* du 30 décembre 2010)**

I. - L'article 776 A du code général des impôts est complété par deux alinéas ainsi rédigés :

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 six 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.

II. - Le deuxième alinéa du même article 776 A est applicable aux donations-partages consenties à compter du 1er janvier 2007.

Le troisième alinéa du même article 776 A est applicable aux donations-partages consenties à compter du 15 décembre 2010.



**Annexe 2****Articles du code civil cités dans la présente instruction**

**Article 1078-1** : 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, eu égard éventuellement aux emplois et emplois qu'ils auront pu faire dans l'intervalle. La date d'évaluation applicable au partage anticipé sera également applicable aux donations antérieures qui lui auront été ainsi incorporées. Toute stipulation contraire sera réputée non écrite.

**Article 1078-2** : Les parties peuvent aussi convenir qu'une donation antérieure faite hors part sera incorporée au partage et imputée sur la part de réserve du donataire à titre d'avancement de part successorale.

**Article 1078-3** : Les conventions dont il est parlé aux deux articles précédents peuvent avoir lieu même en l'absence de nouvelles donations du disposant. Elles ne sont pas regardées comme des libéralités entre les héritiers présomptifs, mais comme un partage fait par le disposant.

**Article 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.

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

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.

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.

**Article 1078-10** : Les règles édictées à l'article 1078-9 ne s'appliquent pas lorsque l'enfant qui a consenti à ce que ses propres descendants soient allotés en son lieu et place procède ensuite lui-même, avec ces derniers, à une donation-partage à laquelle sont incorporés les biens antérieurement reçus dans les conditions prévues à l'article 1078-4.

Cette nouvelle donation-partage peut comporter les conventions prévues par les articles 1078-1 et 1078-2.

•

**Annexe 3**  
**Exemples d'application**

1) Taxation d'une donation-partage avec incorporation de biens antérieurement donnés

Hypothèse d'une donation réalisée le 1<sup>er</sup> septembre 2007 par un donateur âgé de 90 ans au profit de son fils d'un bien d'une valeur de 200 000 €.

- Liquidation des droits à la suite de la donation reçue par le fils

Part taxable = 200 000 €

Abattement applicable = 150 000 €

Reste taxable = 50 000 €

7 600 x 5 % = 380 €.

3 800 x 10 % = 380 €

3 600 x 15 % = 540 €

35 000 x 20 % = 7 000 €

Droits dus = 8 300 €

- Ce bien est ensuite réincorporé dans le patrimoine du donateur originaire puis réattribué à un descendant du donateur initial à l'occasion d'une donation-partage transgénérationnelle.

1/ Si cette donation-partage a lieu après le 1<sup>er</sup> septembre 2013, cette opération est soumise au droit de partage sur la valeur du bien actualisée au jour de la donation-partage :

\* valeur du bien au 1<sup>er</sup> octobre 2013 : 250 000 €

250 000 x 2,5 % = 6 250 €.

2/ Si cette donation-partage a lieu avant le 1<sup>er</sup> septembre 2013, cette opération est soumise aux droits de mutation à titre gratuit en fonction du lien de parenté entre l'ascendant donateur et son petit enfant alloti avec imputation des droits acquittés lors de la première donation à raison du bien réincorporé sur les droits dus à raison du même bien lors de la donation-partage :

\* soit une donation-partage transgénérationnelle au intervenue le 15 janvier 2011, valeur du bien au jour de la donation-partage: 220 000 €

Part taxable = 220 000 €

Abattement applicable = 31 865 €

Reste taxable = 188 135 €

8 072 x 5 % = 404 €.

4 037 x 10 % = 404 €

3 823 x 15 % = 573 €

172 203 x 20 % = 34 441 €

Total des droits = 35 822 €

Imputation des droits payés lors de la donation intervenue depuis moins de 6 ans = 8 300 €

Droits dus = 27 522 €

## 2) Taxation d'une donation-partage avec incorporation partielle de biens antérieurement donnés

Hypothèse d'une donation réalisée le 1<sup>er</sup> septembre 2007 par un donateur âgé de 90 ans au profit de son fils de deux biens d'une valeur respective de 200 000 € et de 300 000 €.

- Liquidation des droits

Part taxable = 500 000 €

Abattement applicable = 150 000 €

Reste taxable = 350 000 €

7 600 x 5 % = 380 €

3 800 x 10 % = 380 €

3 600 x 15 % = 540 €

335 000 x 20 % = 67 000 €

Droits dus = 68 300 €

- Le bien d'une valeur de 300 000 € est ensuite réattribué à un descendant du donateur initial à l'occasion d'une donation-partage transgénérationnelle.

1/ Si cette donation-partage a lieu après le 1<sup>er</sup> septembre 2013, cette opération est soumise au droit de partage sur la valeur du bien actualisée au jour de la donation-partage :

\* valeur du bien au 1<sup>er</sup> octobre 2013 : 400 000 €

400 000 x 2,5 % = 10 000 €.

2/ Si cette donation-partage a lieu avant le 1<sup>er</sup> septembre 2013, cette donation est soumise aux droits de mutation à titre gratuit en fonction du lien de parenté existant entre l'ascendant donateur et son petit enfant alloti. Par ailleurs, les droits acquittés lors de la première donation à raison du bien réincorporé sont imputés sur les droits dus à raison de la donation du même bien lors de la donation-partage :

\*soit une donation-partage intervenue le 15 janvier 2011, sur un bien dont la valeur réactualisée au jour de la donation-partage est de 350 000 € :

Part taxable = 350 000 €

Abattement applicable = 31 865 €

Reste taxable = 318 135 €

8 072 x 5 % = 404 €.

4 037 x 10 % = 404 €

3 823 x 15 % = 573 €

302 203 x 20 % = 60 441 €

Total des droits = 61 822 €

Imputation des droits payés lors de la donation intervenue depuis moins de 6 ans = 60 000 € (300 000 € x 20 % (tranche la plus élevée de l'actif imposable de la première donation))

Droits dus = 1 822 €

### 3) Taxation d'une donation-partage avec incorporation d'un bien antérieurement donné en nue-propiété

Hypothèse d'une donation réalisée le 1<sup>er</sup> septembre 2007 par un donateur âgé de 90 ans au profit de son fils de la nue-propiété d'un bien d'une valeur de 1 000 000 € (valeur de l'usufruit 20 %).

- Liquidation des droits à la suite de la donation reçue par le fils

Part taxable = 800 000 €

Abattement applicable = 150 000 €

Reste taxable = 650 000 €

7 600 x 5 % = 380 €.

3 800 x 10 % = 380 €

3 600 x 15 % = 540 €

505 000 x 20 % = 101 000 €

130 000 x 30 % = 39 000 €

Droits dus = 141 300 €

- Cette nue-propiété est ensuite réattribuée à un descendant du donateur initial à l'occasion d'une donation-partage transgénérationnelle.

1/ Si cette donation-partage a lieu après le 1<sup>er</sup> septembre 2013, cette opération est soumise au droit de partage sur la valeur de la nue-propiété actualisée au jour de la donation-partage :

\* valeur au 1<sup>er</sup> octobre 2013 de la nue-propiété : 1 350 000 € (soit 90 % de la valeur totale du bien / 1 500 000 €) :

1 350 000 x 2,5 % = 33 750 €.

2/ Si cette donation-partage a lieu avant le 1<sup>er</sup> septembre 2013, cette donation est soumise aux droits de mutation à titre gratuit en fonction du lien de parenté entre l'ascendant donateur et son petit enfant alloti. Par ailleurs, les droits acquittés lors de la première donation à raison du bien réincorporé, sont imputés sur les droits dus à raison de la donation-partage transgénérationnelle :

\*soit une donation-partage intervenue le 15 janvier 2011, sur un bien dont la valeur réactualisée de la nue-propiété au jour de la donation-partage est de 1 080 000 € (valeur totale du bien 1 200 000 €) :

Part taxable = 1 080 000 €

Abattement applicable = 31 865 €

Reste taxable = 1 048 135 €

8 072 x 5 % = 404 €

4 037 x 10 % = 404 €

3 823 x 15 % = 573 €

536 392 x 20 % = 107 278 €

350 514 x 30 % = 105 154 €

145 297 x 35 % = 50 854 €

Total des droits = 264 667 €

Imputation des droits payés lors de la donation intervenue depuis moins de 6 ans = 141 300 €

Droits dus = 123 367 €

3/ Le donateur décède le 15 avril 2018, son enfant « premier donataire » âgé de 75 ans au jour du décès (valeur de l'usufruit 30 %) devient titulaire de l'usufruit. La réversion d'usufruit est taxée aux droits de succession en fonction du lien de parenté du donateur décédé avec le bénéficiaire de la clause de réversion.