RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012

ENR - Mutations à titre gratuit - Donations - Exonérations et régimes spéciaux – Régimes spéciaux

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles
Titre 2 : Donations
Chapitre 2 : Régimes spéciaux et exonérations
Section 1 : Régimes spéciaux

Sommaire :

I. Donation-partage
A. Présentation de la donation-partage
B. Bénéficiaires de la donation-partage
C. Biens susceptibles de faire l'objet de la donation-partage
1. Biens présents
2. Usufruit et nue-propriété
D. Acte présentant le caractère d'une donation-partage
1. Reconnaissance de donations indirectes
2. Charges
3. Partage effectif
4. Acceptation expresse
E. Assiette et liquidation des droits
1. Donation conjointe par les père et mère
2. Donations-partages conjonctives
a. Dispositif civil
b. Incidences fiscales
c. Exemple
3. Donations-partages dites transgénérationnelles
a. Dispositif civil
b. Incidences fiscales
c. Exemple
4. Donations antérieures reprises dans une donation-partage
a. Dispositif civil
b. Incidence fiscale
5. Absence de droit de soulte
II. Donations par contrat de mariage
A. Donations consenties par des tiers
B. Donations entre époux
III. Libéralités graduelles et résiduelles

IV. Renonciation anticipée à l'action en réduction

I. Donation-partage

A. Présentation de la donation-partage

1

Toute personne peut faire, entre ses héritiers présomptifs, la distribution et le partage de ses biens et de ses droits. Cet acte peut se faire sous forme de donation-partage (code civil, art. 1075).

Si leurs biens comprennent une entreprise individuelle à caractère industriel, commercial, artisanal, agricole ou libéral ou des droits sociaux d'une société exerçant une activité à caractère industriel, commercial, artisanal, agricole ou libéral et dans laquelle il exerce une fonction dirigeante, le disposant peut en faire sous forme de donation-partage et dans les conditions prévues aux articles 1075 du code civil et 1075-1 du Code civil, la distribution et le partage entre le ou les donataires visés auxdits articles et une ou plusieurs autres personnes, sous réserve des conditions propres à chaque forme de société ou stipulées dans les statuts.

Cette libéralité est faite sous réserve que les biens corporels et incorporels affectés à l'exploitation de l'entreprise ou les droits sociaux entrent dans cette distribution et ce partage et que cette distribution et ce partage aient pour effet de n'attribuer à ces autres personnes que la propriété de tout ou partie de ces biens ou droits (code civil, art. 1075-2).

10

Cet acte comporte donc à la fois une donation et un partage. De ces deux dispositions dépendantes, la donation constitue la disposition principale. En conséquence, seuls les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles à l'exclusion du droit proportionnel de partage. En outre, la taxe départementale de publicité foncière est due si la donation-partage porte sur des immeubles (cf. BOI-ENR-DMTG-20-40).

Comme les donations ordinaires, les donations-partages sont exclues de la formalité fusionnée (2è alinéa du I de l'article 647 du CGI) et sont soumises à la double formalité au service des impôts et à la conservation des hypothèques.

20

L'impôt de donation est liquidé comme s'il s'agissait d'une donation ordinaire.

B. Bénéficiaires de la donation-partage

30

La donation-partage doit être effectuée conformément aux dispositions des articles 1075 et suivants du code civil.

La donation consentie à l'enfant unique de l'ascendant ou aux petits-enfants du vivant de leurs parents ne constitue pas une donation-partage. Il en est de même en cas de donation à un enfant unique même si un tiers est également gratifié et appelé au partage ou en cas d'absence d'enfant.

En revanche, la donation faite à un seul des enfants du donateur de certains éléments du patrimoine est considérée comme une donation-partage si, conformément à une jurisprudence constante de la Cour de cassation, l'acte de donation vise les articles 1075 et suivants du Code civil et prévoit une récompense envers les enfants mise à la charge du donataire par le donateur et un partage à intervenir entre les parties auquel elles sont tenues.

De même, la donation consentie aux descendants d'un enfant unique prédécédé ou aux enfants vivants et petits-enfants venant par représentation est considérée comme une donation-partage.

La jurisprudence considère également comme un véritable partage d'ascendant l'acte par lequel un ascendant répartit des biens entre certains de ses enfants pour rétablir l'égalité entre eux et d'autres enfants qui ont déjà reçu des libéralités.

C. Biens susceptibles de faire l'objet de la donation-partage

1. Biens présents

40

L'article 1076 du code civil dispose que la donation-partage ne peut avoir pour objet que les biens présents. Mais elle peut ne porter que sur une partie des biens présents.

L'acte qui comprend des sommes payables à terme par le donateur aux donataires est, en principe, une donation ordinaire.

2. Usufruit et nue-propriété

50

La règle énoncée par l'article 1076 du code civil n'interdit pas à l'ascendant donateur de se réserver l'usufruit des biens donnés. Lorsqu'une telle réserve est formulée, les droits de mutation à titre gratuit sont liquidés sur la valeur de la nue-propriété déterminée d'après le barème prévu à l'article 669 du CGI (cf. BOI-ENR-DMTG-10-40-10-50 § 30).

Inversement, la donation peut avoir pour objet un usufruit, si, du moins, celui-ci est appelé à se continuer après le décès du donateur.

D. Acte présentant le caractère d'une donation-partage

1. Reconnaissance de donations indirectes

60

Il a été admis que constitue un véritable partage d'ascendant l'acte contenant reconnaissance de donations, par un père à ses deux enfants, d'actions d'une société, opérées par simple bordereau de transfert, dès lors que ledit acte précise que les donations ont été consenties à titre de partage anticipé.

2. Charges

70

En droit fiscal, les donataires sont tenus de plein droit des dettes actuelles de l'ascendant donateur.

Par suite, le régime des donations-partages est applicable même si les charges imposées aux donataires excèdent la valeur des biens donnés. Cependant, si cette valeur est très sensiblement inférieure aux charges, le contrat peut constituer une donation consentie par les prétendus donataires à leur ascendant.

3. Partage effectif

80

Le partage des biens donnés doit être opéré dans l'acte de donation-partage. Mais l'acte qui se borne à une simple attribution de quotité à chaque donataire, sans division matérielle des biens entre les descendants, est également considéré comme une donation-partage : le droit de partage sera ultérieurement exigible sur l'acte par lequel les donataires procéderont au « lotissement ».

4. Acceptation expresse

90

Comme pour les donations ordinaires, l'acceptation expresse est nécessaire. Toutefois, l'impôt est exigible sur l'ensemble des biens donnés dès l'instant où un seul donataire a accepté.

E. Assiette et liquidation des droits

100

Les principes exposés en matière de donations ordinaires s'appliquent aux donations-partages, qu'il s'agisse :

- de l'assiette de l'impôt : évaluation des biens donnés, déductibilité des charges (cf. BOI-ENR-DMTG-20-30-10) ;

- ou de son mode de liquidation : perception des droits sur la part reçue par chaque donataire de chaque donateur, abattement, réduction, rappel des donations antérieures (cf. BOI-ENR-DMTG-20-30-20).

> **Remarque :** Les principes exposés au BOI-ENR-DMTG-10-50-80 et relatifs aux donations consenties par les grands-parents au profit de leurs petits-enfants légitimes s'appliquent aux donations-partages. Ce régime spécial est susceptible de bénéficier au donataire même lorsque la transmission est consentie au profit de descendants d'un enfant unique prédécédé.

110

Le tarif applicable est celui qui figure au I de l'article 777 du CGI (cf. BOI-ENR-DMTG-10-50-30).

1. Donation conjointe par les père et mère

120

Les droits de mutation à titre gratuit sont calculés distinctement sur les biens donnés par chaque ascendant ; les biens de communauté sont considérés comme donnés par moitié par chacun des époux. L'âge de chacun des donateurs s'apprécie à la date de l'acte.

2. Donations-partages conjonctives

a. Dispositif civil

130

L' article 1076-1 du code civil permet d'appeler à une donation-partage réalisée conjointement par deux époux, des enfants qui ne sont pas issus de leur union (cas des familles dites « recomposées »).

Toutefois, l'article précité précise que le lot destiné à l'enfant non commun peut être composé de biens propres de son auteur et/ou, si les époux sont mariés sous un régime communautaire, de biens communs. Toutefois, dans ce dernier cas, seul l'époux auteur du descendant a la qualité de donateur. En revanche, son conjoint doit consentir à la donation, mais sans se porter co-donateur. En effet, le consentement du conjoint permet de satisfaire au principe de cogestion applicable aux biens de la communauté, posé par l'article 1422 du code civil.

> **Remarque** : Les enfants communs, quant à eux, peuvent recevoir indifféremment des biens propres et des biens communs de leur père et mère.

En outre, il est rappelé que dans l'hypothèse de donation d'un bien commun consentie à l'enfant non commun, une récompense est due à la communauté par l'époux ayant seul la qualité de donateur. La dette étant, en effet, du point de vue de la contribution, propre au donateur ; l'article 1437 du code civil trouve à s'appliquer.

b. Incidences fiscales

140

L' article 778 bis du CGI tire les conséquences fiscales de cette nouvelle disposition civile, en précisant que les donations-partages consenties en application de l'article 1076-1 du code civil sont soumises sur l'intégralité de la valeur du bien commun donné par l'auteur du descendant gratifié au tarif des droits de mutation à titre gratuit prévu en ligne directe.

Par ailleurs, il est rappelé qu'en cas de donation de biens communs par un époux avec le consentement de l'autre, il n'est effectué qu'un seul abattement et la réduction de droits de donation est déterminée selon l'âge de l'époux donateur.

c. Exemple

150

M. et Mme B sont mariés sous le régime de la communauté. Ils ont un enfant commun, Marie, et M. B a un enfant d'un premier mariage, Paul.

Ils donnent à chacun en pleine propriété un portefeuille de valeurs mobilières d'une valeur de 200 000 €, en 2011.

1°) Taxation de la donation consentie par M. et Mme B à leur fille Marie

Marie reçoit ce portefeuille de ses 2 parents donc chacun pour 100 000 €.

Pour la liquidation des droits, Marie bénéficie de deux abattements personnels de 159 325 €. Il en résulte que la donation consentie à Marie par ses parents ne donne lieu au paiement d'aucun droit.

2°) Taxation de la donation réalisée en faveur de Paul, enfant non commun

En application des dispositions de l'article 1076-1 du code civil, Paul reçoit ce portefeuille de son père avec le consentement de son épouse, qui n'est pas co-donatrice.

Part taxable = 200 000 €

Abattement applicable = 159 325 €

Reste taxable = 40 675 €

Droits dus = 6 330 €

3. Donations-partages dites transgénérationnelles

a. Dispositif civil

160

L'article 1075-1 du code civil permet depuis le 1er 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 (article 1078-4 du code civil). Ainsi une donation-partage peut être faite au profit des 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.

b. Incidences fiscales

170

L'article 776 A du CGI dispose que, conformément à l'article 1078-3 du code civil, les conventions prévues par les articles 1078-1 et 1078-2 du code civil ne sont pas soumises aux droits de mutation à titre gratuit. En conséquence, en l'absence de donation de biens nouveaux, le droit de partage prévu par l'article 746 du CGI reste exigible sur la valeur des biens incorporés à la convention et partagés au jour de l'acte.

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.

S'agissant plus précisément des donations-partages transgénérationnelles, l'article 784 B du CGI prévoit 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 allotis.

Ainsi, en cas de donation-partage faite en faveur de petits-enfants dont les parents ont consenti qu'ils soient allotis 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.

180

Cela étant, l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 2010 (n° 2010-1658 du 29 décembre 2010) a complété l'article 776 A du CGI 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.

Désormais, lorsque la donation-partage transgénérationnelle ne comporte aucune donation nouvelle et constate seulement l'incorporation d'un bien initialement donné, 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 prévu à l'article 746 du CGI est exigible sur la valeur des biens incorporés appréciée à la date de la réincorporation.

Réponse QE n° 115883 de Mme Ceccaldi-Raynaud, JO Assemblée Nationale du 8 novembre 2011, p. 11832.

Question :

Mme Joëlle Ceccaldi-Raynaud interroge Mme la ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État sur les donations-partages transgénérationnelles. L'article 776 A du CGI prévoit que la réincorporation d'un bien donné il y a plus de 10 ans [15 ans à compter de la loi de finances rectificative de 2012 (loi du16 août 2012, n°2012-958)] la dans une donation-partage transgénérationnelle ne soit soumise qu'au droit de partage au lieu des droits de mutation, y compris lorsque ce bien est ré attribué à un descendant du « premier donataire ». Ceci suscite une interrogation si la donation antérieure réincorporée est elle-même une « donation-partage ». En effet, l'article 776 A du CGI renvoie à l'article 1078-7 du code civil, lequel renvoie à l'article 1078-1 du même code qui ne prévoit expressément que la réincorporation de donations « rapportables » ou « hors part ». Or les donations-partages ne sont, civilement, pas rapportables et, en général, pas non plus « hors part ». Néanmoins, la doctrine civiliste comme la pratique notariale considèrent qu'une telle réincorporation peut également avoir pour objet des donations-partages antérieures et que doit être appliqué l'esprit du texte et non sa lecture littérale. Une lecture littérale de l'article 776 A du CGI, renvoyant à l'article 1078-1 du code civil, empêcherait donc que les donations-partages antérieures puissent être incorporées en ne donnant lieu qu'au seul droit de partage. Elle lui demande de bien vouloir confirmer que l'article 776 A du CGI s'applique également quand les donations réincorporées sont des « donations-partages ». D'autre part, toujours dans ce cas de figure, 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 :

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 1er 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 et leur attribution à un descendant du donataire d'origine.

Sur le plan fiscal, l'article 776 A du CGI , dans la rédaction issue de l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 2010 (n° 2010-1658 du 29 décembre 2010), dispose que les donations-partages transgénérationnelles incorporant des donations antérieures sont soumises au droit de partage, ou par exception aux droits de mutation à titre gratuit calculés en fonction du lien de parenté existant

entre l'ascendant donateur et son petit-enfant alloti si la donation initiale remonte à moins de six ans [nota: ce délai de rappel a été porté à 15 ans par la loi de finances rectificative pour 2012 (loi n°2012-958 du 16 août 2012], y compris lorsque la convention prévoit la réattribution d'un bien initialement donné au profit d'un descendant du premier donataire. À cet égard, l'article 776 A du CGI renvoie à l'article 1078-7 du code civil, lequel renvoie à l'article 1078-1 du même code qui ne prévoit expressément que la réincorporation de donations « rapportables » ou « hors part ».

Par suite, à la lettre du texte, les dispositions de l'article 776 A du CGI ne sauraient en principe s'appliquer lorsque la réincorporation concerne une donation-partage. Toutefois, la validité de telles opérations n'est pas contestée par la doctrine. Il est donc en pratique d'ores et déjà procédé à ce type de donation-partage, aussi il convient d'en tirer les conséquences sur le plan fiscal afin de ne pas conduire à un traitement fiscal différencié selon que la première donation porte ou non sur un partage.

Par ailleurs, s'agissant de la réversion d'usufruit, aux termes de l'article 796-0 quater du CGI, « les réversions d'usufruit relèvent du régime des droits de mutation par décès ». Il résulte de ces dispositions que les réversions d'usufruit sont taxables lors du décès du stipulant, fait générateur des droits de succession. L'article 796-0 quater précité du CGI concerne toutes les réversions d'usufruit, quel qu'en soit le bénéficiaire. À cet égard, il est précisé que les réversions d'usufruit au profit du conjoint survivant intervenues depuis le 22 août 2007 sont exonérées de droits de mutation par décès même si l'acte qui les prévoit est antérieur à cette date, puisque les successions entre époux sont exonérées de ces droits en application des dispositions de l'article 796-0 bis du CGI. Il en va de même des réversions d'usufruit au profit du partenaire lié par un pacte civil de solidarité et au profit des frères ou sœurs vivant ensemble puisque ces successions sont exonérées des droits de mutation au décès en application respectivement des articles 796-0 bis et 796-0 ter du CGI. Pour les autres bénéficiaires, 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.

190

Toutefois, lorsque la donation initiale a été effectuée moins de quinze 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.

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.

200

Enfin, l'article 776 A du CGI dispose que 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 quinze ans étant réputée directement consentie par ce dernier à son petit-enfant et non à son enfant.

En conséquence, la donation faite par l'aïeul à un petit-enfant moins de quinze ans avant le décès de l'enfant qui y a consenti n'étant pas fiscalement rapportable dans la succession de ce dernier, les biens reçus par le petit-enfant ne seront pas pris en compte pour le calcul des droits de succession de l'enfant qui a consenti à la donation-partage.

Cette disposition ne concerne que les donations-partages dans lesquelles les parents consentent à ce que leurs enfants soient désignés comme bénéficiaires en leurs lieu et place.

Il est rappelé que seules les donations-partages ayant été régulièrement soumises aux droits de mutation à titre gratuit peuvent bénéficier de cette disposition.

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.

Remarque : Cf. réponse visée supra QE n° 115883 de Mme Ceccaldi-Raynaud, JO Assemblée Nationale du 8 novembre 2011, p. 11832.

220

Ces dispositions 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 1er janvier 2007 ; et s'agissant de l'exception tenant à l'application aux biens réincorporés issus de donations de moins de quinze 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.

c. Exemple

230

Hypothèse d'une donation-partage réalisée le 1er janvier 2011 dans les conditions prévues par l'article 1078-4 du code civil.

L'ascendant donateur est âgé de moins de 70 ans. Cette donation est consentie au profit de ses deux enfants André et Marie.

Les biens, objets de la donation-partage, s'élèvent à un montant de 400 000 €, soit une part taxable de 200 000 € pour chacun des enfants. Ces biens sont donnés en pleine propriété.

Il est précisé que Marie a consenti à ce que ses enfants, Marie-Sophie et Marie-Caroline, soient alloties en ses lieu et place pour une partie des biens donnés, à hauteur de 50 000 € chacune. Il n'y a pas de soulte.

1°) Taxation de la part reçue par André, enfant

Il doit acquitter des droits sur un montant de 200 000 €, soit une base taxable de 40 675 €, compte tenu de l'abattement de 159 325 €.

Calcul des droits :

Total des droits selon le barème (article 777 du CGI) : 6 330 €

Réduction de droits 50 % (II de l'article 790 du CGI) : 3 165 €

Remarque : La réduction prévue par le II de l'article 790 du CGI est supprimée pour les donations consenties à compter du 31 juillet 2011 (sauf exceptions).

Droits dus : 3 165 €

2°) Taxation de la part reçue par Marie, enfant

Elle doit acquitter des droits sur un montant de 100 000 €, soit une base taxable de 0 €, compte tenu de l'abattement de 159 325 €.

3°) Taxation des parts reçues par Marie-Sophie et Marie-Caroline, petits-enfants

Elles doivent acquitter des droits sur un montant de 50 000 €, soit une base taxable de 18 135 € compte tenu de l'abattement de 31 865 €.

Calcul des droits :

Total des droits selon le barème (article 777 du CGI) : 1 822 €

Réduction de droits 50 % (II de l'article 790 du CGI) : 911 €

Droits dus par chacun : 911 €

Montant total des droits dus par la souche de Marie : 1 822 €

4. Donations antérieures reprises dans une donation-partage

a. Dispositif civil

240

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.

En outre, l'article 1078-2 du code civil 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.

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.

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.

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 incorporées des biens ayant été transmis à ces derniers.

b. Incidence fiscale

250

En principe, les donations-partages ne donnent ouverture qu'aux seuls droits de mutation à titre gratuit. Toutefois, il n'en est ainsi qu'autant que le partage est effectué dans l'acte de donation. Lorsque le partage des biens donnés est différé, le droit proportionnel de partage est perçu sur l'acte ultérieur constatant le partage.

L'article 776 A du CGI prend en compte les dispositions civiles exposées ci-dessus et dispose que, conformément à l'article 1078-3 du code civil, les conventions prévues par les articles 1078-1 du code civil et 1078-2 du code civil ne sont pas soumises aux droits de mutation à titre gratuit.

Il est précisé qu'en l'absence de donation de biens nouveaux, le droit de partage prévu par l'article 746 du CGI reste exigible sur la valeur des biens incorporés à la convention et partagés au jour de l'acte. À cet égard, il est précisé que tous les rapports font partie intégrante de la masse à partager et sont, en tant que tels, soumis au droit de partage, qu'ils soient faits en moins-prenant ou en nature et que, dans cette deuxième hypothèse, le bien rapporté soit attribué à l'auteur du rapport ou à un copartageant. Toutefois, 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.

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.

5. Absence de droit de soulte

260

Les soultes stipulées dans les donations-partages ne sont pas considérées comme translatives de propriété et ne donnent ouverture à aucun droit.

II. Donations par contrat de mariage

270

Le contrat de mariage a essentiellement pour objet de fixer le régime matrimonial des futurs époux.

Mais il n'est pas rare que le contrat de mariage contienne des libéralités. Ces donations sont consenties soit par les tiers au profit des futurs époux, soit par un époux en faveur de son conjoint.

A. Donations consenties par des tiers

280

Les donations faites aux futurs époux dans leur contrat de mariage suivent les règles applicables aux donations ordinaires.

290

Lorsqu'une dot est constituée par des personnes mariées, il y a lieu de taxer distinctement les biens donnés par chaque époux.

Le contrat de mariage qui renferme une donation éventuelle ne rend exigible qu'un droit fixe (CGI, art. 672, art. 848-5° et art. 847-1°, cf. BOI-ENR-DMTG-20-10-10).

Remarque : Lorsqu'ils ne peuvent donner lieu à la perception d'un droit proportionnel ou progressif d'un montant plus élevé, les contrats de mariage sont soumis au droit fixe prévu au 1° de l'article 847 du CGI.

Ces principes sont également applicables à l'institution contractuelle prévue aux articles 1082 à 1084 du code civil, c'est-à-dire à la donation qui a pour objet tout ou partie des biens que le donateur laissera à son décès.

B. Donations entre époux

300

Les donations que les époux se font l'un à l'autre dans leur contrat de mariage bénéficient du tarif des droits de mutation à titre gratuit prévu au tableau II de l'article 777 du CGI.

310

Les donations éventuelles sont soumises au régime fiscal exposé ci-dessus II-A-§ 290.

320

Les donations que les époux se font pendant le mariage sont soumises au tarif de l'impôt prévu au tableau II de l'article 777 du CGI. Leur révocabilité ne met pas obstacle à la perception des droits de mutation à titre gratuit.

Remarque : Les donations entre époux de biens présents consenties depuis le 1er janvier 2005 ne sont plus révocables (article 1096 du code civil).

III. Libéralités graduelles et résiduelles

330

Cf. BOI-ENR-DMTG-10-20-50-10.

IV. Renonciation anticipée à l'action en réduction

340

Cf. BOI-ENR-DMTG-10-20-50-20.