



Mémoire de recherche

Master mention Droit notarial

Faculté des sciences juridiques, politiques et sociales | Université de Lille

Année universitaire 2022-2023

L'anticipation de la transmission d'une entreprise entre générations

Wallerand LE JEMTEL

Sous la direction de :

Madame Delphine AUTEM, Professeur des Universités

Membres du jury de soutenance :

Madame Sandrine CHASSAGNARD-PINET, Professeur des Universités

Madame Delphine AUTEM, Professeur des Universités

REMERCIEMENTS

La réalisation de ce mémoire marque la fin de mon Master mention Droit notarial et a été possible grâce à l'aide précieuse et au soutien de plusieurs personnes à qui je voudrais exprimer ces remerciements.

Je voudrais tout d'abord adresser ma reconnaissance à la directrice de ce mémoire, Madame Delphine AUTEM, pour sa disponibilité, son suivi tout au long de l'année et ses précieux conseils, qui ont contribué à alimenter ma réflexion. Je souhaite également la remercier de l'intérêt pour le droit patrimonial de la famille qu'elle a fait naître en moi.

Je tiens à remercier Maître Michaël DANJOU pour sa confiance et son expertise juridique dans le cadre du dossier ayant servi de base à la rédaction de ce mémoire.

Je souhaite aussi remercier les Professeurs de l'Université de Lille, et particulièrement Madame Sandrine CHASSAGNARD-PINET, directrice du Master mention Droit notarial, qui m'ont fourni les outils nécessaires à la réussite de mon cursus universitaire.

Je voudrais exprimer ma reconnaissance envers mes amis et camarades de promotion avec qui j'ai eu le plaisir de travailler tout au long de ces deux années de master et qui m'ont apportés tout leur soutien intellectuel.

Enfin, je tiens à témoigner toute ma gratitude à ma femme pour son soutien moral inestimable et sa confiance dans mon projet professionnel. Je remercie aussi mes parents, ma famille et mes amis, de m'avoir soutenu et encouragé dans cette voie.

GLOSSAIRE

<i>Actes prat. strat. patrimoniale</i>	Actes pratiques & stratégies patrimoniales
<i>AJ famille</i>	Actualité juridique famille
al.	alinéa
anc.	ancien
art.	article
Bull.	Bulletin
<i>Bull. civ.</i>	Bulletin des arrêts des chambres civiles de la Cour de cassation
C. civ.	Code civil
Cass. 1 ^{ère} civ.	Première chambre civile de la Cour de cassation
Cass. ch. mixte	Chambre mixte de la Cour de cassation
Cass. req.	Chambre des requêtes de la Cour de cassation
CGI.	Code Général des Impôts
coll.	collection
comm.	Commentaire
CRIDON	Centre de recherches, d'information et de documentation notariales
<i>D.</i>	Dalloz recueil
<i>D.P.</i>	Dalloz périodique
déc.	décembre
dir.	direction
<i>Dr. famille</i>	Revue Droit de la famille
éd.	édition
fasc.	fascicule
févr.	février
<i>ibid.</i>	<i>ibidem</i>
<i>id.</i>	<i>idem</i>
Instr.	Instruction
janv.	janvier
<i>J.-Cl.</i>	Juris-Classeur
<i>J.-Cl. Not. Form.</i>	Juris-Classeur Notarial Formulaire

<i>J.-Cl. Not. Rép.</i>	Juris-Classeur Notarial Répertoire
<i>JCP G</i>	Juris-Classeur périodique édition générale
<i>JCP N</i>	Juris-Classeur périodique édition notariale
<i>JOAN</i>	Journal officiel de l'Assemblée nationale
<i>JOAN Q</i>	Journal officiel de l'Assemblée nationale (questions)
<i>JORF</i>	Journal officiel de la République française
juill.	juillet
L.	Loi
LGDJ	Librairie générale de droit et de jurisprudence
<i>loc. cit.</i>	<i>loco citato</i>
<i>LPA</i>	Les Petites Affiches
n°	numéro
nov.	novembre
obs.	observation
oct.	octobre
<i>op. cit.</i>	<i>opere citato</i>
p.	page
<i>préc. cit.</i>	cité précédemment
PUF	Presses universitaires de France
Rapp.	Rapport
<i>Rép. civ. Dalloz</i>	Répertoire Dalloz de droit civil
Rép. min.	Réponse ministérielle à question écrite
RFP	Revue fiscale du patrimoine
<i>RJPF</i>	Revue juridique personnes et famille
<i>RLDC</i>	Revue Lamy droit civil
<i>RTD civ.</i>	Revue trimestrielle de droit civil
s.	suivants
sept.	septembre
somm.	sommaire
t.	tome
V.	Voir

SOMMAIRE

INTRODUCTION

I – LES MOYENS DE LA CONVERSION

A – L’incorporation partielle de la donation-partage antérieure

1 – L’incorporation au sein d’une seule souche

2 – L’incorporation limitée

B – La constitution d’un usufruit successif sur la tête du donataire incorporant

1 – Une constitution *per translationem*

2 – Une constitution *per retentionem*

II – LES EFFETS DE LA CONVERSION

A – Les effets de la conversion sur le plan civil

1 – Le gel des valeurs

2 – Les précautions nécessaires

B – Les effets de la conversion sur le plan fiscal

1 – L’analyse civiliste classique

2 – L’application fiscale controversée

CONCLUSION

INTRODUCTION

« Après le temps de la réflexion et de la préparation, vient celui de la libéralité, de la transmission *stricto sensu* de l'entreprise. Cette dernière étant souvent la réalisation d'une vie, le donateur veillera à ce que le passage de flambeau se fasse dans les meilleures conditions pour lui, son conjoint, les donataires et l'entreprise elle-même »¹. Se penchant sur les techniques d'anticipation successorale, le notaire et Docteur en droit François-Bernard Godin relevait les moyens mis à disposition de la pratique pour transmettre une entreprise entre générations. L'entrepreneur qui a consacré sa carrière à la création et au développement d'une entreprise souhaite bien souvent la voir continuer de se développer. Pour cela, plutôt que de la céder, il veut la transmettre à ses enfants, voire à des tiers. Mais une fois transmise à titre gratuit, le donataire est alloti et le donateur totalement dépouillé. Aussi sont apparues des techniques juridiques venant étoffer les mécanismes de transmission. En ce sens, le notaire Rémy Gentilhomme, spécialiste reconnu de l'ingénierie patrimoniale, avait fait les louanges du mécanisme de la réincorporation transgénérationnelle. Selon lui, la donation-partage transgénérationnelle permet, « comme pour la donation-partage simple, de réécrire l'histoire patrimoniale des familles, en lui associant la technique de la réincorporation des donations antérieures, laquelle constitue, sans aucun doute, l'un des outils les plus précieux du droit patrimonial de la famille. [...] Mais les hypothèses les plus fréquentes de réincorporation concernent, en fait, le cas où la famille entend redéfinir les lots constitués par des donations ou des donations-partages antérieures, l'œuvre du temps modifiant les goûts ou les compétences des donataires au fil de leur vieillissement... »². En effet, dans une optique de transmission patrimoniale, les familles veulent « réécrire » ce qu'elles ont déjà écrit et « redéfinir » leurs œuvres libérales. Cette réécriture peut parfaitement s'appliquer au cas des transmissions d'entreprises entre générations. En dépit de sa faible utilisation³, mais pour des raisons aussi bien pratiques qu'économiques, la donation-partage transgénérationnelle est un véritable outil stratégique pour les familles. D'ailleurs, lors des travaux préparatoires de la loi du 23 juin 2006⁴,

¹ GODIN Fr.-B., « La transmission de l'entreprise à titre gratuit et entre vifs dans le cercle familial : aspects civils », *Actes prat. strat. patrimoniale* 2020, n° 3, dossier n° 21, § 1.

² GENTILHOMME R., « Vive la réincorporation transgénérationnelle ! », *Deffrénois* 2011, art. 153n1, p. 153.

³ En 2011, les donations aux petits-enfants représentaient moins de 5 % des transmissions par donation selon le Conseil des prélèvements obligatoires.

⁴ L. n° 2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités, *JORF* 24 juin 2006, n° 145, texte 1.

il avait été soulevé dans un rapport de l'assemblée nationale⁵ qu'en raison d'un recul toujours plus croissant de l'âge auquel on hérite, environ 7 000 entreprises disparaissaient chaque année suite au décès du chef d'entreprise, faute de transmission facilitée. Il avait aussi été mentionné que dans les dix années à venir, il y aurait environ 450 000 entreprises à transmettre, de sorte que l'un des enjeux de la loi était de pouvoir assurer leur continuité par une transmission plus souple aux héritiers. Bien avant cela, l'anticipation successorale de la transmission entre générations est passée par de nombreuses étapes.

Si la donation-partage transgénérationnelle est aujourd'hui vue comme « une des plus remarquables innovations »⁶ de la loi du 23 juin 2006, elle est le fruit d'une longue réflexion menée par les auteurs depuis que l'avènement du Code civil a rendu possible les partages d'ascendants en 1804. En effet, pendant longtemps, la loi prévoyait qu'il faille avoir pour héritiers des descendants afin de pouvoir procéder au partage anticipé de sa propre succession, d'où l'appellation consacrée de « partage d'ascendant ». Le doyen Gérard Cornu définit cette notion comme étant un « acte par lequel un ascendant distribue et partage tout ou partie de sa succession entre ses descendants par donation [donation-partage] ou par testament [testament-partage], en composant lui-même les lots qu'il attribue à chacun et en veillant à ce que chaque lot soit au moins égal à la part de réserve de son attributaire »⁷. Le partage d'ascendant recouvre ainsi à la fois les donations-partages et les testaments-partage, mais l'étude tirée de la situation énoncée plus bas conduit à ne se focaliser que sur l'hypothèse de disposition entre vifs, et donc sur la donation-partage.

L'ancien droit coutumier connaissait en la matière la démission de biens, c'est-à-dire la faculté pour une personne d'abandonner ses biens à ses héritiers présomptifs moyennant certaines charges et conditions. Face aux abus d'autorité que cela pouvait engendrer, les codificateurs y ont substitué le partage d'ascendant. En 1804, les rédacteurs du Code civil voyaient dans la donation-partage un acte de « magistrature familiale »⁸ entre un ascendant et ses descendants. Concrètement, l'idée du partage d'ascendant tel qu'il était établi à cette époque

⁵ HUYGHE S., « Rapport sur le projet de loi portant réforme des successions et des libéralités », Rapp. n° 2850, JOAN 8 févr. 2006, § I-C.

⁶ MALAURIE Ph. et BRENNER Cl., *Droit des successions et des libéralités*, coll. Droit civil, 10^{ème} éd., Paris : LGDJ/Lextenso, 2022, n° 828, p. 636.

⁷ CORNU G., *Vocabulaire juridique*, Quadrige, 14^{ème} éd., Paris : PUF, 2022, p. 742.

⁸ SAVATIER R., *Cours de droit civil*, t. III, 2^{ème} éd., Paris : LGDJ, 1947-1951, n° 866.

était de permettre à une personne de réaliser lui-même – et de son vivant – le partage anticipé de sa succession : le *de cuius* procède au partage de sa succession plutôt que ses successeurs eux-mêmes. Cette faculté offerte avait alors le mérite d'éviter un partage judiciaire « long et hasardeux, [...] inapte à dissoudre promptement une indivision conflictuelle et soumis aux aléas du partage »⁹. Ainsi, les partages d'ascendants avaient les faveurs de la loi qui voyait dans le *pater familias* un gestionnaire bien renseigné et suffisamment éclairé sur la teneur de son patrimoine pour procéder lui-même et de son vivant à sa répartition. Le juriste Félix Bigot de Préameneu, l'un des quatre rédacteurs du Code napoléonien, s'exprima en ce sens et dans ces termes : « A qui pourrait-on confier avec plus d'assurance la répartition des biens entre les enfants qu'à des père et mère qui, mieux que tous autres, en connaissent la valeur, les avantages et les inconvénients ? A des père et mère qui rempliront cette magistrature non seulement avec l'impartialité du juge, mais encore avec ce soin, cet intérêt, cette prévoyance que l'affection paternelle peut seule inspirer »¹⁰. La jurisprudence postérieure a ensuite largement repris à son compte cette faveur législative : « La loi voit avec faveur les partages entre vifs auxquels préside la justice du père de famille, et qui ont pour but et pour résultat, en prévenant toutes difficultés ultérieures, de maintenir entre les enfants la concorde et la bonne harmonie »¹¹.

Au fil du temps, le régime juridique des partages d'ascendants a continué d'évoluer, et ce, notamment au XX^{ème} siècle qui a vu le mécanisme être remanié pour être privilégié. Tout d'abord, la loi du 7 février 1938¹², complétée par un décret-loi du 17 juin 1938, et la loi du 20 juillet 1940¹³ ont éliminé les risques de réduction et de rescision pour lésion découlant des plus-values consécutives à un partage d'ascendant en posant le principe d'une évaluation des biens donnés au jour de la donation plutôt qu'au jour de la succession du disposant. Ce gel des valeurs est aujourd'hui réputé pour être l'un des principaux avantages civils de la donation-partage dans un but de transmission patrimoniale. Ces textes ont également restreint la nullité d'un tel partage pour omission d'enfant et supprimé la nécessité de l'égalité en nature des lots, ce qui était

⁹ GRIMALDI M., *Droit civil – Libéralités, Partage d'ascendants*, Paris : Litec, 2000, n° 1740, p. 533.

¹⁰ BIGOT DE PREAMENEU F., cité in GRIMALDI M., *ibid.*

¹¹ Cass. req., 13 févr. 1860 : *D.P.* 1860, 1, p. 169.

¹² L. du 7 févr. 1938 *tendant à modifier les articles 860, 861, 864, 922, 1075, 1076, 1077, 1078, 1079, 1080 et 1097 du code civil, relatifs aux rapports et à la réduction dans les donations, à la rescision des partages d'ascendants et à la donation entre époux*, *JORF* 9 févr. 1938, p. 1602.

¹³ L. du 20 juill. 1940 *modifiant les articles 815, 822 et 1075 du code civil et relative à la dévolution successorale des exploitations agricoles*, *JORF* 21 juill. 1940, p. 4550.

jusqu'alors le principe en la matière. Ensuite, la loi du 3 juillet 1971¹⁴ est encore venue refondre le mécanisme en lui assurant une certaine stabilité. Effectivement, cette loi a permis d'une part l'incorporation des donations antérieurement réalisées au profit d'un copartagé à la masse d'un partage d'ascendant ; d'autre part elle a prévu l'action en réduction comme sanction unique.

A la suite de ces réformes, le partage d'ascendant s'érigait d'ores-et-déjà en un puissant outil juridique de transmission successorale. Celui-ci était alors marqué par une dualité de régime – entre donation et testament – de laquelle la donation-partage a tiré tous ses avantages. En effet, la donation-partage, qui est l'une des deux formes de libéralités-partages, a pour caractéristique d'opérer un dépouillement du donateur qui soit immédiat, irrévocable et conventionnel. Autrement dit, la donation-partage permet une anticipation de la succession, laquelle anticipation est définitive et négociée, ou du moins non autoritaire. Le doyen Gérard Cornu définit aujourd'hui la donation-partage consentie aux héritiers présomptifs comme la « figure première et ordinaire de donation-partage dans laquelle un ascendant fait, par un même acte ou deux actes séparés, la donation et le partage de ses biens présents entre ses héritiers présomptifs »¹⁵. Par ce mécanisme de donation-partage, le *de cuius* réalise le partage de ses biens selon sa volonté qui est prépondérante en la matière. Aussi ne fait-il pas donation de lots que les donataires reçoivent indivisément, mais il fait bel et bien donation de biens partagés en lots et que les donataires acceptent. Cette distinction est fondamentale pour concevoir qu'un partage est effectué au moyen de cette libéralité. Dès lors, les héritiers ne sont plus des copartageants mais des copartagés qui tiennent leurs droits de ladite libéralité faite par l'ascendant : « Le partage d'ascendant substitue à une répartition volontaire de l'actif faite par les cohéritiers eux-mêmes, et de l'accord de ceux-ci, ce qui est l'hypothèse de la dévolution héréditaire, une "distribution de biens" qui est imposée par l'ascendant ou les ascendants auteurs de la distribution à leurs descendants, qui ne sont plus des copartageants mais des copartagés »¹⁶.

Si les partages d'ascendants, et particulièrement la donation-partage, étaient très utilisés en pratique, ils se heurtaient tout de même à une difficulté pratique tenant au fait qu'ils ne

¹⁴ L. n° 71-523 du 3 juill. 1971 modifiant certaines dispositions du code civil relatives aux rapports à succession, à la réduction des libéralités excédant la quotité disponible et à la nullité, à la rescision pour lésion et à la réduction dans les partages d'ascendants, *JORF* 4 juill. 1971, p. 6515.

¹⁵ CORNU G., *op. cit.*, p. 370.

¹⁶ LE BALLE R., cité in GRIMALDI M., *op. cit.* note 9, n° 1743.

pouvaient qu’être faits par les père et mère – ou autres ascendants plus élevés – à leurs héritiers présomptifs. Le législateur a alors étendu le mécanisme de la donation-partage au-delà du cercle familial par la loi du 5 janvier 1988¹⁷. A l’époque, le gouvernement avait pris conscience qu’en matière de transmission d’entreprise, l’essentiel résidait dans la compétence et l’exercice des fonctions de direction plutôt que dans la seule volonté de faire perdurer l’entreprise familiale. Pour ces raisons, le gouvernement ne souhaitait pas permettre à des tiers d’être inclus dans une donation-partage portant sur une entreprise. Cependant, face à la réticence du Parlement, la loi du 5 janvier 1988 a bel et bien ouvert la donation-partage aux tiers mais uniquement pour les entreprises individuelles et à l’exclusion de celles exploitées sous forme sociale. Par cette loi, une personne n’étant ni un héritier présomptif ni un descendant du donateur pouvait alors se muer en donataire-copartagé dès lors que la masse à partager comportait une entreprise à caractère industriel, commercial, artisanal, agricole ou libéral, que le donateur était un entrepreneur individuel et que le tiers était alloti « soit de la propriété ou de la jouissance des biens corporels et incorporels affectés à l’exploitation de l’entreprise individuelle, soit de droits sociaux »¹⁸. Ainsi, la transmission de l’entreprise se trouvait alors facilitée à partir du moment où l’héritier présomptif du donateur n’était pas pressenti pour reprendre l’entreprise à transmettre.

Rapidement, l’extension de la donation-partage à des tiers a conduit à une situation dans laquelle ces derniers pouvaient recevoir d’une personne une entreprise à des conditions civiles et fiscales très avantageuses. Paradoxalement, une telle transmission s’est avérée peu utilisée puisque l’importance des droits de mutation à titre gratuit était telle qu’il valait souvent mieux que le tiers achète l’entreprise plutôt que ne la reçoive à titre gratuit. L’intérêt de cette donation-partage n’était alors significatif que lorsque le fils du donateur n’était pas décédé et que le petit-fils, alors considéré comme un tiers pour le donateur, était le donataire. Ainsi, en pratique, la loi du 5 janvier 1988 a été vue pour certains auteurs comme étant du « droit mort »¹⁹.

Hormis ce cas du partage d’ascendant ayant pour objet l’entreprise individuelle, la donation-partage ne profitait, à ce stade, qu’aux enfants et autres descendants aux termes de

¹⁷ L. n° 88-15 du 5 janv. 1988 *relative au développement et à la transmission des entreprises*, JORF 6 janv. 1988, p. 220.

¹⁸ SAUVAGE Fr., « Donations – Libéralités-partages », *J.-Cl. Not. Form.*, fasc. 70, nov. 2014, § 8.

¹⁹ MALAURIE Ph. et BRENNER Cl., *op. cit.*, n° 818, p. 629.

l'article 1075, alinéa 1^{er}, du Code civil dans sa version antérieure²⁰. Ainsi, la loi du 23 juin 2006 est intervenue et a fini de transformer le mécanisme en remplaçant les partages d'ascendants par les libéralités-partages. Désormais, l'article 1075, alinéa 1^{er}, du Code civil ouvre à toute personne la possibilité de faire le partage de sa succession entre ses héritiers et dispose que : « Toute personne peut faire, entre ses héritiers présomptifs, la distribution et le partage de ses biens et droits ». Cette ouverture de l'institution est vue par des auteurs comme « le signe de la puissance du droit de propriété »²¹.

Parallèlement à cette évolution majeure, la pratique notariale avait fait, plus tôt, le constat que par l'effet du vieillissement de la population, des générations se trouvaient être les donataires de biens dont ils n'avaient pas réellement besoin ou dont ils n'avaient pas la force ou l'envie de s'occuper, et ce alors même que leurs propres enfants le pouvaient ou le voulaient. Cela conduisait ces générations à devoir redonner immédiatement ce qu'ils avaient reçu, voire à imaginer pour les donateurs de consentir directement des donations simples à leurs petits-enfants, au même titre que s'ils les consentaient à des tiers. En clair, cette situation n'était pas des plus optimales, tant d'un point de vue civil que fiscal. Aussi, le notariat, par le biais d'Arnaud Houis, rapporteur de la troisième commission du 96^{ème} congrès des notaires de France, a imaginé et crée le mécanisme de la donation-partage transgénérationnelle²². La doctrine, emportée par Michel Grimaldi en tête de file, l'a fortement encouragée. Puis, elle a fait l'objet d'une offre de loi avant d'être consacrée par la réforme du 23 juin 2006 aux articles 1078-4 à 1078-10 du Code civil en tant que « donation-partage à des descendants de degrés différents ». Plus tard, ce cheminement de la pensée ayant conduit à l'avènement de la donation-partage transgénérationnelle a fait dire au notaire Rémy Gentilhomme que : « La donation-partage transgénérationnelle est née sous les meilleurs auspices. Elle naquit d'un père inspiré, fut dotée d'un parrain dont la foi en l'innovation juridique était chevillée au corps et reçut le baptême législatif par l'onction du grand prêtre du droit successoral moderne »²³.

²⁰ Anc. art. 1075, al. 1^{er}, C. civ. : « Les père et mère et autres ascendants peuvent faire, entre leurs enfants et descendants, la distribution et le partage de leurs biens ».

²¹ GRIMALDI M., « Libéralité-partage », *J.-Cl. Not. Rép.*, fasc. 10, juill. 2018, § 1.

²² CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, *Le patrimoine au XXI^{ème} siècle*, 96^{ème} Congrès, Lille : 2000, p. 125 et s.

²³ GENTILHOMME R., « Donation-partage transgénérationnelle et usufruit successif », *Defrénois* 2015, art. 119x1, p. 496, § 1.

Par cette loi du 23 juin 2006, le nouvel article 1075-1 du Code civil²⁴ permet de réaliser un « saut de génération » grâce à la donation-partage transgénérationnelle. Définie comme une « modalité particulière nouvelle de donation-partage dans laquelle l'ascendant, avec l'accord de ses enfants, procède au partage anticipé de ses biens présents, soit entre ceux-ci et leurs propres descendants, soit entre ces descendants seulement, moyennant le consentement des descendants allotis, en tout ou partie, au lieu et place des enfants et, corrélativement, la renonciation de ceux-ci à tout ou partie de leurs droits »²⁵, la donation-partage transgénérationnelle vient alors faciliter la transmission de biens d'une génération à l'autre, et donc possiblement d'une entreprise. Comme l'avait écrit Jean Carbonnier dans son *Offre de Loi* : « Lorsque [...] l'enfant donataire a atteint l'âge de cinquante-soixante ans, il est parfois plus rationnel d'attribuer ses biens aux petits-enfants, fût-ce en nue-propiété seulement, l'enfant se contentant de l'usufruit »²⁶. Ainsi, la donation-partage transgénérationnelle s'inscrit dans le cadre des partages d'ascendants et permet de transmettre des biens en sautant une génération tout en gardant les mêmes avantages civils qu'une donation-partage simple, tels que par exemple l'absence de rapport successoral et le gel des valeurs. Pour ce faire, il faut que la génération dite « intermédiaire » consente à une telle opération et en cela, certains auteurs considèrent que la donation-partage transgénérationnelle est « le pendant de la représentation du renonçant à une succession *ab intestat* »²⁷, celle-ci étant, elle aussi, une innovation majeure²⁸ de la loi du 23 juin 2006. Cette nouvelle libéralité-partage transgénérationnelle instaurée par cette loi permet donc à l'ascendant de gratifier ses petits-enfants au lieu et place de ses enfants. Concrètement, par ce mécanisme, les lots des petits-enfants sont pris sur la part de réserve de leurs auteurs respectifs et, s'agissant d'une donation-partage, ils pourront être évalués à la date du partage anticipé lors de la liquidation de la succession du donateur.

Conformément à l'article 1076, alinéa 1^{er}, du Code civil²⁹, la donation-partage transgénérationnelle porte, comme pour une donation-partage dite « simple », sur tout ou partie

²⁴ Art. 1075-1 C. civ : « 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 héritiers présomptifs ».

²⁵ CORNU G., *op. cit.*, p. 370.

²⁶ CARBONNIER J., CATALA P., DE SAINT-AFFRIQUE J. et MORIN G., *Des libéralités - Une offre de loi*, Paris : Defrénois, 2003.

²⁷ MALAURIE Ph. et BRENNER Cl., *op. cit.*, n° 818, p. 636.

²⁸ Art. 754, al. 1^{er}, C. civ.

²⁹ Art. 1076, al. 1^{er}, C. civ : « La donation-partage ne peut avoir pour objet que des biens présents ».

des biens présents du donateur. En fait, si la donation-partage transgénérationnelle relève d'une grande complexité dans son organisation liquidative en raison de la sécurité de la transmission et de la protection de la réserve héréditaire qu'elle doit garantir, elle est néanmoins très souple dans les possibilités qu'elle offre à l'ascendant donateur. Cependant, même avec une telle souplesse laissée au disposant, ce dernier est mis en difficulté puisqu'il ne peut pas donner ce qui est à autrui ou encore, selon l'adage latin, « *nemo plus juris ad alium transferre potest quam ipse habet* »³⁰. Ceci peut alors avoir des conséquences pratiques lorsque le disposant souhaite intégrer à la masse de la donation-partage transgénérationnelle des biens qu'il a déjà donnés. La loi du 3 juillet 1971 a permis que soit intégré dans la masse d'une donation-partage simple – et donc *a fortiori* dans celle d'une donation-partage transgénérationnelle – des biens ayant déjà fait l'objet d'une donation par le disposant³¹. Ce mécanisme est celui de l'incorporation – également appelé réincorporation³² – des biens antérieurement donnés³³.

De plus, la donation-partage transgénérationnelle fait encore preuve de souplesse dans la mesure où le donateur peut parfaitement choisir de se réserver l'usufruit des biens donnés, ou même de consentir un usufruit successif sur la tête de son conjoint ou sur celle d'autres personnes³⁴. L'usufruit successif « résulte de la situation dans laquelle existent sur un même bien plusieurs usufruits simultanément mais qui s'exercent les uns après les autres »³⁵. En réalité, les deux situations sont à distinguer. D'abord, si le donateur consent un usufruit successif sur la tête de son conjoint, alors il procède à une réversion d'usufruit et ce terme de « réversion » est consacré pour le cas spécifique de l'usufruit successif réalisé au profit du conjoint survivant. Ensuite, il est tout à fait possible que le donateur consente plusieurs usufruits

³⁰ Littéralement : « Une personne ne peut transférer à autrui plus de droits que ce qu'elle n'en a elle-même ».

³¹ Art. 1078-1, al. 1^{er}, C. civ. : « *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* ».

³² Le terme « incorporation » est utilisé par le Code civil (art. 1078-1 et 1078-2 C. civ.) alors que celui de « réincorporation » est utilisé par le Code général des impôts (art. 776-A CGI.). Toutefois, malgré cette différence terminologique, les deux codes visent la même technique juridique.

³³ En l'absence de texte, le mécanisme de l'incorporation avait déjà été admis par la jurisprudence antérieure à la loi du 3 juillet 1971 – V. Cass req., 9 juill. 1840 : *D.* 1840, 1, p. 244.

³⁴ La jurisprudence analyse une telle réversion comme une donation à terme de biens présents – V. Cass. 1^{ère} civ., 21 oct. 1997, n° 95-19.759 : *Bull. civ. I*, n° 291 ; *JCP N* 1998, n° 11, p. 397, note HAREL-DUTIROU I. ; *RTD civ.* 1998, p. 271, obs. PATARIN J. et p. 937, obs. ZENATI F.

³⁵ BONNET V., *L'usufruit successif*, coll. Droit notarial, Paris : Ellipses, 2020, n° 5, p. 4.

à des personnes différentes : « S'il est prévu qu'un seul des usufruitiers jouira du bien dans un premier temps et que le second n'exercera son droit qu'à l'extinction du premier, la situation constitue bel et bien un usufruit successif, sans pour autant être une réversion d'usufruit, formule qui doit être réservée pour l'hypothèse examinée précédemment »³⁶.

Ces problématiques d'incorporation et d'usufruits successifs se sont posées dans un dossier relatif à l'anticipation de la transmission d'une entreprise dont l'étude sera faite au fil de ce mémoire. Ce projet a fait l'objet de nombreuses discussions et échanges au sein de la famille concernée mais finalement, aucun acte n'a pu être signé à l'heure de la rédaction de ce mémoire, ce qui n'empêche pas son étude. En l'espèce, une société a été constituée en 1998 entre un couple (Monsieur et Madame X), alors détenteur de 99,80 % du capital, et leurs trois enfants (X1, X2 et X3), détenteurs chacun d'environ 0,06 % du capital. Cette société exerce une activité de holding animatrice de groupe dont l'actif est principalement constitué d'une autre société qu'elle contrôle. En 2003, Monsieur et Madame X ont consenti au profit de leurs trois enfants une donation-partage portant sur la quasi-totalité des parts sociales de la société holding dépendant de leur communauté de biens, avec réserve d'usufruit viager au profit du survivant d'entre eux. En 2006, les associés de la société holding ont constaté à l'unanimité :

- Le retrait total de X1 et X2 moyennant attribution d'une somme d'argent démembrée égale au montant de leurs droits ainsi que le retrait partiel de X3 moyennant également attribution d'une somme d'argent démembrée égale au montant de ses droits ;
- La réduction du capital social de la société et la modification du montant nominal des parts sociales ;
- L'attribution à X3 d'un certain nombre de parts sociales en nue-propriété, sous l'usufruit de Monsieur et Madame X.

Il ressort de ces constatations que les parts attribuées à X3 en nue-propriété sont exactement représentatives de celles qui lui ont été données et attribuées en 2003. En outre, les fonds démembrés attribués en contrepartie des retraits d'associés ont été réinvestis dans de nouveaux investissements en démembrement.

Enfin, en 2020, Monsieur et Madame X ont réciproquement révoqué la réversion d'usufruit qu'ils s'étaient mutuellement consentie dans l'acte de donation-partage de 2003.

³⁶ BONNET V., *id.*, n° 15, p. 13.

Ainsi, X3 a vocation à devenir successivement plein propriétaire de la moitié des parts sociales, qu'il détient à ce jour en nue-propiété dans ladite société, à compter du jour du décès de chacun de ses parents. Suite à ces actes et opérations de restructuration, le capital de la société holding est donc désormais réparti pour 99,66 % des parts en usufruit à Monsieur et Madame X, pour 99,66 % des parts en nue-propiété à X3 et pour 0,33 % des parts en pleine propriété à X3.

Compte tenu du développement important des activités de la société contrôlée par la société holding et donc, corrélativement, de la valorisation significative de cette dernière, X3 a sollicité son conseil pour déterminer le coût prévisionnel de la transmission de ses parts en cas de décès ainsi que pour étudier les possibilités d'anticiper cette transmission dans les meilleures conditions. Eu égard à l'importance des droits de succession prévisionnels dus en cas de décès en l'absence d'anticipation, il est apparu nécessaire d'anticiper la transmission de tout ou partie de la nue-propiété des parts de la société holding au profit des trois enfants de X3.

A première vue, il semble tout à fait évident que la solution la plus simple qui devrait s'imposer serait celle pour X3 de redonner la nue-propiété des titres reçus en 2003 dans une nouvelle donation-partage consentie par lui à ses propres enfants. Cependant, cette transmission coûterait très cher et X3 perdrait le contrôle de la société. Aussi, cette solution a été abandonnée et il a été préconisé de procéder à la transmission au moyen d'une donation-partage transgénérationnelle, consentie par Monsieur et Madame X, par incorporation des parts représentatives de celles initialement donnée à X3 en 2003, en vue de les réattribuer aux enfants de ce dernier. Ne souhaitant pas perdre le contrôle de la société holding, et conséquemment, de la société contrôlée par cette dernière, X3 voudrait se réserver un usufruit successif à son profit, et en cas de prédécès, à sa femme.

Au fil des échanges avec X3 et en raison d'une fiscalité peu attractive en la matière, X3 a finalement abandonné l'idée de la constitution d'un usufruit successif, de sorte que les petits-enfants auront vocation à la pleine propriété au décès consécutifs de leurs grands-parents. Pour garder tout de même un certain contrôle de sa société, X3 a décidé de n'incorporer qu'une partie des titres reçus en nue-propiété en 2003, ce qui ne pose pas de problème en vertu du principe « qui peut le plus peut le moins ». Pour autant, l'étude de cette situation conduira à se pencher sur toutes les hypothèses évoquées.

Ainsi, pour anticiper la transmission de l'entreprise, la donation-partage avait été initialement faite en 2003, à une époque qui ne connaissait donc pas le mécanisme de la donation-partage transgénérationnelle. Les parties souhaitant bénéficier *a posteriori* des avantages civils et fiscaux qui en résultent, **la transmission entre générations de l'entreprise commande alors de se pencher sur la conversion de la donation-partage initialement faite entre tous les héritiers en une donation-partage transgénérationnelle faite dans une seule souche.**

Au regard de la situation exposée plus haut, la transmission d'une entreprise entre générations peut avoir des coûts et des inconvénients majeurs. Aussi, plutôt que de transmettre à nouveau, il peut apparaître opportun de convertir la donation-partage antérieurement faite entre tous les héritiers en une donation-partage transgénérationnelle, et ce, dans une souche seulement. L'anticipation de la transmission commande alors l'utilisation de moyens de conversion (I) destinés à produire des effets (II).

I – LES MOYENS DE LA CONVERSION

Aux fins d'anticipation de la transmission de l'entreprise, la donation-partage initialement faite entre tous les héritiers peut être convertie en une donation-partage transgénérationnelle dans une seule souche. Pour réaliser pareille conversion sans faire perdre à la génération intermédiaire son pouvoir dans la société, deux méthodes sont concevables et se cumulent : l'incorporation partielle de la donation-partage antérieure (A) et la constitution d'un usufruit successif sur la tête du donataire incorporant (B).

A – L'incorporation partielle de la donation-partage antérieure

L'objectif est d'incorporer la donation-partage initialement faite entre tous les héritiers présomptifs du disposant dans la nouvelle donation-partage, cette fois-ci faite entre donataires de degrés différents et au sein d'une seule souche. Aussi, l'incorporation opérée ne peut être que partielle *rationae personae* parce qu'elle est faite au sein d'une seule souche (1) et qu'elle est limitée au regard de la donation-partage antérieure (2).

1 – L'incorporation au sein d'une seule souche

Les biens objet de la donation-partage d'origine, consentie au profit de plusieurs donataires copartagés, ont vocation à être en partie incorporés dans une nouvelle donation-partage et au sein d'une seule souche. Pour autant, cette réincorporation ne nécessite pas le consentement de tous les donataires copartagés initiaux (a) puisque la redistribution effectuée par la nouvelle donation est verticale (b).

a) L'absence de consentement des donataires copartagés initiaux

L'incorporation par un seul des donataires de la donation-partage originelle faite entre plusieurs enfants ne nécessite pas le consentement des autres, qui demeurent donataires copartagés en vertu de ce premier acte de partage anticipé. Pour autant, au lendemain de la loi du 3 juillet 1971, il s'est posé la question de la validité de l'incorporation d'une donation-partage antérieure à la masse d'une nouvelle donation-partage. En effet, l'article 1078-1 du

Code civil³⁷ ne vise que le cas de l'incorporation d'une donation ordinaire et non pas celui de l'incorporation d'une donation-partage. L'extension aux donations-partages du mécanisme de l'incorporation a toutefois été admise par la doctrine³⁸, la pratique notariale³⁹ ou encore l'administration fiscale⁴⁰. De la même manière, après la réforme du 23 juin 2006, pareille question se posait relativement à la masse d'une donation-partage transgénérationnelle. Mais l'article 1078-7 du Code civil renvoyant notamment aux dispositions de l'article 1078-1, il est largement acquis qu'une première donation-partage puisse y être incorporée en vue de transmettre aux petits-enfants des biens déjà transmis aux enfants.

Un auteur a tout de même émis des doutes sur la possibilité pour un donataire copartagé de n'incorporer que partiellement la donation-partage antérieure lors de la réalisation de la donation-partage transgénérationnelle sans être alloti dans ce nouveau partage⁴¹, ce qui est ici bel et bien l'hypothèse visée. Ses réserves se fondent sur une lecture exégétique de l'article 1078-1 du Code civil pour venir dire que l'incorporation d'une donation antérieure n'est possible qu'à la condition que le donataire incorporant soit alloti dans le nouveau partage. En effet, si l'on s'en tient *stricto sensu* à la lettre du texte, « l'incorporation de certains lots seulement ferait du premier acte un acte incomplet, puisque tous les enfants ne seraient plus allotis dans la première donation »⁴². Selon cette logique, seule une incorporation totale de la donation-partage initialement consentie – c'est-à-dire une incorporation par tous les donataires initiaux de toute la masse initialement partagée – serait valide et permettrait ainsi de ne pas dénaturer le partage antérieurement fait entre tous les enfants. En réalité, cette analyse doctrinale veut que la nouvelle donation-partage effectuée ne pourrait se concevoir que de manière unanime, c'est-à-dire avec l'adhésion de tous les enfants déjà allotis à l'origine. Par ailleurs, à l'appui de cette dernière position énoncée, et de manière beaucoup plus draconienne, il a également été dit que l'allotissement d'une souche quand il en existe plusieurs encourrait la

³⁷ Art. 1078-1 C. civ. : « *Le lot de certains enfants pourra être formé, en totalité ou en partie, des donations, soit rapportables, soit préciputaires, déjà reçues par eux de l'ascendant [...]* ».

³⁸ CATALA P., *La réforme des liquidations successorales*, 3^{ème} éd., Paris : Defrénois, 1982, n° 125, p. 300.

³⁹ GRIMALDI M. et GENTILHOMME R., « Rendre transgénérationnelle une donation-partage antérieure », *Defrénois* 2011, art. 40094, p. 1344, § 5.

⁴⁰ BOI-ENR-DMTG-20-20-10, 12 sept. 2012, § 180.

⁴¹ LEVILLAIN N., « Donation-partage », *J.-Cl. Not. Form.*, fasc. 80, oct. 2021, § 63.

⁴² BOUQUEMONT A., « De l'utilité des réincorporations transgénérationnelles », *JCP N* 2014, 1214, § 11.

disqualification de l'acte de donation-partage transgénérationnelle, et ce même avec l'accord des autres donataires⁴³.

Toutefois, l'incorporation partielle d'une donation-partage antérieure à la masse d'une donation-partage transgénérationnelle répond d'une logique de souche⁴⁴ et ne nécessite donc pas l'accord de tous les donataires copartagés initiaux, et ce, pour plusieurs raisons. D'abord, une donation-partage, qu'elle soit consentie aux descendants de premier degré ou à des descendants de degrés différents, peut parfaitement et valablement être faite de manière égalitaire ou inégalitaire. Certes, la donation-partage égalitaire entre tous les attributaires est une situation idéale, mais l'hypothèse d'une inégalité résultant de cet acte ne fait qu'ouvrir une action en réduction au bénéfice des donataires copartagés lésés, sans remettre en cause la validité du partage d'ascendant. De cette manière, l'absence de consentement des donataires copartagés initiaux dans l'incorporation partielle de la donation-partage antérieurement consentie n'est pas de nature à remettre en cause, à leur égard, le partage effectué. De plus, opposer à l'incorporation partielle au sein d'une seule souche l'objection suivant laquelle la donation-partage transgénérationnelle serait impossible pour défaut de consentement des autres donataires initiaux serait méconnaître l'apport de la loi du 3 juillet 1971⁴⁵. En effet, depuis cette loi, le fait d'omettre un enfant dans une donation-partage n'en affecte plus ni la validité ni son opposabilité. De même, l'enfant qui refuse de prendre part au partage anticipé est assimilé à un enfant omis. La Cour de cassation a eu l'occasion de rappeler ces deux règles dans deux arrêts en date des 16 juillet 1997⁴⁶ et 13 février 2019⁴⁷. Il en résulte que l'enfant omis ou renonçant constituera sa part de réserve sur les biens présents de l'ascendant au jour de l'ouverture de la succession et, si cela ne suffit pas, il dispose subsidiairement de l'action en réduction de la seule donation-partage. Ainsi, un partage d'ascendant peut valablement être consenti en omettant une ou plusieurs souches. Dès lors, une donation-partage transgénérationnelle – dont la masse

⁴³ EPAILLY D., « De l'intérêt et des limites des incorporations transgénérationnelles », *Bull. CRIDON Nord-Est*, juin 2012, n° 175, Droit de la famille et du patrimoine – Nota Bene n° 706.

⁴⁴ Art. 1078-6 C. civ.

⁴⁵ GRIMALDI M. et GENTILHOMME R., *loc. cit.*, § 5.

⁴⁶ Cass. 1^{ère} civ., 16 juill. 1997, n° 95-13.316 : *Bull. civ. I*, n° 52 ; *D.* 1997, 370, obs. GRIMALDI M.

⁴⁷ Cass. 1^{ère} civ., 13 févr. 2019, n° 18-11.642 : *Bull. civ. févr.* 2019, p. 141 ; *AJ fam.* 2019, p. 342, obs. LEVILLAIN N. ; *D.* 2019, p. 382, obs. GODECHOT-PATRIS S. et GRARE-DIDIER C. ; *RTD civ.* 2019, p. 386, obs. GRIMALDI M. ; *JCP G* 2019, n° 479, note BRENNER Cl. ; *JCP N* 2019, n° 1291, note SAUVAGE Fr. ; *Dr. fam.* 2019, n° 108, note NICOD M.

comprend la réincorporation partielle de la donation-partage antérieure – peut donc être consentie en l’absence de consentement des autres donataires copartagés initiaux et au sein d’une seule souche. D’ailleurs, la donation-partage initiale elle-même ne procède pas d’un accord unanime des enfants donataires mais de leur acceptation, chacun, du lot attribué par leur père. Dès lors, il est difficilement perceptible de voir comment l’incorporation partielle pourrait imposer un consentement unanime.

Mais surtout, l’incorporation réalisée au sein d’une seule souche permet, même sans l’accord de tous les copartagés initiaux, d’allotir à nouveau en ce qu’elle réalise une redistribution verticale dans la nouvelle donation-partage.

b) Une redistribution verticale

L’incorporation partielle de la donation-partage antérieurement consentie est réalisée au sein d’une seule souche. Elle s’accompagne d’un changement d’attributaire puisque le lot de l’enfant incorporant est réintégré à la masse de la nouvelle donation pour être redistribuée à ses propres enfants. On parle de redistribution verticale, ou de redistribution intra-souche.

D’emblée, cette opération redistributive impose que le changement d’attributaire qui suit l’incorporation soit effectivement possible. Si le législateur ne le prévoit pas expressément, cela est largement acquis en doctrine⁴⁸. En effet, Pierre Catala explique notamment que l’incorporation peut « se réaliser par la voie d’un rapport en nature et que, dès lors, l’objet donné faisant retour à la masse, il peut être attribué à un autre que le donataire antérieur »⁴⁹. Pour le cas de la nouvelle donation-partage réalisée entre descendants de degrés différents, il est nécessaire de raisonner par souche et non par tête. Concrètement, la redistribution verticale permet de « changer le membre de la souche attributaire »⁵⁰ de la donation antérieure, et ce « pour la faire descendre à la génération des petits-enfants »⁵¹. Cette possibilité de changement d’attributaire de la précédente donation-partage, au sein de la même souche, permet encore une fois de contrer l’argument minoritaire de la doctrine qui consiste à interpréter strictement

⁴⁸ CATALA P., *op. cit.*, n° 127, p. 307 – GRIMALDI M., *op. cit.* note 9, n° 1775, p. 555.

⁴⁹ CATALA P., *ibid.*

⁵⁰ SAUVAGE Fr., « Les modalités de l’incorporation : la donation-partage transgénérationnelle », *Defrénois* 2016, art. 124p6, p. 1007, § 22.

⁵¹ SAUVAGE Fr., *ibid.*

l'article 1078-1 du Code civil. La pratique notariale a notamment eu l'occasion de préciser que « l'esprit de l'article 1078-7 et la logique de souche suggèrent de ne pas prendre l'article 1078-1 au pied de la lettre et de ne pas soumettre l'incorporation à une donation-partage transgénérationnelle à une condition supplémentaire qui consisterait à ce qu'il y reçoive effectivement un lot »⁵². L'incorporation partielle sans allotissement de l'incorporant et qui opère une redistribution verticale est donc parfaitement possible.

Puis, la redistribution intra-souche qui accompagne l'incorporation partielle de la donation-partage initiale commande que la génération intermédiaire y consente. Or cet accord du donataire relève du régime même de la donation-partage transgénérationnelle qui prévoit que « lorsque l'ascendant procède à une donation-partage, ses enfants peuvent consentir à ce que leurs propres descendants y soient allotis en leur lieu et place, en tout ou partie »⁵³. Aussi, le changement d'attributaire au sein d'une seule souche dans le cadre d'une transmission transgénérationnelle est nécessairement conditionnée à l'accord du donataire initial qui constitue le « sésame de la donation-partage transgénérationnelle »⁵⁴. De surcroît, le changement d'attributaire peut s'accompagner d'une modification des charges et conditions de la donation incorporée. Dans certains cas, comme celui d'un droit de retour conventionnel, cette modification s'impose pour être adaptée à la donation-partage transgénérationnelle.

Finalement, la question s'est posée de savoir si une telle redistribution endogène ne venait pas modifier le partage initial. Mais en réalité, puisque la logique du partage d'ascendant commande un raisonnement par souche, l'établissement de la donation-partage transgénérationnelle – dont la masse est constituée du lot du donataire incorporant au profit de ses propres enfants – ne change en rien la répartition initialement faite : les petits-enfants sont allotis en lieu et place de leur auteur. Plutôt que de modifier le partage déjà effectué entre les souches, ce changement d'attributaire offre à une souche une forte autonomie dans la répartition des biens antérieurement transmis en son sein. Pourtant, le doute était permis en raison du renvoi de l'article 1078-7 du Code civil à l'article 1078-3 du même code selon lequel les conventions portant incorporation « ne sont pas regardées comme des libéralités entre les

⁵² SAUVAGE Fr., « La donation-partage transgénérationnelle dans tous ses états », *Bull. CRIDON Paris*, n° 23, déc. 2011, § 29.

⁵³ Art. 1078-4, al. 1^{er}, C. civ.

⁵⁴ SAUVAGE Fr., *loc. cit.* note 52, § 3.

héritiers présomptifs, mais comme un partage fait par le disposant ». En effet, dans une donation-partage transgénérationnelle, il y a par hypothèse « non pas seulement des héritiers présomptifs, mais aussi des descendants d'un degré trop éloigné pour l'être »⁵⁵, ce qui reviendrait à conclure que le changement d'attributaire serait en réalité une libéralité faite aux petits-enfants plutôt qu'un partage. Or, une telle analyse ferait perdre à l'incorporation son utilité pratique de « glissement au sein de la souche »⁵⁶. Après ces hésitations, la doctrine a bien retenu la solution selon laquelle l'incorporation est une opération de partage. D'ailleurs, l'administration fiscale en a tiré les conséquences par la seule exigibilité du droit de partage, y compris en cas de changement d'attributaire au sein de la même souche⁵⁷.

Dès lors, si l'incorporation est vue comme un nouveau partage intra-souche et qu'elle est sans incidence sur le partage initial, la redistribution verticale relève de l'autonomie de la souche pourvu que le partage initial ne soit pas modifié⁵⁸. De manière plus générale, au regard de la transmission familiale qui est opérée, « deux transmissions coexistent, se croisent et se cumulent. L'une est inter-souche et l'autre est intra-souche »⁵⁹. Cela n'est donc pas sans rappeler l'émergence d'une nouvelle conception de la souche mise en avant par la pratique notariale et qui pourrait bien voir le jour dans les futures réformes du droit des successions : « En raison de l'émergence d'une nouvelle conception de la souche, qui n'est plus la conséquence d'un mécanisme, celui de la représentation, mais bien une véritable entité autonome, à l'instar des libéralités transgénérationnelles, ne serait-il pas opportun de réfléchir à une succession qui pourrait, dorénavant, être dévolue par souche : une vocation successorale de souche ? »⁶⁰.

La possibilité de l'incorporation effectuée par l'un des donataires initiaux seulement permet donc de convertir partiellement la donation-partage originelle. Cependant, cette

⁵⁵ GAUDEMET S. et SEMERE Th., « L'incorporation des donations antérieures », *Defrénois* 2014, art. 115t7, p. 366, § 19.

⁵⁶ ARNAUD St., GINON S. et PETIT Fr., « Quelques aspects spécifiques de la donation-partage transgénérationnelle », *JCP N* 2012, 1301, § 41.

⁵⁷ L. n° 2010-1658 du 29 déc. 2010 *de finances rectificative pour 2010*, *JORF* 30 déc. 2010, p. 23027.

⁵⁸ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, *La transmission*, 108^{ème} Congrès, Montpellier : 2012, n° 3540, p. 725.

⁵⁹ ARNAUD St., GINON S. et PETIT Fr., *loc. cit.*, § 41.

⁶⁰ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, *L'ingénierie notariale*, 118^{ème} Congrès, Marseille : 2022, n° 30648, p. 894.

incorporation est aussi partielle d'un point de vue matériel en ce qu'elle est limitée au regard de la donation-partage d'origine.

2 – L'incorporation limitée

L'incorporation des biens effectuée par une souche unique a pour objet de redistribuer ces derniers aux petits-enfants de cette souche. Puisque le donataire initial n'incorpore que les biens qu'il avait reçus de la donation-partage antérieure, il ne réintègre donc nécessairement qu'une partie de la donation-partage initiale. La nature juridique de l'incorporation (a) permet de mettre en exergue ses intérêts sur l'opération envisagée (b).

a) La nature juridique de l'incorporation

Par la loi du 3 juillet 1971, le législateur a consacré le mécanisme de l'incorporation dans le Code civil, mais il ne s'est jamais penché sur son régime juridique. Pourtant, cela s'avère très utile au regard de l'opération projetée qui est d'incorporer partiellement une donation-partage initiale à la masse d'une donation-partage transgénérationnelle. La doctrine s'est quant à elle penchée sur cette question, faisant émerger une analyse moniste et une analyse dualiste du mécanisme⁶¹.

Tout d'abord, une analyse moniste apparaît satisfaisante d'un point de vue juridique en ce qu'elle assimile l'incorporation à un rapport en nature⁶². Le rapport est une opération par laquelle l'héritier ayant reçu une donation du *de cuius* en restitue l'objet au jour de la succession et aux fins de reconstitution de la masse partageable⁶³. Or selon les partisans d'une telle analyse, le mécanisme de l'incorporation se rapproche de celui du rapport. En effet, l'incorporation précède le partage anticipé et augmente la masse à partager entre les donataires copartagés. La différence réside toutefois dans le fait que là où le rapport porte sur la donation, l'incorporation semble plutôt porter sur le bien donné. Mais l'article 1078-1, alinéa 1^{er}, du Code civil précise que l'incorporation peut prendre en compte les emplois et remplois dont les biens donnés auront pu faire l'objet. Ce texte vient ainsi au secours du rapprochement entre les deux mécanismes,

⁶¹ GRIMALDI M., « La nature juridique et les enjeux de l'incorporation », *Defrénois* 2016, art. 124p7, p. 991, § 5.

⁶² CATALA P., *op. cit.*, n° 127, p. 307.

⁶³ Art. 843 C. civ.

qui fait de l'analyse moniste une analyse congruente. Néanmoins, depuis la loi du 23 juin 2006, l'article 1078-2 du Code civil prévoit qu'il est possible non seulement d'incorporer des donations faites en avancement de part successorale mais également des donations préciputaires. Or l'incorporation de ces dernières, en raison du fait qu'elles soient consenties hors part successorale, se heurte nécessairement au mécanisme du rapport. De plus, le rapport ne se conçoit que dans une succession ouverte, or une donation-partage est un mécanisme d'anticipation successorale. Pour ces raisons, l'hypothèse selon laquelle l'incorporation serait vue comme un rapport en nature doit être exclue.

La seconde analyse, dualiste, a les faveurs d'une doctrine majoritaire. Elle distingue selon que l'incorporation s'accompagne ou non d'un changement d'attributaire. En clair, la nature juridique de l'incorporation ne sera pas la même selon qu'elle est employée à des fins de rétablissement d'une égalité dans un partage anticipé ou à des fins de transmission. Dans un premier temps, si l'incorporation ne s'accompagne pas d'un changement d'attributaire, alors elle consiste « en la substitution volontaire de nouvelles obligations aux obligations éventuelles précédemment souscrites, lesquelles se trouvent, corrélativement, éteintes »⁶⁴. L'incorporation sans changement d'attributaire serait alors vue comme une novation par changement de cause⁶⁵, la donation-partage transgénérationnelle se substituant à la donation-partage incorporée.

Dans un second temps, si l'incorporation s'accompagne d'un changement d'attributaire, ce qui est le cas de l'opération envisagée dans le présent cas d'espèce, elle serait alors un *mutuus dissensus*⁶⁶, c'est-à-dire une révocation conventionnelle de la donation-partage incorporée. Cette position de la doctrine est d'autant plus satisfaisante d'un point de vue juridique qu'elle trouve à s'appliquer en présence de donations en avancement de part ou préciputaire. D'une part, l'article 1193 du Code civil prévoit que « les contrats ne peuvent être modifiés ou révoqués que du consentement mutuel des parties », de sorte que pour défaire la donation-partage initiale, « le consentement de ceux qui l'ont faite est à la fois nécessaire et suffisant »⁶⁷. D'autre part, il serait possible, d'objecter que le *mutuus dissensus* ne peut défaire une convention que dans la mesure où celle-ci n'a pas encore été exécutée et de manière rétroactive. Mais selon Michel

⁶⁴ VAREILLE B., *Volonté, rapport et réduction* : Thèse Limoges, PUF : 1988, n° 325, p. 204.

⁶⁵ VAREILLE B., *ibid.*

⁶⁶ GRIMALDI M., *loc. cit.* note 61, § 8.

⁶⁷ GRIMALDI M. et GENTILHOMME R., *loc. cit.* § 5.

Grimaldi, la donation-partage incorporée à la masse de la donation-partage transgénérationnelle aurait par hypothèse déjà reçue exécution et ne serait pas anéantie par le fait de l'incorporation⁶⁸. Cependant, toujours selon lui, une donation n'a jamais totalement épuisé ses effets tant que la succession du donateur n'est pas réglée et l'article 1193 du Code civil n'opère aucune distinction selon que le contrat révoqué a été ou non exécuté. D'ailleurs, la Cour de cassation a même implicitement reconnu que le *mutuus dissensus* qu'opère une incorporation permet aux parties à l'acte de rétracter leur consentement alors que la donation a été exécutée⁶⁹. En l'espèce, il s'agissait de parents qui s'étaient accordés avec leurs enfants pour « annuler » une donation-partage qu'ils leur avaient préalablement consentie. En raison du vice de forme caractérisé par l'absence d'authenticité de la renonciation à la donation-partage déjà exécutée, la Cour de cassation déclare cet accord familial nul tout en admettant sa validité au fond.

Enfin, en dépit de ces arguments sur la nature juridique de l'incorporation, des auteurs militent pour venir dire que toute incorporation partielle est nulle pour la simple et bonne raison que l'article 1078-1 du Code civil vise l'incorporation des donations et non des lots eux-mêmes⁷⁰. Selon cette analyse, seule une incorporation totale de la donation initiale serait valide. Pour autant, cela est contraire à la position selon laquelle la donation-partage n'est ni plus ni moins qu'un « faisceau d'accords bilatéraux que le *de cuius* passe avec chacun de ses héritiers et par lesquels s'accomplit la répartition qu'il a décidée »⁷¹. Ce « faisceau d'accords bilatéraux » permet valablement d'incorporer partiellement la donation-partage antérieurement consentie à la donation-partage transgénérationnelle, et ce, en raison de la nature révocatoire de cette incorporation.

Si les discussions autour de la nature juridique de l'incorporation partielle sont nombreuses, elles révèlent les intérêts de cette technique au regard de la nouvelle donation-partage transgénérationnelle.

⁶⁸ GRIMALDI M., *loc. cit.* note 61, § 9.

⁶⁹ Cass. 1^{ère} civ., 7 juin 2006, n° 04-14.652 : *Bull. civ.* I, n° 289 ; *Defrénois* 2006, art. 38496, p. 1838, note GELOT B. ; *RTD civ.* 2007, p. 613, obs. GRIMALDI M.

⁷⁰ EPAILLY D., *loc. cit.*

⁷¹ GRIMALDI M. et GENTILHOMME R., *loc. cit.* § 5.

b) Les intérêts de l'incorporation

La controverse doctrinale relative à la nature juridique du mécanisme de l'incorporation a fait couler beaucoup d'encre, mais elle penche majoritairement vers l'idée d'une révocation conventionnelle. L'avènement de la donation-partage transgénérationnelle par la loi du 23 juin 2006 a fait naître de nouveaux intérêts de l'incorporation, notamment en présence d'une incorporation de donations-partages. En effet, « l'accord de volontés des trois générations déclenche ainsi une série de bienfaits juridiques ordonnés à la préservation de la paix des familles »⁷². Le régime juridique de la donation-partage transgénérationnelle, couplé à une réincorporation des donations antérieures, est tel qu'il vise à exclure le rapport successoral et diminuer grandement les risques de réduction. De plus, la spécificité des incorporations transgénérationnelles tient en réalité à une double fiction⁷³. D'une part, au moment du décès de l'ascendant donateur et suivant la logique de souche, les biens que les petits-enfants ont reçus dans la donation-partage transgénérationnelle sont fictivement traités comme s'ils avaient été donnés au père, donataire initial, qui a incorporé son lot. D'autre part, au moment du décès de ce dernier, lesdits biens sont fictivement traités comme s'ils avaient été transmis par lui et non par l'ascendant donateur. Lors du règlement de la succession du père, les biens incorporés ne sont plus rapportables, et ce, même si l'incorporation de la donation-partage antérieurement consentie à la donation-partage transgénérationnelle n'a été que partielle. L'intérêt de l'incorporation, au regard de l'opération envisagée, est donc certain.

Ensuite, la nature juridique de l'incorporation a de grands enjeux sur celle de la donation-partage initiale puisque, selon la théorie du *mutuus dissensus*, elle est une révocation conventionnelle de celle-ci. De fait, dans le premier acte de partage anticipé, le *de cuius* – en tant que véritable auteur du partage⁷⁴ – a composé différents lots que chaque donataire copartagé a accepté. Ainsi, les allotissements ne sont pas le fruit d'un accord unanime et indivisible de ces derniers mais bien de l'acceptation par chacun de son lot. En ce sens, la Cour de cassation a déjà pu juger qu'il suffit que l'un des donataires copartagés accepte le lot qui lui est proposé pour que le partage d'ascendant soit formé⁷⁵, de sorte que les lots d'une donation-

⁷² SAUVAGE Fr., *loc. cit.* note 50, § 4.

⁷³ BOUQUEMONT A., *loc. cit.*, § 10.

⁷⁴ Art. 1075 C. civ. : « Toute personne peut faire, entre ses héritiers présomptifs, la distribution et le partage de ses biens et de ses droits ».

⁷⁵ Cass. 1^{ère} civ., 13 févr. 2019, *préc. cit.*

partage ne sont pas indivisibles, faute de stipulation en ce sens, et ce quand bien même ils auraient été acceptés par les donataires copartagés en considération des autres lots. Pour preuve, la Haute juridiction a jugé que la révocation d'une donation-partage prononcée à l'encontre d'un copartagé pour inexécution des charges ne remet pas en cause les autres allotissements⁷⁶. Un auteur a tout de même fait remarquer que cette solution paraissait commandée par le caractère « sanctionnateur » de la révocation pour inexécution des charges qui ne devait en toute hypothèse frapper que le coupable de l'inexécution⁷⁷. Quoi qu'il en soit, si les allotissements des donataires copartagés sont divisibles les uns des autres, l'incorporation par certains de leur lot initialement reçu dans la donation-partage transgénérationnelle laisse subsister les autres allotissements réalisés par la donation-partage initiale. De plus, l'incorporation s'apparentant à une révocation conventionnelle de la donation-partage antérieurement consentie, le principe de l'irrévocabilité spéciale des donations n'empêche pas les parties de révoquer cette dernière⁷⁸. Ce principe interdit simplement au donateur de se réserver dans l'acte la possibilité de révoquer la donation selon son bon vouloir. La donation-partage demeure donc une succession d'accords bilatéraux que le *de cuius* et l'un des donataires peuvent révoquer conventionnellement, puis qui peuvent être incorporés dans un nouveau partage anticipé. Finalement, l'incorporation est partielle au regard de la donation-partage initiale considérée dans sa globalité mais elle est totale au regard de la seule proposition d'allotissement initiale faite par le donateur et acceptée par le donataire.

En définitive, les débats sur la nature juridique de l'incorporation peuvent demeurer, mais ils sont « passablement académique »⁷⁹ pour la raison que ses intérêts pratiques ont été en partie tranchés par l'article 1078-3 du Code civil qui – comme il a été vu plus haut – exclut que l'incorporation soit considérée comme une libéralité faite entre les héritiers présomptifs. Le texte y voit plutôt un partage fait par le donateur initial. Pourtant, l'hésitation était permise puisque, quelle que soit l'hypothèse conduisant à l'incorporation, celle-ci se traduit par un appauvrissement du donataire copartagé initial qui incorpore et un enrichissement concomitant du donataire final, ce qui est donc de nature à caractériser l'élément matériel d'une libéralité.

⁷⁶ Cass. 1^{ère} civ., 4 juill. 2006, n° 04-16.272 : *Bull. civ.* I, n° 346 ; *JCP N* 2008, I, 108, spéc. n° 9, obs. LE GUIDEC R. ; *RTD civ.* 2007, p. 614, obs. GRIMALDI M. ; *RJPF* 2006/11, n° 44, obs. CASEY J.

⁷⁷ SAUVAGE Fr., *loc. cit.* note 50, § 17.

⁷⁸ NAUDIN E. et IWANESKO M., « La donation transgénérationnelle, une alternative à la donation par le nu-propriétaire de la nue-propriété ? », *JCP N* 2012, 1390, § 15.

⁷⁹ GRIMALDI M., *loc. cit.* note 61, § 10.

Or, la répartition des lots, même dans le cadre d'une donation-partage transgénérationnelle dont la masse est exclusivement constituée d'un précédent lot incorporé, est l'œuvre de l'ascendant donateur. Les descendants ne font donc qu'adhérer à la distribution décidée par lui, que ce soit en consentant au saut de génération pour le donataire incorporant ou en acceptant le lot pour les donataires finaux. Par cette opération, il n'y a donc aucune intention libérale entre celui qui incorpore et les bénéficiaires finaux, de sorte que l'élément moral nécessaire à la caractérisation d'une libéralité n'existe pas. L'incorporation peut être discutée quant à sa nature, elle n'en reste pas moins, au plan pratique, une opération de partage par le donateur.

La nature et les intérêts de l'incorporation permettent ainsi d'admettre la validité de l'incorporation partielle d'une donation-partage initiale dans la masse d'une donation-partage transgénérationnelle. Mais puisqu'elle est faite au sein d'une souche seulement, la conversion par la réincorporation ne peut pas se faire à n'importe quelles conditions. Une fois réalisée, une telle incorporation partielle ferait perdre au donataire initial incorporant tout droit sur le bien, et donc dans le cas d'espèce tout contrôle sur l'entreprise. C'est la raison pour laquelle la conversion peut se faire en y adjoignant la constitution d'un usufruit successif sur sa tête, l'incorporation étant alors partielle *rationae materiae*.

B – La constitution d'un usufruit successif sur la tête du donataire incorporant

Transmettre la propriété d'un bien suppose un dépouillement de la part du donateur qui en perd la propriété et, *a fortiori*, toutes les prérogatives d'un propriétaire. L'hypothèse dans laquelle le donataire initial incorpore le bien qu'il a antérieurement reçu dans une nouvelle donation soulève la même problématique et le donataire incorporant peut vouloir conserver l'usufruit sur le bien réincorporé. Cela est d'autant plus vrai lorsqu'il s'agit de parts de société dans laquelle il perdrait tout pouvoir. Ainsi, après celui du disposant, un usufruit successif peut être constitué sur la tête du donataire incorporant. Cette constitution peut se faire *per translationem* (1) ou *per retentionem* (2).

1 – Une constitution *per translationem*

L'usufruit successif constitué *per translationem* suppose que le donataire initial recueille un usufruit successif, après celui du grand-père donateur, par mutation de ce droit

démembré. Aussi, cet usufruit successif connaît deux *modus operandi*⁸⁰ : il peut être constitué par les petits-enfants, à savoir les donataires finaux (a), ou par le grand-père lui-même, à savoir le donateur (b).

a) La constitution d'un usufruit par les donataires

Quel que soit le mode de constitution de l'usufruit successif, l'objectif visé est de transmettre tout en laissant au donataire initial incorporant un certain pouvoir sociétaire. Le premier schéma de constitution d'un usufruit successif *per translationem* vise le cas d'un usufruit successif consenti par les donataires de la donation-partage transgénérationnelle, à savoir les petits-enfants de la souche dans laquelle l'opération est réalisée. Concrètement, les biens initialement donnés en nue-propiété au fils sont incorporés dans la nouvelle donation-partage, ils reviennent dans le patrimoine du donateur usufruitier qui recouvre un instant de raison la pleine propriété des biens. Ceux-ci sont enfin transmis aux petits-enfants, donataires finaux, à charge pour eux de constituer un usufruit sur la tête de leur auteur, donataire incorporant. De fait, le donataire initial tient ses droits de ses enfants et non pas de ses parents.

D'emblée, cette méthode de constitution *per translationem* d'un usufruit en second par les donataires⁸¹ est validée par la doctrine qui y voit majoritairement une donation à terme par le nu-propiétaire de son propre usufruit⁸². Certes, les petits-enfants allotis de la nue-propiété n'ont pas encore l'usufruit, mais ils ont vocation à le recueillir en leur qualité de nus-propiétaires. D'ailleurs, seul le nu-propiétaire dispose du pouvoir de constituer un usufruit successif. A cet égard, la chambre des requêtes de la Cour de cassation a validé cette modalité constitutive d'un usufruit successif⁸³, ce que la première chambre civile de la Cour de cassation a confirmé bien plus tard⁸⁴.

⁸⁰ ARNAUD St., GINON S. et PETIT Fr., *loc. cit.*, § 27.

⁸¹ Un auteur parle plutôt à ce sujet de constitution *per deductionem* : V. SAUVAGE Fr., *loc. cit.* note 50, § 24.

⁸² GENTILHOMME R., *loc. cit.* note 23, § 7.

⁸³ Cass. req., 15 mai 1865 : D.P. 1865, I, p. 431 : « *Le propriétaire d'un immeuble grevé d'un usufruit conserve la faculté d'en disposer librement, sous la seule condition de respecter le droit essentiellement temporaire ou viager de l'usufruit ; [...] rien ne s'oppose, par conséquent, à ce qu'il concède sur cet immeuble, soit à titre onéreux, soit à titre gratuit un second usufruit ; que seulement la jouissance du second usufruit ne pourra commencer qu'à l'époque où celle du premier aura pris fin* ».

⁸⁴ Cass. 1^{ère} civ., 25 oct. 1978, n° 76-13.775 : Bull. civ. I, n° 324, p. 250 ; D. 1979, p. 56.

D'un point de vue juridique, cette technique de constitution par les donataires d'un usufruit successif sur la tête de leur auteur est parfaitement viable. Néanmoins, elle comporte une série d'inconvénients civils, notamment. Si l'usufruit successif constitué sur la tête du donataire incorporant lui permet de garder un certain contrôle de l'entreprise, il ne provient pas à proprement parler de la réincorporation transgénérationnelle⁸⁵. En effet, l'usufruit successif est constitué par les donataires finaux en étant prélevé sur la nue-propriété qui leur est préalablement attribuée. C'est donc au titre d'une charge qui leur est imposée comme modalité de la donation-partage transgénérationnelle, distincte de son objet, que l'usufruit est créé sur la tête du donataire incorporant. Le droit d'usage et de jouissance ainsi institué par les donataires l'est aux termes d'une donation simple consentie ultérieurement et cette charge, pour reprendre les mots de Maître Rémy Gentilhomme, « apparaît totalement indépendante du processus de transmission transgénérationnelle »⁸⁶. D'ailleurs, une réincorporation transgénérationnelle réalisée de cette manière est impossible à mettre en œuvre lorsque le donateur a un enfant unique ayant lui-même un seul descendant⁸⁷. En effet, dans ce cas, la donation-partage est constituée d'un lot unique attribué au seul petit-enfant, ce qui est donc de nature à disqualifier l'acte puisque précisément, il n'y a pas de partage.

Enfin, puisque l'usufruit successif est constitué en dehors du champ de la donation-partage transgénérationnelle, l'opération ne peut pas bénéficier des règles civiles favorables qui en régissent la liquidation. En effet, alors même que l'objectif de préservation d'un certain contrôle de l'entreprise par le donataire initial serait parfaitement rempli, la transmission se trouverait largement affaiblie en ce qu'elle ne serait pas dispensée de rapport ni ne bénéficierait de la fixité des valeurs. Avec un tel schéma, ce qui est pris d'un côté est perdu de l'autre.

D'un point de vue civil, cette méthode de constitution d'un usufruit par les donataires finaux ne s'avère pas très optimale et d'une grande insécurité pour le donataire incorporant. Aussi, le donateur peut lui-même constituer un usufruit successif sur la tête de son enfant qui a réincorporé son lot.

⁸⁵ FRULEUX Fr., « Réincorporations transgénérationnelles et usufruits successifs », *JCP N* 2011, 1213, § 26.

⁸⁶ GENTILHOMME R., *loc. cit.* note 23, § 7.

⁸⁷ Art. 1078-5, al 1^{er}, C. civ. : « Cette libéralité constitue une donation-partage alors même que l'ascendant donateur n'aurait qu'un enfant, que le partage se fasse entre celui-ci et ses descendants ou entre ses descendants seulement ».

b) La constitution d'un usufruit par le donateur

Le second schéma de constitution d'un usufruit successif *per translationem* consiste en une incorporation par le donataire initial des biens antérieurement donnés, couplée à une redistribution d'un usufruit successif sur sa tête. Concrètement, les biens précédemment transmis intègrent la masse partageable de la donation-partage transgénérationnelle au moyen de laquelle sont constitués deux lots : l'un composé de l'usufruit successif dont la jouissance est différée après la mort du donateur, sous réserve que le donataire incorporant soit lui-même toujours en vie ; l'autre composé de la nue-propiété grevée de l'usufruit actuel du donateur et de l'usufruit successif du donataire initial. Par cette technique, le donateur se retrouve un instant de raison plein propriétaire des biens par l'effet du *mutuus dissensus* et par la consolidation du droit de propriété découlant de la réunion de la nue-propiété incorporée et de l'usufruit réservé. Dès lors, il peut, par la donation-partage transgénérationnelle, redistribuer la nue-propiété à ses petits-enfants et constituer un usufruit successif, sous son usufruit actuel, sur la tête de son enfant. Cette méthode de constitution d'un usufruit successif par le donateur, comme l'observe un auteur⁸⁸, s'impose dès lors que le donataire initial est enfant unique et n'a lui-même qu'un seul enfant car il faut alors que chacun des deux reçoive un lot pour entrer dans le cadre d'un partage.

Quoi qu'il en soit, des auteurs ont fait remarquer que le donataire initial bénéficie d'un lot dans la nouvelle donation-partage qui correspond en tout point à l'usufruit éventuel auquel il pouvait prétendre en tant que nu-propiétaire des biens incorporés. Son droit est donc inchangé et les biens transmis à ses propres enfants : « La somme des deux droits est exactement égale à la nue-propiété qui fut originellement transmise à la génération intermédiaire : rien n'y est retranché, rien n'y est ajouté »⁸⁹. Selon ces auteurs, l'allotissement du donataire initial par un usufruit successif n'est qu'une redistribution d'un droit qui existait déjà dans son patrimoine. A l'inverse, d'autres considèrent que cet usufruit successif ne préexistait pas, qu'il est créé et transmis par la donation-partage transgénérationnelle⁹⁰. Pour autant, ce désaccord doctrinal

⁸⁸ GUILLAUD-BATAILLE S., « Donation-partage transgénérationnelle contenant incorporation d'une donation-partage antérieure », *RFP* 2015, n° 12, étude 25, § 15.

⁸⁹ GENTILHOMME R., *loc. cit.* note 23, § 9.

⁹⁰ NAUDIN E. et IWANESKO M., *loc. cit.*, § 32.

n'est pas réellement de nature à avoir une grande incidence sur l'acte de donation-partage transgénérationnelle qui continuera de produire ses avantages liquidatifs.

Ensuite, les deux lots créés par le donateur proviennent exclusivement du partage initial qui n'est en rien modifié⁹¹. A la différence du schéma dans lequel l'usufruit successif est constitué par les donataires, celui qui est créé par le donateur l'est en amont lors de la composition des lots, et non par une donation ultérieure. Il est créé dès l'origine par le donateur et chacun est alloti au moyen de l'incorporation faite par le donataire initial. En effet, l'incorporation vise la nue-propriété des biens antérieurement transmis. Or, seul le nu-propriétaire ayant le pouvoir de créer un usufruit successif, c'est bel et bien au moyen de l'incorporation transgénérationnelle que chaque partie est allotie. Cette modalité constitutive *per translationem* entre ainsi pleinement dans le champ d'application de la donation-partage transgénérationnelle et, pour le rester, est cantonnée « à la seule sphère des donataires copartagés, c'est-à-dire aux seuls enfants réincorporants et à leurs descendants allotis par représentation, à l'exclusion de toute autre personne »⁹². Cette exigence découle du principe même du partage et interdit par exemple que soit constitué un usufruit successif sur la tête du conjoint de l'enfant tête de souche, sauf à faire une donation simple avec toutes ses conséquences liquidatives afférentes.

Enfin, il est important de noter qu'une doctrine minoritaire s'est emparée de la question pour venir dire que « l'opération projetée ne devrait pas être qualifiée de donation-partage »⁹³ car elle ne serait que la juxtaposition de deux libéralités autonomes entre elles. Faute de partage, ce problème de qualification conduirait plutôt à un problème de faisabilité de l'opération.

Quoi qu'il en soit, la constitution *per translationem* d'un usufruit successif comporte donc des avantages et des inconvénients civils indéniables. Pour autant, cette constitution faite par le donateur lui-même pourrait se révéler désavantageuse à certains égards. Aussi, une troisième technique voudrait que le donataire incorporant constitue lui-même un usufruit successif *per retentionem*.

⁹¹ FRULEUX Fr., *loc. cit.* note 85, § 36.

⁹² FRULEUX Fr., *id.*

⁹³ BONNET V., *op. cit.*, n° 116, p. 84.

2 – Une constitution *per retentionem*

La constitution *per retentionem* consiste pour le donataire initial à se constituer un usufruit successif par rétention, c'est-à-dire en incorporant le bien initialement reçu en nue-propriété grevé du droit éventuel à l'usufruit. Pour le donataire incorporant, la rétention comme mode de constitution d'un usufruit successif peut s'avérer être une condition clef de l'opération (a) qui n'est toutefois pas sans incidences (b).

a) Une condition clef de l'opération

La constitution *per retentionem* d'un usufruit successif peut s'avérer être une condition clef de l'opération de conversion de la donation-partage initiale en donation-partage transgénérationnelle dans une seule souche. Maître Rémy Gentilhomme exprimait que « la génération intermédiaire a rarement le goût du sacrifice qui la conduirait à tout abandonner »⁹⁴, elle conserverait ainsi un pouvoir en retenant elle-même un usufruit successif sur sa tête. Dans ce schéma, la nue-propriété des biens antérieurement transmis est incorporée à la masse de la donation-partage transgénérationnelle mais cette incorporation est doublement limitée. Elle est limitée d'une part par l'usufruit viager actuel du donateur et d'autre part par l'usufruit successif retenu par le donataire incorporant. En vertu du droit à consolidation, les petits-enfants reçoivent ainsi la nue-propriété des biens, en lieu et place de leur auteur, qui sont pour l'heure doublement grevés. Il n'est toutefois pas possible de recourir à un tel schéma si le donataire initial est enfant unique et qu'il a lui-même un seul enfant, faute d'une pluralité d'allotissements.

Cette modalité de constitution d'un usufruit successif paraît attrayante d'un point de vue juridique mais la question de sa validité, et même de sa faisabilité, s'est posée. Si la jurisprudence a validé la possibilité de constituer un usufruit successif sous réserve qu'il ne commence à jouer qu'à compter de l'époque où le premier prend fin⁹⁵, elle n'a pas clairement validé la méthode de constitution *per retentionem*. Aussi la validité ou non d'une telle technique

⁹⁴ GENTILHOMME R., *loc. cit.* note 23, § 4.

⁹⁵ Cass. 1^{ère} civ., 25 oct. 1978, *préc. cit.* : « Mais attendu que le propriétaire d'un immeuble grevé d'un usufruit conserve la faculté d'en disposer librement sous la seule condition de respecter le droit essentiellement temporaire ou viager de l'usufruitier ; qu'il peut notamment conserver sur cet immeuble un usufruit sauf à ce que la jouissance du second usufruit ne commence qu'à l'époque ou celle du premier aura pris fin ».

repose-t-elle sur la doctrine. D'abord, la possibilité de la rétention d'usufruit aux fins de constitution d'un usufruit successif présuppose d'admettre l'incorporation partielle de la libéralité antérieure⁹⁶. Ensuite, il est important d'observer que le donataire initial est avant toute opération le nu-propiétaire. En cette qualité, il a vocation à la pleine propriété et peut donc aliéner – et donc retenir – un usufruit qui s'ouvrira à l'extinction de l'usufruit viager de son père. Contrairement aux deux premiers schémas, « l'usufruit qui naît alors sur sa tête est un usufruit retenu par lui au moment de l'incorporation et non [...] un usufruit transmis par l'ascendant donateur »⁹⁷.

L'usufruit successif constitué *per retentionem* s'inscrit dès lors dans le cadre des réincorporations transgénérationnelles. En effet, la validité d'une telle méthode repose sur le mécanisme de l'incorporation qui est guidé par la liberté contractuelle, et ce quelle que soit la nature de ce dernier : si l'incorporation est un rapport, rien ne s'oppose à ce qu'il soit partiel car il est par nature conventionnel en l'espèce ; si elle est un *mutuus dissensus*, la révocation de la libéralité résulte d'un accord de volonté des parties qui l'ont faite. Ainsi, « quelle que soit la nature de l'incorporation avec changement d'attributaire, la portée de l'effet résolutoire de l'incorporation relève de la liberté contractuelle, les parties peuvent donc la moduler »⁹⁸. Pour s'en convaincre, il est possible de raisonner par analogie avec ce qu'il en serait si l'enfant tête de souche faisait directement donation de la nue-propriété pour transmettre les biens à ses enfants. Dans ce cas, il ne fait aucun doute qu'il pourrait se réserver un usufruit successif sous l'usufruit viager de son propre père. Le même raisonnement s'impose donc dans le cadre de la transmission transgénérationnelle : la nue-propriété incorporée est doublement grevée par le donateur dans un premier temps et par la génération intermédiaire dans un second temps. Enfin, un auteur est venu dire que dans une telle opération, « il n'y a pas lieu de réattribuer au donataire initial un usufruit successif déjà entré dans son patrimoine lors de la donation initiale »⁹⁹.

Ainsi, dans le cadre d'une telle opération, là où l'usufruit successif n'était qu'un droit éventuel pour le donataire initial, la constitution sur sa tête d'un usufruit successif par rétention peut s'ériger en une condition essentielle et déterminante de la transmission

⁹⁶ GRIMALDI M. et GENTILHOMME R., *loc. cit.* § 5.

⁹⁷ VERNIERES Ch., « Retour sur quelques difficultés civiles posées par les incorporations transgénérationnelles », *AJ famille* 2022, p. 28, § 2.

⁹⁸ SAUVAGE Fr., *loc. cit.* note 52, § 46.

⁹⁹ BOUQUEMONT A., *loc. cit.*, § 40.

transgénérationnelle quand on connaît les pouvoirs de l'usufruitier, ce qui est d'autant plus vrai quand les droits portent sur des parts sociales. Encore faut-il qu'un tel schéma soit valable et sur ce point, un auteur a émis de sérieux doutes sur ce point¹⁰⁰. En effet, l'usufruit d'un bien ne s'éteint pas nécessairement par la mort de l'usufruitier mais plutôt par la réunion de l'usufruit et de la nue-propriété. Or si le donataire initial s'est réservé un usufruit successif avant d'incorporer le bien antérieurement reçu, celui s'ouvre quand l'usufruit actuel de son père s'éteint, à savoir au moment de l'incorporation. Cela ne l'empêche pas de transmettre la nue-propriété à ses petits-enfants mais l'usufruit que se réserve le donateur devient en réalité un usufruit successif sous l'usufruit désormais actuel du donataire initial, ce qui modifie totalement les droits de chacun à l'issue de la donation-partage transgénérationnelle. Ce résultat doit toutefois pouvoir être évité dans la mesure où toutes ces opérations sont faites dans le même temps, de sorte que, toujours selon le même auteur, il serait judicieux d'introduire une clause attribuant un ordre entre les usufruits.

Quoi qu'il en soit, l'usufruit constitué *per retentionem* demeure déterminant dans le saut de génération auquel consent le donataire initial. S'il peut s'avérer opportun, il n'est pas sans effets sur l'opération générale.

b) Les effets de la rétention

L'usufruit successif constitué sur la tête du donataire incorporant par rétention s'avère efficace pour permettre au père, tout en transmettant l'entreprise entre les générations, de conserver un pouvoir dans celle-ci. Néanmoins, cette rétention de l'usufruit n'est pas sans effets sur l'opération générale, et notamment en ce qui concerne la liquidation de la donation-partage transgénérationnelle. En effet, en présence d'un usufruit retenu, les règles se complexifient, ce qui peut légitimement installer un doute sur l'opportunité de cette technique.

Tout d'abord, il est bon de rappeler qu'en présence d'une donation ordinaire consentie avec réserve d'usufruit au profit du donateur, il est acquis de longue date que la valeur en pleine propriété doit être réunie fictivement – selon la valeur au jour du décès – et rapportée – selon

¹⁰⁰ BONNET V., *op. cit.*, n° 117, p. 86.

la valeur au jour du partage¹⁰¹. Cette solution jurisprudentielle se comprend par le fait que la réserve héréditaire doit être évaluée en tenant compte des droits du donataire sur le bien au jour du décès. Bien qu'une donation-partage ne soit pas rapportable, le raisonnement devrait être identique en la matière. En effet, la valeur de la pleine propriété des biens donnés serait réunie aux biens existants selon leur valeur au jour de la donation-partage si les conditions de l'article 1078 du Code civil sont réunies ou au jour du décès à défaut¹⁰². Selon cette logique, l'usufruit constitué par rétention devrait donc être évalué en considération de la pleine propriété au jour de la donation-partage initiale si les conditions de l'article 1078-8, alinéa 3, du Code civil, qui renvoie à l'article 1078 du même code, sont remplies.

Toutefois, l'application des règles liquidatives n'est pas aussi simple en présence d'un usufruit successif pareillement constitué, et ce, notamment car en l'état du droit positif, la nue-propriété sous-jacente et l'usufruit successif retenu ne suivent pas le même régime. Dans la succession du donataire incorporant, tout se passe comme si les petits-enfants avaient reçu l'entreprise de leur auteur, ce qui est le propre de la donation-partage transgénérationnelle. Celle-ci est donc traitée comme si elle avait été consentie par lui. Mais dans la succession du donateur – qui intervient le plus fréquemment en premier selon l'ordre logique des décès – la donation-partage d'origine n'étant pas rapportable, il existe un débat sur la date d'évaluation de la nue-propriété et de l'usufruit entre la position du 108^{ème} Congrès des Notaires¹⁰³ et Maître Rémy Gentilhomme¹⁰⁴. D'une part, les rapporteurs de la troisième commission du 108^{ème} Congrès des Notaires pensent que la nue-propriété incorporée n'est pas rapportable et sera évaluée dans la succession du donateur au jour de la donation-partage transgénérationnelle pour le calcul de la réserve. A l'inverse, toujours selon eux, l'usufruit créé par rétention est rapportable et sera évaluée au jour de la donation-partage d'origine. D'autre part, Maître Rémy Gentilhomme pense que la nue-propriété peut en effet être évaluée au jour de la donation-partage transgénérationnelle mais que cela n'est pas systématique puisque les parties peuvent parfaitement convenir de retenir la date de la donation-partage incorporée, sous réserve de ne pas transmettre de nouveaux biens. De plus, il considère que l'usufruit successif *per retentionem* n'est pas rapportable puisqu'il n'est pas créé. En effet, cet usufruit successif est

¹⁰¹ Cass. 1^{ère} civ., 14 oct. 1981, n° 79-15.946 : *Bull. civ.* I, n° 296 ; *RTD civ.* 1982, p. 641, obs. PATARIN J. – Cass. 1^{ère} civ., 28 sept. 2011, n° 10-20.354 : *Dr. famille* 2011, comm. 172, obs. BEIGNIER B.

¹⁰² Art. 922 C. civ.

¹⁰³ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, *op. cit.* note 58, n° 3524.

¹⁰⁴ GENTILHOMME R., *loc. cit.* note 23, § 12.

compris par essence dans la donation-partage originelle, « non comme un usufruit futur, mais plutôt comme un droit à consolidation de la pleine propriété au décès du donateur-usufrUITIER »¹⁰⁵. Certes, l'effet révocatoire de l'incorporation vient dicter de nouvelles règles, en l'occurrence celles de la donation-partage transgénérationnelle, mais cet effet ne concerne que les biens incorporés, à savoir la nue-propriété. L'usufruit successif, qui est créé en étant retenu par le donataire d'origine, ne peut donc pas être régi selon ces mêmes règles puisque précisément, au regard de la transmission de l'entreprise entre générations, les parties n'ont pas voulu révoquer ce droit d'usage et de jouissance mais plutôt le conserver.

La constitution *per retentionem* procède d'un des modes de constitution d'un usufruit successif, qui est parfois l'élément sans lequel le donataire incorporant ne donnerait pas son accord à une telle opération, pour ne pas perdre de droit sur le bien en question. Assurer à ce dernier de garder un pouvoir dans l'entreprise qui fait l'objet de la transmission anticipée peut donc également consister à lui assurer un droit démembré sur les parts sociales de l'entreprise. Tenant ses droits initiaux de la donation-partage originelle, il faut nécessairement que la conversion de celle-ci en donation-partage transgénérationnelle lui assure des pouvoirs équivalents. L'incorporation partielle quant aux personnes et quant aux biens ayant permis la conversion de la donation-partage d'origine en une donation-partage transgénérationnelle, cette conversion n'est pas sans effets.

¹⁰⁵ GENTILHOMME R., *ibid.*

II – LES EFFETS DE LA CONVERSION

En tant que telle, l'assiette de la donation-partage transgénérationnelle comprend les biens incorporés de l'un des donataires copartagés initiaux mais ne modifie en rien les attributions initialement faites aux autres. Pour autant, la conversion de la donation-partage initiale en une donation-partage transgénérationnelle au sein d'une seule souche a des effets conséquents. Eu égard à l'incorporation partielle de l'ancienne donation-partage et à la constitution d'un usufruit successif sur la tête du donataire incorporant, la conversion a des effets sur le plan civil (A) et sur le plan fiscal (B).

A – Les effets de la conversion sur le plan civil

De la conversion de la donation-partage initiale en donation-partage transgénérationnelle dans une seule souche, il découle des effets sur le plan civil, liés notamment et principalement à l'évaluation des biens objet de la transmission. En l'espèce, la préoccupation du donataire incorporant est de préserver le gel des valeurs (1) de la donation-partage antérieure. Au-delà du coût de la transmission, préserver ce gel des valeurs est nécessaire pour le maintien de l'évaluation des lots attribués aux autres donataires copartagés initiaux. Des précautions lors de la conversion sont alors nécessaires (2).

1 – Le gel des valeurs

L'objectif de la conversion est de transmettre les biens incorporés selon l'évaluation qui en a été faite au jour de la transmission initiale. Si le gel des valeurs est un des principaux avantages de la donation-partage, dans cette situation, une telle opération est soumise à la rigueur d'une analyse littérale (a) et a les faveurs d'une analyse doctrinale (b).

a) L'analyse littérale

Le gel des valeurs est l'un des principaux atouts de la donation-partage. Cela peut être attrayant dans une optique de transmission de biens au sein des familles et cela l'est d'autant plus dans le cadre de la transmission d'une entreprise, compte tenu des spécificités et des valorisations inhérentes à ce type de bien. Aussi, la date d'évaluation retenue lors de la donation-partage transgénérationnelle est très importante car elle permet, au moment de liquider

la succession, de calculer la réserve et la quotité disponible, et donc les éventuelles réductions à appliquer. En principe, les biens donnés simplement sont évalués à la date du décès du donateur selon leur état à la date de la donation et compte tenu des éventuels emplois et remplois. Or, les biens compris dans une donation-partage sont quant à eux évalués à la date de l'acte à condition que, conformément à l'article 1078 du Code civil, « 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 ». Cette règle a donc pour avantage d'une part de stabiliser le partage anticipé en gommant les éventuelles plus ou moins-values ; d'autre part de supprimer les difficultés probatoires posées par le changement d'état du bien.

Le principe posé par la loi, lorsqu'il existe des biens incorporés, est celui de l'article 1078-1, alinéa 2, du Code civil qui impose l'unicité de la date d'évaluation des biens transmis, et ce principe est d'ordre public. A cet égard, la date d'évaluation s'apprécie donc rigoureusement : les donations antérieures incorporées à la donation-partage doivent être évaluées à la même date que celle-ci si les conditions de l'article 1078 du Code civil ; ou à la date du décès à défaut. Or en présence d'une incorporation partielle d'une donation-partage dans une nouvelle donation-partage faite entre descendants de degrés différents, la situation se heurte avec les textes. En effet, s'il est acquis qu'une incorporation totale de la donation-partage antérieure doit conduire à une évaluation des biens au jour de la donation-partage transgénérationnelle¹⁰⁶, cela n'est pas si évident en présence de biens qui ne sont incorporés que partiellement. Dans ce cas, la combinaison des dispositions des articles 1078, 1078-1 et 1078-3 du Code civil devrait conduire à exclure une évaluation des biens transmis à la date de la donation-partage initiale. La solution à retenir serait une évaluation au jour de la transmission transgénérationnelle ou au jour du décès selon que les conditions de l'article 1078 du Code civil sont ou non remplies. Or, dans une telle situation, toutes les souches ne sont pas alloties dans la donation-partage transgénérationnelle puisque par essence, elle n'est faite qu'au sein d'une seule souche. Il en résulte que par une analyse purement littérale, non seulement la date de la donation-partage initiale ne peut être retenue pour l'évaluation des biens transmis, mais surtout, la date du nouveau partage anticipé ne peut pas non plus être retenue. Par cette analyse, l'ascendant donateur, qui s'était pourtant assuré du gel des valeurs de l'entreprise objet de la donation-partage initiale, verrait ses prévisions totalement altérées par le glissement des biens

¹⁰⁶ BOUQUEMONT A., *loc. cit.*, § 13.

transmis au sein d'une souche. L'incorporation partielle conduirait à devoir évaluer les biens non incorporés au jour de la donation-partage initiale et les biens incorporés au jour du décès du donateur.

Enfin, un auteur a judicieusement fait remarquer que si l'article 1078-1, alinéa 2, du Code civil pose un principe d'unicité de la date d'évaluation, la date fixée n'est pour autant pas d'ordre public¹⁰⁷ puisque l'article 1078 dudit Code réserve la possibilité d'une clause contraire. En effet, un report conventionnel de la date d'évaluation semble donc possible et il serait parfaitement imaginable, selon cette éminente doctrine, de concevoir que le donateur retienne une date postérieure à la donation-partage transgénérationnelle, voire antérieure en cas d'incorporation. La seule limite serait que la date retenue ne pourrait pas remonter avant la donation-partage initialement consentie. Si les parties peuvent ainsi convenir d'une date d'évaluation antérieure à la donation-partage incorporante, une réponse ministérielle du Ministre de la Justice est venue, en 2016, semer le doute en prévoyant que : « Au regard de la finalité du texte et sous réserve de l'appréciation souveraine des juridictions, il ne semble pas possible que les parties puissent imposer, en vue d'une telle action, une estimation des biens à une date antérieure à la donation-partage »¹⁰⁸.

En tout état de cause, cette analyse littérale conduit à une évaluation des biens réincorporés qui n'est pas celle recherchée par les parties et surtout pas opportune dans l'optique de transmettre une entreprise. Cependant, une analyse doctrinale est favorable à une autre solution quant au gel des valeurs.

b) L'analyse doctrinale

Par l'effet de la conversion d'une donation-partage antérieurement consentie en une donation-partage transgénérationnelle, l'effet recherché par les parties est de conserver le bénéfice de l'évaluation de l'entreprise à la date du partage initial. Si l'analyse des textes révèle une interprétation plutôt stricte, la doctrine s'y montre plus favorable.

¹⁰⁷ GRIMALDI M., *loc. cit.* note 61, § 19.

¹⁰⁸ Rép. min. n° 53590 : JOAN Q 7 juin 2016, p. 5113, LE ROCHE J.-P.

Tout d'abord, en raisonnant par tête, le lot incorporé dans la donation-partage transgénérationnelle serait en quelque sorte « supprimé » du partage initial et incorporé dans un nouveau partage, de sorte que l'incorporation simplement partielle de la donation-partage d'origine ferait tomber les conditions de l'article 1078 du Code civil¹⁰⁹ et imposerait d'évaluer l'ensemble des biens au jour du décès de l'ascendant donateur. Mais l'analyse doctrinale du gel des valeurs commande de prendre du recul et de raisonner par souche, non par tête. Selon cette logique, l'allotissement des petits-enfants remonte à la donation-partage initiale et non pas à la donation-partage transgénérationnelle. Si cette différence de raisonnement s'impose par application de l'article 1078-8 du Code civil¹¹⁰, elle permet surtout de ne pas devoir exclure la possibilité d'évaluer les biens au jour de la donation-partage initiale. En effet, une telle exclusion ne se conçoit pas bien en théorie puisque la donation-partage transgénérationnelle n'a pas pour effet d'allotir à nouveau mais bel et bien de faire glisser les biens au sein d'une même souche, du donataire incorporant vers ses enfants¹¹¹. Dès lors que chaque donataire initial est alloti en tant que tête de souche lors de la donation-partage d'origine, ce glissement intra-souche – ou vertical – lors de la donation-partage transgénérationnelle ne modifie en rien le partage initial unanimement effectué : les petits-enfants sont allotis en lieu et place de leur auteur sur sa part de réserve. Certes, la donation-partage transgénérationnelle permet la transmission entre générations, mais elle n'est qu'un *instrumentum* au service de l'opération envisagée puisqu'en réalité, il n'existe qu'une seule donation-partage – celle consentie à l'origine – qui a été rendue transgénérationnelle au sein d'une seule souche.

Ensuite, l'analyse doctrinale du gel des valeurs a des conséquences au niveau pratique. Si cette problématique se pose en la matière, c'est parce que l'incorporation à la masse de la donation-partage transgénérationnelle n'est que partielle. Or si celle-ci est valide d'un point de vue juridique, Michel Grimaldi et Maître Rémy Gentilhomme ont fait remarquer que « le maintien de l'évaluation au jour de la donation-partage incorporée est la condition sans laquelle l'incorporation simplement partielle [...] resterait illusoire »¹¹². En effet, l'analyse exégétique des textes en vigueur a ceci d'incohérent que si le donataire incorporant avait transmis

¹⁰⁹ ARNAUD St., GINON S. et PETIT Fr., *loc. cit.*, § 43.

¹¹⁰ Art. 1078-8 C. civ. : « 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 ».

¹¹¹ GRIMALDI M. et GENTILHOMME R., *loc. cit.*, § 7.

¹¹² GRIMALDI M. et GENTILHOMME R., *ibid.*

directement les biens qu'il incorpore à ses enfants, leur valeur serait restée figée à la date de la donation-partage initiale. De plus, la volonté pour les parties de maintenir le gel des valeurs tel qu'il a été établi dans la donation-partage originelle s'explique par la conservation par chaque souche des plus ou moins-value qui sont advenues aux biens dont elles ont originellement été alloties¹¹³. En l'espèce, cela s'explique par la grande plus-value du lot incorporé – à savoir les droits sociaux en l'espèce – résultant du travail du donataire incorporant. Aussi, la perte d'un tel avantage conduirait à ce que les parties se détournent légitimement du projet de transmission dès lors qu'il ne serait pas certain que les petits-enfants profitent de ces améliorations.

Enfin, le partage initial ayant été unanime, il est évidemment plus juste pour toutes les souches de retenir une évaluation des biens à cette date unique. D'ailleurs, bien que la jurisprudence n'en ait donné aucune confirmation depuis l'entrée en vigueur de la réforme du 23 juin 2006 et que les dispositions législatives qui en sont issues ne le reflètent pas, un tel raisonnement par souche est conforme à l'esprit de la loi de permettre la conversion d'une donation-partage en une donation-partage transgénérationnelle sans que les conditions d'évaluation des biens objet de la transmission n'en soient affectées. En revanche, cela ne vaut que si la réincorporation est partielle et la redistribution verticale. De fait, si la redistribution se fait entre les souches, alors l'économie du partage se trouve totalement modifiée et l'évaluation de l'ensemble des biens se fera nécessairement au jour de la donation-partage transgénérationnelle, sauf disposition contraire.

L'analyse doctrinale conduit, de manière plus que convaincante, à pouvoir admettre la conservation du gel des valeurs à la date de la donation-partage d'origine. Toutefois, la redistribution des biens ne se faisant pas à l'égard de tous, des précautions s'avèrent nécessaires.

2 – Les précautions nécessaires

Pour préserver le bénéfice du gel des valeurs de la première transmission, des auteurs conseillent de prendre des précautions. Celles-ci s'entendent aussi bien du consentement des donataires copartagés initiaux pour le maintien de l'évaluation antérieure des biens (a) que de l'absence de biens présents supplémentaires dans la masse de la donation-partage transgénérationnelle (b).

¹¹³ GRIMALDI M. et GENTILHOMME R., *ibid.*

a) Le consentement des donataires copartagés initiaux

Au plan civil, les parties recherchent par la conversion de la donation-partage initiale en donation-partage transgénérationnelle, au moyen de l'incorporation partielle, le gel des valeurs à la date du premier partage anticipé. Si aucune jurisprudence n'a véritablement tranché la question, la seule certitude est que les articles 1078 et 1078-1 du Code civil imposent une date d'évaluation unique. A ce stade du droit positif, François Sauvage écrivait que « cette incorporation partielle risque de déséquilibrer la donation-partage antérieure puisqu'elle est amputée d'un lot, en vertu de l'effet résolutoire inhérent au changement de génération. Le plus sûr serait alors d'incorporer l'intégralité de la donation-partage »¹¹⁴. Cependant, non seulement cette solution serait trop timide et limiterait grandement le champ des possibles en matière d'incorporation transgénérationnelle, mais surtout, elle ne va pas dans le sens de ce que veulent les parties, et encore moins dans une optique de transmission d'entreprise.

Plutôt que la résignation, une partie de la doctrine fait appel à la prudence. Si elle ne remet pas en cause la validité juridique des incorporations partielles et la redistribution endogène des biens incorporés, elle préconise de recueillir le consentement des donataires copartagés initiaux¹¹⁵, en ce compris ceux qui ne sont pas « réallotis » dans la donation-partage transgénérationnelle. Cette mesure de prudence est expliquée par certains par le fait que ces derniers seraient nécessairement concernés par une « révocation partielle de la donation-partage dans laquelle ils ont été allotis les uns au regard des autres »¹¹⁶. Si cela ne paraît pas satisfaisant compte tenu de la nature même de la donation-partage, la mesure de prudence évoquée plus haut s'explique en réalité par l'unité de la date d'évaluation commandée par la loi : les biens incorporés ne peuvent pas être évalués à une autre date que les biens non incorporés. Or, le Code civil prévoit que les donations incorporées sont évaluées au jour de la nouvelle donation qui les incorpore¹¹⁷. Ainsi, le consentement de tous les donataires copartagés initiaux permettrait le report conventionnel de la date d'évaluation des biens au jour de la donation-partage initialement faite entre eux.

¹¹⁴ SAUVAGE Fr., *loc. cit.* note 52, § 30.

¹¹⁵ SAUVAGE Fr., *ibid.*

¹¹⁶ EPAILLY D., *loc. cit.*

¹¹⁷ Art. 1078-1 C. civ.

Néanmoins, dans l'hypothèse d'une redistribution verticale comme le cas présenté en l'espèce, une autre partie de la doctrine est venue contrer l'argument de la prudence en venant dire que l'incorporation transgénérationnelle n'a aucune incidence sur l'économie générale de la donation-partage initiale, et donc que le consentement ou non de tous les donataires initiaux n'en a pas plus sur sa conversion au sein d'une souche en donation-partage transgénérationnelle. Pour ces auteurs, l'incorporation n'est qu'une « opération intercalaire, transparente civilement »¹¹⁸, de sorte qu'il n'existe aucune difficulté à retenir comme date d'évaluation unique la date de la première donation-partage dès lors que l'incorporation partielle reflète les volontés du donateur et du seul donataire incorporant. D'ailleurs, cela ne fait pas de cette position une vision imprudente de l'opération, cela suit simplement la logique selon laquelle la donation-partage initiale n'est rien d'autre que l'acceptation par chacun de son lot formé par le donateur. Enfin, le donataire incorporant pourrait ne pas vouloir mêler ses frères et sœurs à la transmission de ses biens, et ce, surtout en cas de forte plus-value de ceux-ci. Le consentement de tous n'étant pas utile, son absence pourrait même être salulaire en pratique. Il reste, pour les parties qui le veulent bien, une forme de sécurité supplémentaire à l'heure où le droit positif ne donne pas de réponse.

Au regard de cette sécurité, le consentement des donataires copartagés initiaux reste un obstacle et la doctrine demeure encore divisée quant à cette exigence. En revanche, pour bénéficier de l'évaluation des biens incorporés partiellement à la date de la donation-partage initiale, encore faut-il qu'aucun bien présent supplémentaire ne vienne étendre l'assiette de la donation-partage transgénérationnelle.

b) L'absence de biens présents supplémentaires

Parmi les précautions à prendre afin de conserver le bénéfice du gel des valeurs, en présence d'une incorporation partielle, celle qui ne souffre d'aucune contestation est l'absence de nouveaux biens présents supplémentaires dans la masse de la donation-partage transgénérationnelle.

Tout d'abord, en cas d'incorporation, il est possible de retenir une date d'évaluation des biens qui soit antérieure à celle de la donation-partage incorporante. Cette date peut même

¹¹⁸ BOUQUEMONT A., *loc. cit.*, § 14.

remonter jusqu'à la donation-partage incorporée mais il ne peut en aucun cas être retenu une date plus ancienne que cette dernière, pour la simple et bonne raison qu'aucun donataire ne doit souffrir que les biens qui lui ont été donnés soient évalués à une date antérieure à celle à laquelle il en a acquis la propriété¹¹⁹. Cependant, si des biens présents sont nouvellement donnés au terme de la donation-partage transgénérationnelle en plus des biens incorporés, ceux-ci ne peuvent pas être évalués avant ce dernier partage anticipé. L'ajout de nouveaux biens rendrait le report conventionnel de la date d'évaluation impossible. Cela ne signifie pas que le donateur ne pourra pas ou plus transmettre d'autres biens à ses enfants ou petits-enfants, mais au risque de perdre le bénéfice du gel des valeurs du partage initial, cette nouvelle libéralité ne devra pas se faire au sein du même *instrumentum*. Pourtant, dans une optique d'anticipation successorale, un tel ajout aurait le mérite de la simplicité et de la réduction des coûts. Mais cette économie n'est rien par rapport à celle qui est faite en maintenant les avantages de l'article 1078 du Code civil, et il n'est pas certain que leur perte éventuelle soit de nature à simplifier la liquidation de la succession de l'ascendant donateur.

Ensuite, si l'absence de biens présents supplémentaires se comprend bien et se justifie parfaitement, la difficulté qui naît d'une telle précaution est celle qui porte sur la réversion d'usufruit¹²⁰, et particulièrement sur la réversion au profit du conjoint du donataire initial. La constitution d'un usufruit successif sur la tête du donataire incorporant peut se faire selon plusieurs méthodes mais il peut arriver que celui-ci veuille consentir une réversion d'usufruit au profit de son conjoint. Selon la Cour de cassation, la réversion d'usufruit émane d'une réserve d'usufruit « s'analysant en une donation à terme de biens présents »¹²¹. Autrement dit,

¹¹⁹ GRIMALDI M., *loc. cit.* note 61, § 19.

¹²⁰ DELMAS SAINT-HILAIRE Ph., « Du bon usage de la réversion d'usufruit », *Defrénois* 2018, art. 135m6, p. 15. Selon cet auteur, le mécanisme de la réversion d'usufruit est mal nommée : « A l'instar d'une pension de réversion, l'expression suggère qu'au décès du premier usufruitier donateur, l'usufruit se poursuit sur la tête du bénéficiaire de ladite réversion. Une telle analyse malmène les prescriptions de l'article 617 du Code civil aux termes desquelles l'usufruit est au plus viager en présence d'une personne physique. Il ne saurait être question de faire perdurer un usufruit au-delà de la vie de l'usufruitier ».

¹²¹ Cass. ch. mixte, 8 juin 2007, n° 05-10.727 : *Bull. civ. ch. mixte*, n° 6 ; *JCP G* 2007, II, 10130, note GOUBEAUX G. ; *JCP G* 2009, I, 109, spéc. n° 81, note LE GUIDEC R. ; *Defrénois* 2007, n° 38692-1, p. 1688, note CHAPPERT A. ; *AJ fam.* 2007, p. 353, obs. BICHERON F. ; *LPA* 18 mars 2008, note CHAMOULAUD-TRAPIERS A. ; *RJPF* 2007-7-8/37, obs VALORY S. ; *Dr. famille* 2007, comm. 151, note BEIGNIER B. ; *RTD civ.* 2007, p. 588, note REVET T. et *RTD civ.* 2007, p. 605, note GRIMALDI M. ; *RLDC* 2007, p. 1166, note DAURIAC I. ; *D.* 2007, p. 1731, obs. DELAPORTE-CARRE C. ; *D.* 2008, p. 807, obs. SERRA G. et WILLIATTE-PELLITTERI L.

elle est « une donation actuelle à terme d'un usufruit éventuel [...] consentie *a priori* par l'enfant »¹²². Cette solution retenue par la Haute juridiction a fait couler beaucoup d'encre car beaucoup d'auteurs considéraient qu'elle était en réalité une donation de biens à venir. La chambre mixte de la Cour de cassation, pour justifier sa décision, s'est appropriée la solution de la première chambre civile¹²³ selon laquelle la réversion d'usufruit est une donation à terme de biens présents, « le droit d'usufruit du bénéficiaire lui étant définitivement acquis dès le jour de l'acte »¹²⁴. Quoi qu'il en soit, une telle qualification a de grandes conséquences en ce que la réversion ne peut en aucun cas procéder d'une incorporation de la nue-propriété antérieurement donnée pour être redistribuée au sein d'une seule souche. Une telle réversion dans la donation-partage transgénérationnelle serait un bien présent supplémentaire qui ferait tomber le bénéfice du gel des valeurs au partage initial. Dans le cadre du dossier étudié, un tel schéma était envisagé par les parties qui, au regard de la qualification donnée à une telle réversion, se sont ravisées.

Le bénéfice, au plan civil, du maintien de l'évaluation faite au jour de donation-partage initiale n'est permise que par le gel des valeurs à cette date avec les précautions qu'il commande. Le bien transmis étant une entreprise, la constitution d'un usufruit successif sur la tête du donataire incorporant a une grande importance mais a pourtant fait l'objet d'interprétations diverses sur les modalités de sa taxation, et à plus forte raison sur les effets d'une telle conversion sur le plan fiscal.

B – Les effets de la conversion sur le plan fiscal

La conversion de la donation-partage initiale en donation-partage transgénérationnelle supposait la constitution d'un usufruit sur la tête du donataire incorporant. La diversité des modes de constitution a donné lieu, au plan fiscal, à une controverse sur la manière dont il fallait taxer cet usufruit successif. Une analyse civiliste classique (1) a conduit à une application fiscale controversée (2).

¹²² SAUVAGE Fr., *loc. cit.* note 50, § 25.

¹²³ Cass. 1^{ère} civ., 21 oct. 1997, *préc. cit.*

¹²⁴ Cass. ch. mixte, 8 juin 2007, *préc. cit.*

1 – L'analyse civiliste classique

En matière de donation-partage transgénérationnelle avec réincorporation partielle d'une donation-partage antérieure, la doctrine administrative a établi un régime fiscal pour l'usufruit successif. Si la constitution d'un usufruit successif ne suit pas un seul et unique régime, la question fiscale découle d'une analyse civile classique qui distingue les méthodes de constitution d'usufruit (a) mais aussi d'une analyse de l'opération elle-même (b).

a) La distinction des méthodes de constitution d'usufruit

Au plan civil, une analyse classique conduit à distinguer non pas les méthodes de constitution d'usufruits successifs entre elles mais bien la réversion d'usufruit avec la constitution, notamment par rétention, d'un usufruit successif. De cette analyse découle une problématique fiscale liée à la taxation de la constitution d'un usufruit successif et qui est née d'une réponse ministérielle sur le régime fiscal applicable aux donations-partages transgénérationnelles emportant réincorporation de donations antérieures.

Tout d'abord, la réversion d'usufruit est vue comme une donation à terme de biens présents¹²⁵. Sous cette qualification jurisprudentielle, l'usufruit est constitué aux termes de la donation qui le prévoit, de même que le transfert de propriété est immédiat, seulement l'entrée en jouissance du bénéficiaire de ce droit est différée au jour du décès du constituant. Fiscalement, l'article 796-0 *quater* du Code Général des Impôts dispose que : « Les réversions d'usufruit relèvent du régime des droits de mutation par décès ». Ensuite, les deux premiers alinéas de l'article 776-A du même code¹²⁶ prévoient le régime des donations-partages transgénérationnelles avec réincorporation, lesquelles ne sont soumises qu'au seul droit de partage de 2,5%. Ainsi, par une question écrite au gouvernement en date du 8 novembre 2011, le député Madame Joëlle Ceccaldi-Raynaud avait interrogé le ministre du Budget et des comptes

¹²⁵ Cass. ch. mixte, 8 juin 2007, *préc. cit.*

¹²⁶ Art. 776-A, al. 1^{er} et 2, 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 ».

publics de l'époque, Madame Valérie Pécresse, sur le cas des donations-partages transgénérationnelles comportant réincorporation de biens initialement donnés et soumises au droit de partage¹²⁷. Elle l'interrogeait notamment sur le point de savoir si l'usufruit successif – constitué sur la tête du donataire initial et dont la génération intermédiaire aurait vocation à être titulaire entre le décès du donateur et le sien – fait l'objet d'une taxation ou non par l'administration fiscale.

Si la question était clairement posée et délimitée, la réponse ministérielle a créé une ambiguïté. Dans un premier temps, elle commence par faire un rappel du régime des réversions d'usufruit posé par l'article 796-0 *quater* du Code Général des Impôts. Elle en déduit que « les réversions d'usufruit sont taxables lors du décès du stipulant, fait générateur des droits de succession », et ce, « quel qu'en soit le bénéficiaire ». Puis dans un second temps, le ministre précise que de telles réversions peuvent faire l'objet d'une exonération dès lors qu'elles profitent au conjoint survivant, au partenaire survivant lié par un pacte civil de solidarité ou aux frères et sœurs dans les conditions de l'article 796-0 *ter* du Code Général des Impôts. Or, l'ambiguïté se trouve précisément à ce niveau puisque de telles réversions à ces bénéficiaires ne sont pas possibles dans des donations-partages transgénérationnelles incorporantes. En effet, le conjoint survivant et le partenaire survivant ne sont pas parties au partage de l'ascendant donateur et par conséquent, ils ne peuvent pas être allotis au sein de la donation-partage transgénérationnelle. Pour certains auteurs, cette ambiguïté reflète l'absence de fondement juridique de la réponse¹²⁸.

Selon François Fruleux¹²⁹, soit l'administration fiscale ne se limite qu'à rappeler que la réversion d'usufruit constituée en dehors des opérations de redistribution intra-souche des biens réincorporés relève du régime de droit commun et donne ouverture aux droits de mutation à titre gratuit, et alors la réponse ministérielle ne peut être qu'approuvée selon lui. Soit elle considère que toutes les constitutions d'usufruits successifs, même celles résultant de la nue-propriété réincorporée, sont soumises aux droits de mutation à titre gratuit, ce qui semble être le cas. Or, au regard des différentes modalités de constitution d'un usufruit successif, il est tout

¹²⁷ Rép. min. n° 115883 : *JOAN Q* 8 nov. 2011, p. 11832, CECCALDI-RAYNAUD J.

¹²⁸ FRULEUX Fr., « Régime des réincorporations transgénérationnelles – Des commentaires administratifs contrastés », *JCP N* 2012, 1151, § 28.

¹²⁹ FRULEUX Fr., « Réincorporations transgénérationnelles – Portée de la doctrine administrative récente », *JCP N* 2012, 1136, § 18.

à fait possible d'en créer un par la simple redistribution des biens réincorporés en nue-propriété et par la rétention d'un usufruit successif, de sorte que la réponse ministérielle semble – toujours selon le même auteur – erronée. Quoi qu'il en soit, l'absence de distinction opérée par l'administration fiscale entre réversion et rétention d'usufruit sème le doute et place toutes les méthodes de constitution d'usufruit sur le même plan et donc sous le joug des droits de mutation à titre gratuit.

Cette réponse ministérielle, confirmée par l'administration fiscale dans son instruction parue le 1^{er} mars 2012¹³⁰ et reprise au Bulletin Officiel des Finances Publiques¹³¹, résulte d'une distinction civile faussée mais emporte de grandes conséquences puisque, même à considérer qu'elle serait erronée, elle n'en demeure pas moins opposable aux administrés. Ainsi, dans le cadre de la transmission d'une entreprise, l'opération consistant à convertir en donation-partage transgénérationnelle une donation-partage antérieure – par incorporation partielle de celle-ci et par la constitution d'un usufruit successif sur la tête de l'enfant souche – pouvait paraître très attrayante tant d'un point de vue civil que fiscal. Or avec une telle interprétation retenue par la doctrine administrative, il est beaucoup moins certain que l'opération soit si avantageuse que cela d'un point de vue fiscal. Cela est d'autant plus dommageable que cette controverse résulte d'une distinction civile qui n'a pas été faite.

Sans distinction entre réversion et rétention d'usufruit, l'administration fiscale place sur le même plan n'importe quelle méthode conduisant à créer un usufruit successif sur la tête du donataire incorporant, et ce alors même que les trois méthodes exposées plus haut s'analysent différemment au regard de l'opération générale, d'autant plus dans l'optique d'une taxation.

b) L'analyse de l'opération

Les incidences fiscales des différentes manières de constituer un usufruit découlent d'une analyse civile de l'opération réalisée. Or, la doctrine administrative, faute de distinguer, ne procède pas à une telle analyse et les englobe sous le même régime juridique et fiscal. Au regard de la transmission de l'entreprise dont il est fait l'étude, la réversion d'usufruit est écartée. Il reste tout de même pour les parties le choix entre les trois modalités de constitution

¹³⁰ Instr. 20 févr. 2012 : *BOI 7 G-1-12*, n° 24.

¹³¹ *BOI-ENR-DMTG-20-20-10*, 12 sept. 2012, § 210.

d'un usufruit successif sur la tête du donataire incorporant. Dans l'optique d'une taxation de cet usufruit successif, au droit de partage de 2,5% ou selon les tranches des droits de mutation à titre gratuit, ces modes de constitution s'analysent différemment et tout réside dans l'idée de savoir s'ils opèrent une mutation ou un partage.

S'agissant de la première modalité, à savoir la constitution d'un usufruit successif par les donataires finaux, il ne fait aucun doute que la transmission dans sa globalité se fait au moyen d'une double libéralité : la première est la donation-partage transgénérationnelle qui redistribue les biens précédemment incorporés, la seconde est une donation simple qui est une charge imposée aux petits-enfants et aux termes de laquelle l'usufruit successif est constitué. Dès lors, la constitution de ce dernier se fait en dehors du régime juridique et fiscal des réincorporations transgénérationnelles, « il est transmis ultérieurement par les descendants allotis aux lieu et place de leur auteur »¹³². Cette modalité *per translationem* de constitution d'un usufruit successif par les donataires s'analyse donc comme une mutation plutôt qu'un partage.

S'agissant du deuxième schéma, à savoir celui selon lequel l'ascendant donateur constitue lui-même un usufruit successif, il s'inscrit dans la logique d'une redistribution des biens au sein de la souche incorporante. La libéralité est unique et comprend un premier lot composé de la nue-propriété et un second lot composé de l'usufruit successif. Selon la doctrine majoritaire, l'enfant tête de souche reçoit l'usufruit successif qui provient exclusivement du partage voulu et réalisé par l'ascendant donateur. Néanmoins, un auteur a émis des doutes sur la qualification de donation-partage de cette opération¹³³. En effet, le partage étant un acte déclaratif qui met fin à une situation d'indivision, il y a nécessairement une indivision dans la donation-partage, que ce soit un instant de raison ou pour un temps plus long. Aussi, le mécanisme de la donation-partage crée nécessairement une indivision entre les donataires qu'il s'agit de partager. Or, selon lui, « le partage ne peut consister à donner à l'un l'usufruit et à l'autre la nue-propriété, pour la raison simple que ces deux droits ne sont ni l'un ni l'autre des parties du bien indivis ». Toujours selon le même auteur, l'usufruit et la nue-propriété redistribués, puisqu'ils ne sont pas des droits indivis, seraient deux « morceaux » du bien lui-même, de sorte qu'il y aurait une confusion entre le droit et l'objet du droit. Pour toutes ces

¹³² FRULEUX Fr., *loc. cit.* note 88, § 26.

¹³³ BONNET V., *op. cit.*, n° 116, p. 84.

raisons, ce dernier ne considère pas que la constitution d'un usufruit successif par le donateur, dans les conditions exposées plus haut, est un partage. Il n'y voit ni plus ni moins qu'une juxtaposition de deux libéralités autonomes, avec les conséquences fiscales afférentes.

S'agissant de la troisième méthode de constitution d'un usufruit successif, elle est celle qui consiste en une rétention, laquelle découle du droit à consolidation du nu-proprétaire. En ce sens, la rétention n'est pas une libéralité puisque le droit existe déjà dans le patrimoine du donataire réincorporant, même s'il n'en est qu'au stade de l'éventualité. La constitution *per retentionem* n'entre donc pas dans le champ des mutations.

Enfin, une partie de la doctrine est venue considérer que : « Quelle que soit l'analyse civile de la réincorporation de la nue-proprété avec constitution d'un usufruit successif au profit du donataire réincorporant, on ne voit pas que l'Administration puisse raisonnablement y voir une "réversion" d'usufruit taxable au moment du décès du grand-parent donateur initial »¹³⁴. Pour en arriver à cette conclusion, les auteurs se sont posé la question de savoir si, en supposant que la constitution d'un usufruit successif s'analyse en une transmission d'un nouveau bien, il y avait matière à taxation aux droits de mutation à titre gratuit. Selon eux, pour qu'il en soit ainsi, il est nécessaire que les éléments constitutifs d'une donation soient réunis¹³⁵, à savoir que le donateur ait la volonté de gratifier, qu'il se dépouille actuellement et irrévocablement du bien objet de la mutation et que le donataire s'en retrouve corrélativement enrichi. Or, peu importe la manière dont est constitué un usufruit successif sur la tête du donataire incorporant, la condition de l'enrichissement de ce dernier fait nécessairement défaut en ce qu'il « n'a plus qu'un usufruit éventuel alors qu'il détenait la nue-proprété et l'usufruit auquel elle lui donnait vocation ». D'ailleurs, selon cette même doctrine, la condition de l'intention libérale est elle aussi discutable puisque si le donateur consent un usufruit successif au donataire incorporant, c'est parce que ce dernier en fait une condition de l'incorporation.

En toute hypothèse, pour arriver au même résultat, les trois méthodes de constitution d'un usufruit successif se distinguent là où l'administration fiscale a créé une ambiguïté en les plaçant sous le même régime fiscal, en dépit de cette distinction. Or, ces derniers ne s'analysant

¹³⁴ DE LOS SANTOS M. et GUILBERT P.-A., « Comment constituer un usufruit successif à l'occasion d'une réincorporation transgénérationnelle ? », *RFP* 2014, n° 6, étude 16, § 7.

¹³⁵ Art. 894 C. civ.

civilement pas de la même manière, l'application des règles fiscales relatives à la taxation de l'usufruit successif constitué est controversée.

2 – L'application fiscale controversée

En raison de l'ambiguïté laissée par l'administration fiscale, dont la doctrine est opposable, et les divergences de méthodes pour constituer un usufruit successif, l'application fiscale est controversée. Selon lesdites méthodes, le règlement des droits est discuté (a) alors que le respect du principe *non bis in idem* permet d'apporter des réponses à la controverse (b).

a) Le règlement discuté des droits

Sur le plan fiscal, la constitution d'un usufruit successif lors de la conversion de la donation-partage antérieure en donation-partage transgénérationnelle de l'entreprise conduit à appliquer une taxation de manière assez controversée. Si la doctrine administrative impose d'appliquer les droits de mutation à titre gratuit en toute hypothèse, le règlement des droits n'en demeure pas moins discuté selon les méthodes dont les usufruits successifs ont été constitués et selon l'analyse civile dont ils font l'objet.

Premièrement, en ce qui concerne la constitution de l'usufruit successif par les donataires, la doctrine est unanime pour y voir une double libéralité en raison de la charge imposée aux donataires, ce qui est pénalisant fiscalement. En effet, étant hors du champ de la donation-partage transgénérationnelle, il ne s'inscrit pas dans l'opération de partage et ne peut donc pas se voir appliquer le droit de partage de l'article 776-A du Code Général des Impôts. Non seulement la transmission de la nue-propriété sera taxée selon les droits de mutation à titre gratuit, mais au décès de l'ascendant donateur, l'ouverture de l'usufruit successif entraînera une taxation de la même manière. Pour le calcul des droits exigibles, l'usufruit sera évalué selon l'âge des nus-propriétaires¹³⁶ au jour du décès de l'ascendant donateur. D'ailleurs, au titre des nombreux inconvénients de cette méthode, il faut relever que les nus-propriétaires sont les petits-enfants, de sorte que selon le barème de l'article 669 du Code Général des Impôts, la valorisation de l'usufruit successif de la génération intermédiaire ne lui sera absolument pas favorable et les droits très élevés.

¹³⁶ Art. 669 CGI.

Deuxièmement, concernant la constitution d'un usufruit successif par le donateur, la doctrine administrative, avec en tête de file la réponse ministérielle en date du 8 novembre 2011, reprise au Bulletin Officiel des Finances Publiques, considère qu'il relève de l'article 796-0 *quater* du Code Général des Impôts et du régime des droits de mutation par décès. Or d'un point de vue civil, l'opération est un partage et devrait donc être taxée au seul droit de partage au taux de 2,5% – et même pour certains auteurs au taux réduit de 1,1%¹³⁷ – calculé selon la valeur de la nue-propriété à la date de la donation-partage. A l'appui de cette position, François Fruleux est venu préciser que les deux premiers alinéas de l'article 776-A du Code Général des Impôts prévoient que l'incorporation d'une donation dans une donation-partage et l'attribution des biens incorporés aux descendants du donataire initial en lieu et place de ce dernier¹³⁸ n'entraînent l'exigibilité que du seul droit de partage. Ainsi, selon lui, « la réattribution des biens incorporés dans une donation-partage transgénérationnelle pour partie au donataire initial et pour partie à ses descendants en son lieu et place au moyen du démembrement des biens réincorporés ne donne ouverture qu'au seul droit de partage »¹³⁹. Pour la majorité de la doctrine, la position de l'administration fiscale est donc *contra legem*. En effet, le régime fiscal des réversions d'usufruit ne peut pas s'appliquer aux usufruits successifs constitués au moyen d'une redistribution dans une donation-partage transgénérationnelle dès lors que cette opération constitue, civilement et aux termes mêmes de l'article 776-A du Code Général des Impôts, une opération de partage. De surcroît, la position de l'administration fiscale s'oppose au dispositif « anti-abus »¹⁴⁰ de l'article 776-A, alinéa 3 du Code Général des Impôts qui prévoit que seul le droit de partage de 2,5% est exigible lorsque la donation réincorporée est enregistrée depuis plus de quinze ans au moment où l'usufruit successif est attribué au donataire initial lors de la redistribution des biens réincorporés, ce qui est le cas en pratique dans le dossier étudié. Quoiqu'il en soit, puisqu'aucun texte n'autorise une telle différence de traitement, certains auteurs ont en ce sens prédit que la jurisprudence devrait être amenée à censurer la doctrine administrative sur ce point¹⁴¹. Seule l'analyse civile considérant qu'une constitution d'usufruit successif par le donateur au sein de la donation-partage

¹³⁷ FRULEUX Fr., *loc. cit.* note 85, § 32.

¹³⁸ La donation-partage incorporée doit tout de même avoir été enregistrée depuis plus de six ans, ce qui est le cas dans le cadre du dossier étudié.

¹³⁹ FRULEUX Fr., *loc. cit.* note 85, § 35.

¹⁴⁰ GUEDE X., « Donation-partage transgénérationnelle : quelques aspects du régime juridique et fiscal », *JCP N* 2016, 1147, § 25.

¹⁴¹ FRULEUX Fr. *loc. cit.* note 128, § 38.

transgénérationnelle réincorporante ne mérite pas la qualification de donation-partage pourrait donner raison à l'administration fiscale et conduire à une taxation aux droits de mutation à titre gratuit.

Troisièmement, concernant la constitution d'un usufruit successif par rétention, aucune nouvelle transmission n'est réalisée par la donation-partage transgénérationnelle. C'est en effet bel et bien par extinction que l'usufruit actuel rejoint le nu-propiétaire ou, avant cela, le bénéficiaire de l'usufruit successif. Au moment de réincorporer, l'usufruit étant retenu par le donataire initial comme inclus dans son droit de nue-propiété reçue dans la donation-partage initiale, la doctrine administrative qui consiste à taxer un tel usufruit successif selon les droits de mutation par décès devrait être inapplicable. Pour autant, la rétention d'usufruit ne rentre pas dans le champ de la redistribution opérée par la donation-partage transgénérationnelle, ce qui fait dire aux auteurs qu'une telle modalité de constitution d'un usufruit successif ne devrait être soumise à aucune taxation. Dans tous les cas, la réponse ministérielle est *contra legem* dans cette hypothèse. Enfin, cette modalité de constitution d'un usufruit successif n'est qu'une hypothèse doctrinale et ne devrait déboucher sur aucune taxation. Eu égard à un tel schéma fiscalement favorable, des auteurs ont semblé bon de préciser que cette voie peut être choisie par les redevables sans encourir les foudres de l'abus de droit¹⁴².

Si la constitution d'un usufruit par les donataires ne semble pas très discutée quant à son régime fiscal, il en va autrement de la constitution par le donateur ou par rétention dont le régime fiscal ayant vocation à s'appliquer risquerait de contrevenir au principe *non bis in idem*.

b) Le respect du principe *non bis in idem*

Quelle que soit la solution retenue par la pratique pour constituer un usufruit successif et par la doctrine administrative pour le taxer, cela ne doit en aucun cas contrevenir au respect du principe *non bis in idem*. Littéralement, cette maxime latine signifie « pas deux fois sur la même chose » et conduit en l'espèce à interdire de faire supporter deux fois des droits de mutation sur une même base d'imposition. A ce titre, les critiques formulées par la doctrine à l'égard de la réponse ministérielle du 8 novembre 2011 prennent tout leur sens.

¹⁴² NAUDIN E. et IWANESKO M., *loc. cit.*, § 34.

A priori, la constitution d'un usufruit successif par les donataires cumule tous les inconvénients fiscaux et parmi eux celui d'être, à raison, doublement taxé aux droits de mutation à titre gratuit sans que cela ne contrevienne à la règle *non bis in idem*. S'agissant de la constitution de l'usufruit successif par le donateur, le respect de ce principe suit la même logique que la position de la doctrine qui y voit majoritairement une simple opération de redistribution des biens réincorporés. En effet, l'usufruit successif a « déjà été taxé lors de la donation initiale comme étant inclus dans le droit de nue-propiété qui en formait alors l'objet »¹⁴³. En l'espèce, l'usufruit successif constitué sur la tête du donataire incorporant a donc déjà été taxé lors de la donation-partage initiale. Une imposition conforme à la doctrine administrative, c'est-à-dire selon le régime fiscal des réversions d'usufruit de l'article 796-0 *quater* du Code Général des Impôts, serait alors illégale en ce qu'elle ferait supporter deux fois les droits de mutation à titre gratuit sur la même base d'imposition. Pour autant, la position de l'administration fiscale demeure opposable aux administrés et sans précision de sa part, l'incertitude demeure. En revanche, quand l'usufruit successif est créé par rétention, l'incertitude est chassée par le donataire incorporant lui-même qui, en retenant sur sa tête un droit, veut voir maintenir les effets de la donation-partage initiale. Son droit à consolidation est inhérent aux pouvoirs du nu-propiétaire, et ce au même titre que le droit à percevoir les bénéfices prélevés sur les réserves sociales lorsque la nue-propiété porte sur des droits sociaux, comme dans le cas du dossier étudié. Ainsi, ce qui a été transmis initialement ayant déjà fait l'objet d'une taxation aux droits de mutation à titre gratuit, il est inconcevable, conformément au principe *non bis in idem*, que cela soit à nouveau imposé aux mêmes conditions dès lors que l'objet de la transmission est retenu par le donataire.

En définitive, il peut se présenter des cas de droit à restitution de l'impôt versé. S'il n'est pas possible d'imposer deux fois la même chose en constituant un usufruit successif, encore faut-il que le bénéficiaire de ce dernier paye un impôt qui soit la seule conséquence de sa situation. L'article 1965 B du Code Général des Impôts dispose que : « Dans le cas d'usufruits successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu-propiétaire a droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel ». Si ce texte est en pratique applicable aux seuls droits de mutation à titre gratuit, les auteurs considèrent qu'il doit avoir une portée générale puisqu'il est inséré dans un chapitre du Code Général des Impôts relatif aux dégrèvements et aux restitutions

¹⁴³ GUILLAUD-BATAILLE S., *loc. cit.*, § 22.

d'impôts applicables aux droits d'enregistrement de manière générale¹⁴⁴. Quoi qu'il en soit, si l'usufruit successif est constitué par l'ascendant donateur dans la donation-partage transgénérationnelle, les petits-enfants bénéficieront d'une restitution d'impôt égale à ce qu'ils auraient acquitté en moins si la valeur de la nue-propriété avait été calculée en fonction de l'âge de leur auteur. De même, si l'usufruit a été constitué par rétention, celui-ci va s'ouvrir au moment du décès de l'usufruit actuel et au profit d'un bénéficiaire plus jeune par essence. La valeur de la nue-propriété en sera donc diminuée par rapport à celle qui a servi de base pour le calcul des droits lors de la donation-partage initiale, de sorte qu'il y aura là encore un droit à restitution au profit des petits-enfants nus-propriétaires. Dans ce cas, en application de l'article 776-A, alinéas 2 et 3, du Code Général des Impôts, le droit à restitution portera sur un droit de partage ou sur des droits de mutation à titre gratuit selon que la donation réincorporée a été enregistrée il y a plus ou moins de quinze ans. Enfin, le droit à restitution bénéficie aux nus-propriétaires mais en pratique, les droits d'enregistrement peuvent avoir été pris en charge par l'ascendant donateur. Cependant, l'article 1965 B du Code Général des Impôts pose un principe qui a pour but de corriger le calcul provisoire des droits exigibles, de sorte que son application ne dépend pas de la personne qui a acquitté les droits.

Nonobstant la pléthore de critiques de la part de la doctrine, l'administration fiscale fait perdurer l'ambiguïté autour du régime fiscal à appliquer à la constitution d'un usufruit successif. Si le respect du principe *non bis in idem* participe de l'application controversée de la taxation des usufruits successifs, la prudence de la part des praticiens dans le recouvrement de l'impôt est de mise.

¹⁴⁴ GUILLAUD-BATAILLE S., *loc. cit.*, § 20.

CONCLUSION

La loi du 23 juin 2006 a offert, avec la création dans le Code civil de la donation-partage transgénérationnelle, de nouvelles perspectives de dévolution des biens dans les familles. Si la transmission d'une entreprise peut parfaitement rentrer dans le champ de ce genre de d'hérédité, elle n'est pas une opération classique puisque la nature même de l'entreprise ne l'est pas. En effet, consentir une donation d'un bien ne nécessite en pratique que de s'assurer de la volonté du donateur de transmettre et de l'acceptation du donataire tandis que la donation d'une entreprise dépend de nombreux autres facteurs : composition du capital social, clauses d'agrément dans certaines sociétés, conditions particulières stipulées dans les statuts...

L'institution de la donation-partage faite entre descendants de degrés différents a ainsi rebattu les cartes de la transmission. Par le mécanisme de l'incorporation – ne serait-ce que partielle – du partage antérieurement réalisé, le législateur a permis de convertir en donation-partage transgénérationnelle une donation-partage faite à une époque qui ne connaissait pas ce mécanisme dévolutif entre les générations. Cette conversion peut dès lors s'ériger en un choix d'opportunité pour les parties. Avec l'allongement de la durée de vie et le recul de l'âge auquel on hérite, ce choix est d'autant plus expédient lorsque l'objet de la libéralité est une entreprise car il n'est pas cohérent de donner un tel bien à celui qui, professionnellement, est sur le point de partir à la retraite. Aujourd'hui, la personne qui hérite et qui souhaite s'effacer au profit de ses propres enfants peut soit renoncer à la succession ; soit accepter purement et simplement la succession et envisager lui-même une transmission ; soit cantonner son émolument pour le cas où il aurait été institué légataire.

Il apparaît donc que la transmission entre générations n'est pas des plus aisées, ce qui a poussé la pratique notariale à proposer une évolution du droit positif vers une vocation successorale de souche¹⁴⁵. La logique voulue par le mécanisme même de la donation-partage transgénérationnelle montrerait ainsi la voie pour venir considérer chaque souche comme héritier du défunt. Un tel concept reposerait sur le consensus familial et laisserait une grande souplesse au sein des familles qui décideraient ensemble de la répartition entre eux des biens dont ils auraient hérités ensemble. Cela les conduirait notamment à réfléchir selon les besoins de chacun dans la répartition du patrimoine. En présence d'une entreprise, la vocation

¹⁴⁵ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, *op. cit.* note 60, n° 30648.

successorale de souche permettrait de mettre celle-ci à disposition des générations actives plutôt que de celles qui sont en fin de carrière et qui préféreraient être alloties d'autres biens utiles à leurs besoins. Autrement dit, la création d'une telle vocation successorale pourrait permettre une faculté légale de cantonnement au sein de la souche.

La faculté de cantonnement est aujourd'hui reconnue au profit des légataires¹⁴⁶ et du conjoint survivant¹⁴⁷ et s'entend d'une diminution matérielle de l'étendue de l'émolument gratuit dont le bénéficiaire est gratifié. Cette faculté de cantonnement est d'origine conventionnelle et résulte donc d'une dévolution volontaire. En tant que modalité de l'option successorale, elle permet à celui qui en profite de sélectionner les biens dont la nature et les caractéristiques lui paraissent le plus adapté à sa situation et à ses besoins. Pour ainsi dire, le mécanisme n'est pas si loin de ce pour quoi la vocation successorale de souche, telle qu'elle est présentée dans le dernier rapport du Congrès des Notaires de France¹⁴⁸, serait consacrée. Résultant d'une dévolution légale et non plus seulement conventionnelle, elle pourrait pleinement répondre aux besoins des familles de répartir entre elles le patrimoine de leur auteur.

Dans l'optique d'une anticipation de la transmission d'une entreprise, en l'état du droit actuel, le choix le plus opportun a tourné en faveur d'une conversion de la donation-partage initialement faite en donation-partage transgénérationnelle, et ce, de manière somme toute assez complexe et limitée. Transmettre selon la logique d'une vocation successorale de souche, là serait le réel choix d'opportunité.

¹⁴⁶ Art. 1002-1 C. civ.

¹⁴⁷ Art. 1094-1, al. 2, C. civ.

¹⁴⁸ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, *op. cit.* note 60, n° 30641 et s.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages généraux :

BEIGNER B. et TORICELLI-CHRIFI S., *Libéralités et successions*, coll. Cours LMD, 6^{ème} éd., Paris : LGDJ/Lextenso, 2022.

CARBONNIER J., CATALA P., DE SAINT-AFFRIQUE J. et MORIN G., *Des libéralités - Une offre de loi*, Paris : Defrénois, 2003.

CORNU G., *Vocabulaire juridique*, Quadrige, 14^{ème} éd., Paris : PUF, 2022.

FERRE-ANDRE S. et BERRE S., *Successions et libéralités 2023*, coll. Hypercours, 9^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2023.

GRIMALDI M., *Droit civil – Libéralités, Partage d’ascendants*, Paris : Litec, 2000.

MALAURIE Ph. et BRENNER Cl., *Droit des successions et des libéralités* : coll. Droit civil, 10^{ème} éd., Paris : LGDJ/Lextenso, 2022.

PIEDELIEVRE St., *Successions et libéralités*, coll. Paradigme – Métiers, 4^{ème} éd., Bruxelles : Bruylant, 2022.

SAVATIER R., *Cours de droit civil*, t. III, 2^{ème} éd., Paris : LGDJ, 1947-1951.

TERRE Fr., LEQUETTE Y. et GAUDEMET S., *Successions et libéralités*, Précis Dalloz Droit privé, 4^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2014.

Ouvrages spéciaux :

BONNET V., *L’usufruit successif*, coll. Droit notarial, Paris : Ellipses, 2020.

CATALA P., *La réforme des liquidations successorales*, 3^{ème} éd., Paris : Defrénois, 1982.

VAREILLE B., *Volonté, rapport et réduction* : Thèse Limoges, PUF : 1988.

CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, *Le patrimoine au XXI^{ème} siècle*, 96^{ème} Congrès, Lille : 2000.

CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, *La transmission*, 108^{ème} Congrès, Montpellier : 2012.

CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, *L’ingénierie notariale*, 118^{ème} Congrès, Marseille : 2022.

Notes et articles :

ARNAUD St., GINON S. et PETIT Fr., « Quelques aspects spécifiques de la donation-partage transgénérationnelle », *JCP N* 2012, 1301.

BOUQUEMONT A., « De l'utilité des réincorporations transgénérationnelles », *JCP N* 2014, 1214.

COLASSON Fr., « Donations-partages », in CHEMINADE D. et DE LOTH E. (dir.), *Mémento Pratique - Successions et Libéralités*, 2^{ème} éd., Levallois-Perret : Editions Francis Lefebvre, 2022.

DE LOS SANTOS M. et GUILBERT P.-A., « Comment constituer un usufruit successif à l'occasion d'une réincorporation transgénérationnelle ? », *RFP* 2014, n° 6, étude 16.

DELMAS SAINT-HILAIRE Ph., « Du bon usage de la réversion d'usufruit », *Deffrénois* 2018, art. 135m6, p. 15.

EPAILLY D., « De l'intérêt et des limites des incorporations transgénérationnelles », *Bull. CRIDON Nord-Est*, juin 2012, n° 175, Droit de la famille et du patrimoine – Nota Bene n° 706.

FRULEUX Fr.,

- « Régime des réincorporations transgénérationnelles – Des commentaires administratifs contrastés », *JCP N* 2012, 1151.
- « Réincorporations transgénérationnelles – Portée de la doctrine administrative récente », *JCP N* 2012, 1136.
- « Réincorporations transgénérationnelles et usufruits successifs », *JCP N* 2011, 1213.

GAUDEMET S. et SEMERE Th., « L'incorporation des donations antérieures », *Deffrénois* 2014, art. 115t7, p. 366.

GENTILHOMME R.,

- « Donation-partage transgénérationnelle et usufruit successif », *Deffrénois* 2015, art. 119x1, p. 496.
- « Vive la réincorporation à la masse d'une donation-partage transgénérationnelle ! », *Deffrénois* 2011, art. 153n1, p. 153.

GODIN Fr.-B., « La transmission de l'entreprise à titre gratuit et entre vifs dans le cercle familial : aspects civils », *Actes prat. strat. patrimoniale* 2020, n° 3, dossier n° 21.

GRIMALDI M.,

- « Conditions de la libéralité-partage », in GRIMALDI M. (dir.), *Droit patrimonial de la famille*, coll. Dalloz Action, 7^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2021, chap. 411.

- « La nature juridique et les enjeux de l'incorporation », *Defrénois* 2016, art. 124p7, p. 991.
- « Libéralité-partage », *J.-Cl. Not. Rép.*, fasc. 10, juill. 2018.
- « Libéralité-partage », *J.-Cl. Not. Rép.*, fasc. 20, juill. 2018.

GRIMALDI M. et GENTILHOMME R., « Rendre transgénérationnelle une donation-partage antérieure », *Defrénois* 2011, art. 40094, p. 1344.

GUEDE X., « Donation-partage transgénérationnelle : quelques aspects du régime juridique et fiscal », *JCP N* 2016, 1147.

GUILLAUD-BATAILLE S., « Donation-partage transgénérationnelle contenant incorporation d'une donation-partage antérieure », *RFP* 2015, n° 12, étude 25.

HUYGHE S., « Rapport sur le projet de loi portant réforme des successions et des libéralités », Rapp. n° 2850, *JOAN* 8 févr. 2006.

LEVILLAIN N., « Donation-partage », *J.Cl. Not. Form.*, fasc. 80, oct. 2021.

MAURY J., « Libéralités-partages », in BEIGNER B., CABRILLAC R. et LECUYER H. (dir.), *Le Lamy Droit des régimes matrimoniaux, successions et libéralités*, coll. Lamy droit civil, Paris : Lamy, 2003, étude 365.

NAUDIN E. et IWANESKO M., « La donation transgénérationnelle, une alternative à la donation par le nu-propiétaire de la nue-propiété ? », *JCP N* 2012, 1390.

SAUVAGE Fr.,

- « Donations – Libéralités-partages », *J.-Cl. Not. Form.*, fasc. 70, nov. 2014.
- « Libéralités-partages », *Rép. civ. Dalloz*, sept. 2009.
- « La donation-partage transgénérationnelle dans tous ses états », *Bull. CRIDON Paris*, n° 23, déc. 2011.
- « Les modalités de l'incorporation : la donation-partage transgénérationnelle », *Defrénois* 2016, art. 124p6, p. 1007.

THUREL A.,

- « Réserve, rétention d'usufruit et donation-partage transgénérationnelle », *Defrénois* 2020, art. 160g1, p. 15.
- « Les réincorporations transgénérationnelles », *JCP N* 2012, 1203.

VERNIERES Ch., « Retour sur quelques difficultés civiles posées par les incorporations transgénérationnelles », *AJ famille* 2022, p. 28.

Jurisprudence :

Cass req., 9 juill. 1840 : *D.* 1840, 1, p. 244.

Cass. req., 13 févr. 1860 : *D.P.* 1860, 1, p. 169.

Cass. req., 15 mai 1865 : *D.P.* 1865, I, p. 431.

Cass. 1^{ère} civ., 25 oct. 1978, n° 76-13.775 : *Bull. civ.* I, n° 324, p. 250 ; *D.* 1979, p. 56.

Cass. 1^{ère} civ., 14 oct. 1981, n° 79-15.946 : *Bull. civ.* I, n° 296 ; *RTD civ.* 1982, p. 641, obs. PATARIN J.

Cass. 1^{ère} civ., 16 juill. 1997, n° 95-13.316 : *Bull. civ.* I, n° 52 ; *D.* 1997, 370, obs. GRIMALDI M.

Cass. 1^{ère} civ., 21 oct. 1997, n° 95-19.759 : *Bull. civ.* I, n° 291 ; *JCP N* 1998, n° 11, p. 397, note HAREL-DUTIROU I. ; *RTD civ.* 1998, p. 271, obs. PATARIN J. et p. 937, obs. ZÉNATI F.

Cass. 1^{ère} civ., 7 juin 2006, n° 04-14.652 : *Bull. civ.* I, n° 289 ; *Defrénois* 2006, art. 38496, p. 1838, note GELOT B. ; *RTD civ.* 2007, p. 613, obs. GRIMALDI M.

Cass. 1^{ère} civ., 4 juill. 2006, n° 04-16.272 : *Bull. civ.* I, n° 346 ; *JCP N* 2008, I, 108, spéc. n° 9, obs. LE GUIDEC R. ; *RTD civ.* 2007, p. 614, obs. GRIMALDI M. ; *RJPF* 2006/11, n° 44, obs. CASEY J.

Cass. ch. mixte, 8 juin 2007, n° 05-10.727 : *Bull. civ. ch. mixte*, n° 6 ; *JCP G* 2007, II, 10130, note GOUBEAUX G. ; *JCP G* 2009, I, 109, spéc. n° 81, note LE GUIDEC R. ; *Defrénois* 2007, n° 38692-1, p. 1688, note CHAPPERT A. ; *AJ fam.* 2007, p. 353, obs. BICHERON F. ; *LPA* 18 mars 2008, note CHAMOULAUD-TRAPIERS A. ; *RJPF* 2007-7-8/37, obs. VALORY S. ; *Dr. famille* 2007, comm. 151, note BEIGNIER B. ; *RTD civ.* 2007, p. 588, note REVET T. et *RTD civ.* 2007, p. 605, note GRIMALDI M. ; *RLDC* 2007, p. 1166, note DAURIAC I. ; *D.* 2007, p. 1731, obs. DELAPORTE-CARRE C. ; *D.* 2008, p. 807, obs. SERRA G. et WILLIATTE-PELLITTERI L.

Cass. 1^{ère} civ., 28 sept. 2011, n° 10-20.354 : *Dr. famille* 2011, comm. 172, obs. BEIGNIER B.

Cass. 1^{ère} civ., 13 févr. 2019, n° 18-11.642 : *Bull. civ.* févr. 2019, p. 141 ; *AJ fam.* 2019, p. 342, obs. LEVILLAIN N. ; *D.* 2019, p. 382, obs. GODECHOT-PATRIS S. et GRARE-DIDIER C. ; *RTD civ.* 2019, p. 386, obs. GRIMALDI M. ; *JCP G* 2019, n° 479, note BRENNER Cl. ; *JCP N* 2019, n° 1291, note SAUVAGE Fr. ; *Dr. fam.* 2019, n° 108, note NICOD M.

Législation :

L. du 7 févr. 1938 *tendant à modifier les articles 860, 861, 864, 922, 1075, 1076, 1077, 1078, 1079, 1080 et 1097 du code civil, relatifs aux rapports et à la réduction dans les donations, à la rescision des partages d'ascendants et à la donation entre époux, JORF 9 févr. 1938, p. 1602.*

L. du 20 juill. 1940 *modifiant les articles 815, 822 et 1075 du code civil et relative à la dévolution successorale des exploitations agricoles, JORF 21 juill. 1940, p. 4550.*

L. n° 71-523 du 3 juill. 1971 *modifiant certaines dispositions du code civil relatives aux rapports à succession, à la réduction des libéralités excédant la quotité disponible et à la nullité, à la rescision pour lésion et à la réduction dans les partages d'ascendants, JORF 4 juill. 1971, p. 6515.*

L. n° 88-15 du 5 janv. 1988 *relative au développement et à la transmission des entreprises, JORF 6 janv. 1988, p. 220.*

L. n° 2006-728 du 23 juin 2006 *portant réforme des successions et des libéralités, JORF 24 juin 2006, n° 145, texte 1.*

L. n° 2010-1658 du 29 déc. 2010 *de finances rectificative pour 2010, JORF 30 déc. 2010, p. 23027.*

Rép. min. n° 115883 : *JOAN Q* 8 nov. 2011, p. 11832, CECCALDI-RAYNAUD J.

Rép. min. n° 53590 : *JOAN Q* 7 juin 2016, p. 5113, LE ROCHE J.-P.

TABLE DES MATIERES

Remerciements	1
Glossaire	2
Sommaire	4
Introduction	5
I – Les moyens de la conversion	16
A – L’incorporation partielle de la donation-partage antérieure	16
1 – L’incorporation au sein d’une seule souche	16
a) L’absence de consentement des donataires copartagés initiaux	16
b) Une redistribution verticale	19
2 – L’incorporation limitée	22
a) La nature juridique de l’incorporation	22
b) Les intérêts de l’incorporation	25
B – La constitution d’un usufruit successif sur la tête du donataire incorporant	27
1 – Une constitution <i>per translationem</i>	27
a) La constitution d’un usufruit par les donataires	28
b) La constitution d’un usufruit par le donateur	30
2 – Une constitution <i>per retentionem</i>	32
a) Une condition clef de l’opération	32
b) Les effets de la rétention	34
II – Les effets de la conversion	37
A – Les effets de la conversion sur le plan civil	37
1 – Le gel des valeurs	37
a) L’analyse littérale	37
b) L’analyse doctrinale	39
2 – Les précautions nécessaires	41
a) Le consentement des donataires copartagés initiaux	42

b) L'absence de biens présents supplémentaires	43
B – Les effets de la conversion sur le plan fiscal	45
1 – L'analyse civiliste classique.....	46
a) La distinction des méthodes de constitution d'usufruit	46
b) L'analyse de l'opération.....	48
2 – L'application fiscale controversée.....	51
a) Le règlement discuté des droits	51
b) Le respect du principe <i>non bis in idem</i>	53
Conclusion	56
Bibliographie	58
Table des matières	63

La réforme des successions et des libéralités du 23 juin 2006 a révolutionné les techniques juridiques de transmission par anticipation des biens, et *a fortiori* des entreprises, dans les familles. Parmi elles, la donation-partage transgénérationnelle s'érige en un puissant outil en dépit d'un régime juridique encore peu développé. Les parties qui avaient transmis par voie de donation-partage avant l'entrée en vigueur de la loi ont souhaité, *a posteriori*, convertir l'acte qu'elles avaient fait en une nouvelle donation-partage faite entre descendants de degrés différents.

Ce mémoire a vocation à répondre de ce sujet relativement à l'anticipation de la transmission d'une entreprise entre générations. L'entreprise ayant déjà été transmise, la volonté des parties était de rendre transgénérationnelle cette transmission dans une souche seulement, au moyen du mécanisme de l'incorporation des donations antérieures. Le donataire initial souhaitant conserver ses pouvoirs dans l'entreprise, l'incorporation transgénérationnelle se combine avec la constitution d'un usufruit successif sur la tête de ce dernier.

Mots-clés définis par l'auteur :

- Transmission d'entreprise
- Donation-partage transgénérationnelle
- Incorporation de donations antérieures
- Usufruit successif