

Droit successoral français : aspects civils et fiscaux

Yves-Henri LELEU

*Professeur ordinaire à l'Université de Liège
Chargé de cours à l'Université libre de Bruxelles
Avocat au barreau de Bruxelles (Greenille)*

Sybille MASSANGE

*Assistante à l'Université de Liège
Unité de droit familial*

1. La délocalisation du citoyen belge en France, si elle s'envisage dans la durée, doit intégrer lors de sa planification, outre la fiscalité sur le travail, celle du patrimoine¹. Il y a lieu de considérer les particularités du droit civil et fiscal français des successions et des donations.

Bien qu'issu comme le droit belge du Code Napoléon, le droit successoral français a subi récemment deux réformes importantes en 2001² et 2006³.

¹ Sur cette question, principalement sous l'angle des délocalisations vers la Belgique, voy. B. MAROT, « L'impôt sur la fortune », in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, F. DERÈME (dir.), Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 363-382.

² Loi n° 2001-1135 du 3 décembre 2001 relative aux droits du conjoint survivant et des enfants adultérins et modernisant diverses dispositions du droit successoral, *J.O.R.F.*, n° 281 du 4 décembre 2001. Bibl.: B. BEIGNER, *La réforme du droit des successions – Loi du 3 décembre 2001: analyse et commentaire*, Paris, éd. du Juris-Classeur, 2002, 117 p.; J. CASEY, « Droit des successions: commentaire de la loi du 3 décembre 2001 (1^{re} partie) », *R.J.P.F.*, janvier 2002, (2^e partie), *ibid.*, février 2002; M.-C. FORGEARD, R. CRONE et B. GELOT, *La réforme des successions (loi du 3 décembre 2001) – Commentaires et formules*, Paris, Defrénois, 2002; M. GRIMALDI, « Les nouveaux droits du conjoint survivant », *A.J.F.*, 2002, p. 48.

³ Loi n° 2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités, *J.O.R.F.*, 24 juin 2006. Bibl.: M.-C. FORGEARD, R. CRONE et B. GELOT, *Le nouveau droit des successions et des libéralités – Loi du 23 juin 2006 – Commentaires et formules*, Paris, Defrénois, 2007; F. LEFEBVRE, *Les successions et les libéralités après la réforme – Loi du 23 juin 2006*, Dossiers pratiques, Levallois, éd. Francis Lefebvre, 2006; Ph. MALAURIE, « La réforme des successions et des libéralités », *Rep. Defrénois*, 2006, 1719, n° 38483; F.-J. PANSIER, « Réforme des successions », *A.J.F.*, 2006, pp. 308 – 364.

Comme en Belgique, se manifeste une évolution vers un accroissement de droits au profit du conjoint survivant, qui avait un retard important à combler au regard des normes européennes, mais de manière différente et plus mesurée, conformément à la tradition française, et peut-être mieux en phase que le droit belge avec les recompositions familiales. La réforme de 2006 a également conféré certains droits au partenaire pacsé survivant sur le logement qu'il occupe au jour du décès, sans toutefois lui reconnaître une vocation successorale légale.

Par ailleurs, le droit français connaît une évolution récente et rapide tendant vers plus d'autonomie et de liberté en matière de programmation successorale, avec notamment l'introduction de la possibilité de renoncer anticipativement à la réserve héréditaire et l'élargissement du champ d'application de la libéralité-partage.

En droit fiscal du patrimoine, le droit français se distingue par les nombreux et plus généreux abattements qu'il octroie, et dont peuvent profiter les délocalisés belges, à condition qu'attention soit prêtée aux critères de localisation résultant tant du droit interne que de la Convention préventive de double imposition du 20 janvier 1959.

Nous n'examinerons pas dans la présente contribution les règles de droit international privé français qui commanderont la loi applicable à la succession du Belge décédé en France et y ayant son patrimoine⁴.

Section 1

Les droits successoraux du conjoint survivant et du partenaire pacsé survivant

Sous-section 1

Le conjoint survivant

2. *Principes.* – Le successible par le mariage est le « conjoint survivant non divorcé » (article 732⁵), ce qui, depuis la loi du 23 juin 2006, vise également le conjoint séparé de corps ou pour lequel une procédure en divorce a été intro-

⁴ Pour plus de détails sur cette question en droit belge: P. WAUTELET, « L'ingénierie patrimoniale dans les relations franco-belges: perspectives de droit international privé belge », in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, F. DERÈME (dir.), Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 13-68. En droit français: M. REVILLARD, *Droit international privé et pratique notariale*, Paris, Defrénois, 2006, 6^e éd., pp. 301 et s., n^{os} 565 et s.

⁵ Tous les articles mentionnés sont ceux du Code civil français.

duite. Désormais, seul le divorce *prononcé* prive le conjoint de sa vocation successorale⁶.

Comme en droit belge, le conjoint successible doit répondre aux qualités requises pour hériter (capacité, existence, non-indignité).

3. La vocation successorale du conjoint dépend des successibles avec lesquels il vient en concours (§ 1^{er}). Le conjoint dispose en outre de droits particuliers sur l'immeuble qu'il occupe effectivement au jour du décès, des droits au logement (§ 2).

La loi du 3 décembre 2001 a considérablement accru ses droits : en toute hypothèse⁷, dans la succession légale, il a au moins droit au quart en pleine propriété de la succession ; le conjoint n'est réservataire qu'en l'absence de descendants et sa réserve est d'un quart en pleine propriété.

§ 1. Dévolution

4. *Concours avec des descendants.* – Si le conjoint survivant succède en concours avec des descendants *communs*, il peut, au choix, opter pour le quart en pleine propriété des biens de la succession ou pour l'usufruit de toute la succession (article 757). Ce droit est *personnel* au conjoint et ne peut pas être exercé par ses créanciers.

Aucun délai n'est imparti pour opter, mais l'article 758-3 présume que le conjoint a opté pour l'usufruit s'il ne s'est pas prononcé trois mois après y avoir été invité par un hériter, ou s'il décède avant d'avoir opté (article 758-4).

Si le défunt laisse un ou plusieurs enfants d'une *première union*, le conjoint survivant perd ce choix : il a droit à un quart de la succession en pleine propriété (article 757) et le ou les enfants aux autres trois quarts. Le législateur français, contrairement au droit belge (sous réserve de conversion), n'a pas voulu imposer aux enfants non communs de subir l'usufruit d'une personne qui n'est pas leur auteur.

Comme en droit belge, il est possible de procéder à la *conversion de l'usufruit* du conjoint survivant en une rente viagère (articles 759 à 762)⁸. La demande peut émaner soit du conjoint, soit des enfants du défunt (article 759). La faculté de demander la conversion est d'*ordre public* : elle n'est pas susceptible de renonciation *avant* l'ouverture de la succession et les cohéritiers ne peuvent en être

⁶ Auparavant, le conjoint contre qui un jugement de séparation de corps ayant force de chose jugée existait n'était pas successible.

⁷ Sous réserve que le défunt n'ait pas disposé des biens (*infra*, n° 7).

⁸ M.-C. FORGEARD, R. CRONE et B. GELOT, *La réforme des successions (loi du 3 décembre 2001) – Commentaire et formules*, Paris, Defrénois, 2002, pp. 35 et s. ; Ph. MALAURIE, *Les successions et les libéralités*, 3^e éd., Paris, Defrénois, 2008, p. 67, n° 97-100.

INVESTIR OU TRAVAILLER EN FRANCE

privés par le défunt (article 759-1). Si les parties ne s'accordent pas sur la conversion, le juge statue sur la demande (article 760, alinéa 1^{er}), mais il ne peut accorder la conversion de l'usufruit portant sur l'immeuble que le conjoint occupe à titre de résidence principale et sur les meubles meublants si celui-ci s'y oppose (article 760, alinéa 3).

5. *Concours avec les père ou mère du défunt.* – Si, en l'absence de descendants, le défunt laisse un conjoint survivant et ses père ou mère, chacun d'eux recueille un quart de la succession en pleine propriété et le conjoint survivant a droit au reste, soit trois quarts ou la moitié de la succession (article 757-1)⁹.

6. *Prédéces des père et mère du défunt.* – Dans l'hypothèse où le défunt ne laisse pas de descendants et que ses père et mère sont prédécédés, le conjoint survivant recueille toute la succession en pleine propriété (article 757-2), mais avec deux limites, inconnues du droit belge.

D'une part, la loi prévoit un droit de *retour* au profit des collatéraux privilégiés, à savoir les frères et sœurs du défunt, sur les biens de la famille¹⁰ (article 757-3). Les biens que le défunt a reçus par succession ou donation de ses ascendants, au sens large¹¹, et qui se retrouvent en nature dans sa succession, reviennent pour moitié aux frères et sœurs du défunt (article 753-3). Seule la renonciation¹² de ceux-ci empêche le droit de retour, mais non le legs des biens par le défunt. En cas de renonciation, les biens reviennent à la succession.

D'autre part, si le défunt ne laisse pas de descendants, et un seul de ses père et mère – en d'autres termes, si le conjoint recueille les trois quarts de la succession – les autres ascendants (grands-parents) dans le *besoin* seront créanciers d'une obligation alimentaire à charge de la succession du prédécédé

⁹ La réforme de 2006 a supprimé la réserve des ascendants. Voy. D. ARTEIL, « L'ascendant dans le nouveau droit des successions et des libéralités », *Rép. Defrénois*, 2007, p. 488, nos 11-14.

¹⁰ La question de savoir si l'argent donné ou légué par les père et mère constitue un « bien de famille » et peut faire l'objet du droit de retour est controversée. La *ratio legis* de ce texte étant de conserver les biens dans la famille, certains auteurs considèrent dès lors qu'on ne vise pas l'argent (B. BEIGNER, *La réforme du droit des successions – Loi du 3 décembre 2001 : analyse et commentaire*, p. 46, n° 121). Si l'on admet le droit de retour pour une somme d'argent, l'objet du droit sera du même montant, pourvu qu'il existe suffisamment d'argent dans la succession (M.-C. FORGEARD, R. CRONE et B. GELOT, *La réforme des successions (loi du 3 décembre 2001) – Commentaire et formules*, p. 10, n° 9; G. GOUBEUX, « Réforme des successions : l'inquiétant concours entre collatéraux privilégiés et conjoint survivant », *Rép. Defrénois*, 2002, étude n° 37519, p. 427).

¹¹ Avant la réforme de 2006, seuls les biens donnés ou légués au défunt par ses père et mère étaient visés.

¹² Répr. Poignant : A.N., 11 juillet 2006, n° 85443, pp. 7370-7371. *Contra* : F. LEFEBVRE, *Les successions et les libéralités après la réforme – Loi du 23 juin 2006, Dossiers pratiques*, Levallois, éd. Francis Lefebvre, 2006, p. 32, n° 216.

(article 758)¹³. Ce droit est impératif. La créance est supportée par les héritiers (le conjoint survivant et les parents) et, en cas d'insuffisance, par le légataire à titre particulier.

7. Exercice des droits en propriété du conjoint survivant. – Si les droits successoraux du conjoint s'exercent en pleine propriété, il faut d'abord établir la *masse de calcul* (théorique) sur laquelle on appliquera la fraction à laquelle il a droit en pleine propriété.

Ensuite, il faut déterminer la *masse d'exercice*, qui pourrait être plus restreinte, car celle-ci ne comprend que les biens libres de droits acquis. C'est sur cette masse que le conjoint exercera *effectivement* ses droits (article 758-5).

La raison de cette distinction est que les droits successoraux légaux du conjoint doivent respecter la réserve des descendants du défunt et les donations ou legs faits par le défunt. En somme, le conjoint exerce ses droits sur une masse composée des biens existants non aliénés de la succession et diminuée de la réserve des enfants, qui peut être importante. Ce que recueille effectivement le conjoint survivant peut donc être fortement limité, voire inexistant, si le défunt a légué ou donné tous ses biens¹⁴.

Cela nuance fortement l'option en pleine propriété et affaiblit la position du conjoint, dépendante des libéralités de son époux défunt. D'autant plus qu'en tant qu'héritier réservataire, le conjoint a certes droit au quart de la succession au minimum, mais seulement en l'absence de descendants (*infra*, n° 15).

8. Pension alimentaire au profit du conjoint en état de besoin. – Le conjoint survivant qui se trouve dans un *état de besoin* au jour du décès dispose d'une créance alimentaire contre la succession, dans la limite des forces de celle-ci. La demande doit avoir lieu dans l'année du décès et se cumule avec le droit au logement (article 767)¹⁵. Cette pension alimentaire peut s'avérer nécessaire parce que le conjoint n'est pas réservataire en présence de descendants et que, dès lors, le défunt peut valablement l'exhérer de sa succession légale.

¹³ D. ARTEIL, « L'ascendant dans le nouveau droit des successions et des libéralités », *Rep. Defrénois*, 2007, p. 477 ; Ph. MALAURIE, *Les successions et les libéralités*, 72, n° 108.

¹⁴ Par exemple, si le défunt laisse trois enfants et son conjoint et que les biens existants à son décès sont de 400.000 €, dont un immeuble valant 100.000 € qu'il lègue à un de ses enfants, la masse de calcul est égale aux biens existants diminués du legs, soit 300.000 €. Théoriquement, le conjoint a droit à un quart de cette masse, soit 75.000 €. Il faut encore déterminer la masse d'exercice qui s'obtient en diminuant la masse de calcul (300.000) de la réserve des descendants ($400.000 \times 3/4 = 300.000$). La masse d'exercice est de $300.000 - 300.000 = 0$.

¹⁵ Cette créance n'est pas déductible des droits de succession dans le chef des héritiers qui en sont débiteurs et n'est pas taxable dans le chef du conjoint qui en bénéficie en tant que créancier et non pas en tant que successible.

§ 2. Droits au logement

9. *Principe.* – Le conjoint survivant a en toute hypothèse le droit, outre d'occuper gratuitement pendant un an le logement qui constitue son habitation principale au jour du décès et qui dépend en tout ou en partie de la succession (A), un droit viager d'habitation sur ce même logement (B). Par ailleurs, le conjoint survivant en indivision avec d'autres successibles peut en demander l'attribution préférentielle (C).

A. Le droit temporaire au logement

10. Depuis la réforme de 2001, le conjoint survivant peut occuper gratuitement pendant un an¹⁶ l'immeuble qu'il occupe effectivement au jour du décès, et jouir des meubles¹⁷ qui le garnissent (article 763, alinéa 1^{er}). L'immeuble est celui effectivement occupé par le conjoint au moment du décès, et non la résidence secondaire. En cas de pluralité d'immeubles, il faut rechercher celui dans lequel les époux passaient effectivement le plus de temps¹⁸. Le fait que le conjoint survivant soit séparé du défunt, ou se remarie dans l'année de l'occupation, n'a pas d'incidence.

L'immeuble visé doit appartenir en totalité au défunt ou être en indivision entre les époux, ou encore, depuis la réforme de 2006, être en indivision entre le défunt et un tiers¹⁹. Dans ce dernier cas, l'indemnité d'occupation due au tiers est remboursée par la succession au fur et à mesure de son acquittement. Il en est de même pour les loyers²⁰ si le défunt n'était que locataire (article 763, alinéa 2).

Ce droit temporaire est d'*ordre public* (article 763, alinéa 4), le défunt ne peut en priver le conjoint survivant.

¹⁶ En 2006, ce droit temporaire au logement a été étendu au partenaire pacsé (voy. *infra*, n° 16).

¹⁷ En ce compris les œuvres d'art, mais pas les souvenirs de famille ni les biens personnels du défunt (B. BEIGNER, *La réforme du droit des successions – Loi du 3 décembre 2001 : analyse et commentaire*, p. 33, n° 80; F. LEFEBVRE, *Les successions et les libéralités après la réforme – Loi du 23 juin 2006*, p. 32, n° 216).

¹⁸ B. BEIGNER, *La réforme du droit des successions – Loi du 3 décembre 2001 : analyse et commentaire*, p. 27, n° 66.

¹⁹ En conséquence, ne sont pas visés par le droit au logement temporaire, l'immeuble appartenant en propre au conjoint survivant, à une personne morale ou celui dont le défunt était seulement usufruitier.

²⁰ Mais non pour les charges locatives (en ce sens : F. LEFEBVRE, *Les successions et les libéralités après la réforme – Loi du 23 juin 2006*, p. 32, n° 220; répr. Morange : A.N., 11 janvier 2005, p. 373, n° 42589; en sens contraire : B. BEIGNER, *La réforme du droit des successions – Loi du 3 décembre 2001 : analyse et commentaire*, p. 28, n° 66; S. FERRE-ANDRE, « Des droits supplétifs et impératifs du conjoint survivant », *Rép. Defrénois*, 2002, p. 863, n° 54).

Ce n'est pas pour autant un droit réservataire, pas même successoral, mais un *effet direct du mariage* (article 763, alinéa 3). Le conjoint pourra donc en bénéficier même s'il renonce à la succession. S'il manifeste son intention d'en bénéficier, cela n'emporte pas acceptation tacite de la succession.

La valeur du droit temporaire ne s'impute pas sur les droits successoraux légaux du conjoint et n'est pas taxable au titre des droits de succession²¹.

Enfin, ce droit de jouissance joue de *plein droit*: le conjoint survivant ne doit pas en faire la demande, il lui suffit de rester dans les lieux.

B. Le droit viager au logement

11. Outre le droit temporaire d'occuper gratuitement le logement pendant un an, le conjoint survivant dispose du droit d'habiter jusqu'à son décès dans cet immeuble²² (et d'un droit d'usage sur les meubles meublants) si cet immeuble appartenait au défunt ou était en indivision entre le défunt et lui (article 764, alinéa 1^{er}).

Si l'immeuble est en indivision entre le défunt et un tiers²³, le droit viager au logement ne s'applique pas, au contraire du droit temporaire.

Si le défunt n'était que locataire de l'immeuble, le conjoint n'aura qu'un droit d'usage des meubles qui le garnissent (article 765-2).

Ce droit viager, contrairement au droit temporaire, est de *nature successorale*, ce qui impose au conjoint d'accepter la succession pour pouvoir en bénéficier. Par ailleurs, si le conjoint manifeste son intention d'en bénéficier, cela vaut acceptation tacite de la succession.

La valeur du droit viager s'impute sur les droits successoraux du conjoint (article 765, alinéa 1^{er}) et est taxable au titre des droits de succession. Fiscalement, le droit viager est estimé à 60% de l'usufruit calculé suivant le barème de l'article 762*bis* du Code général des impôts.

Le droit viager au logement n'est pas d'ordre public, contrairement à la réserve concrète du conjoint survivant en droit belge. Le défunt peut l'en priver, mais seulement par testament authentique²⁴ (article 764, alinéa 1^{er}).

²¹ Les héritiers qui supportent le droit temporaire ne peuvent pas le déduire de l'actif successoral, mais l'administration l'admet si le logement était loué pour les loyers (Instr. 7 G-1-03).

²² Aucune condition de durée d'occupation avant le décès n'est exigée; il suffit que la qualification d'habitation principale ne soit pas discutée.

²³ Contrairement au logement temporaire (voy. *supra*, n° 10). Le droit viager d'habitation n'a pas été étendu au partenaire pacsé survivant malgré un amendement déposé en ce sens (voy. *infra*, n° 16).

²⁴ Il n'est pas certain que le seul legs par le défunt du logement en question constitue une exhérédation (M.-C. FORGEARD, R. CRONE et B. GELOT, *La réforme des successions (loi du 3 décembre 2001) – Commentaire et formules*, p. 63, n° 64).

INVESTIR OU TRAVAILLER EN FRANCE

Cette exhérédation ne sera pas efficace si le conjoint opte pour l'usufruit de toute la succession, conformément à l'article 757 du Code civil, car le droit viager au logement est absorbé par cet usufruit (article 764, alinéa 2). Pour rendre l'exhérédation efficace, le défunt doit en outre léguer l'immeuble en propriété à un tiers. Notons par ailleurs qu'il peut être intéressant pour le conjoint de demander le droit viager au logement même s'il bénéficie de l'usufruit ou de la pleine propriété de toute la succession, car l'on pourrait découvrir un enfant non commun du défunt, auquel cas le conjoint survivant perdrait la possibilité d'opter pour l'usufruit de la succession (*supra*, n° 4).

Le conjoint doit manifester son intention de s'en prévaloir et bénéficie pour ce faire d'un délai d'un an (article 765-1). Ce délai correspond en réalité à la durée du droit temporaire d'occupation à titre gratuit. Les héritiers ne peuvent pas forcer le conjoint à prendre position avant ce délai. Aucun formalisme particulier n'est prévu, mais il vaut mieux prévoir un écrit.

Au niveau fiscal, le délai pour déposer la déclaration de succession étant de six mois, si le conjoint survivant n'a pas encore pris position, une déclaration complémentaire sera déposée au moment où il le fera.

Le droit viager au logement est de nature proche de celle du droit d'habitation²⁵. Toutefois, contrairement au droit d'habitation de droit commun, lorsque le logement grevé du droit n'est plus adapté aux besoins du conjoint, celui-ci peut le donner en location pour dégager des ressources nécessaires à un nouvel hébergement (article 764, alinéa 5). L'objectif de la loi du 3 décembre 2001 était de permettre au conjoint qui avait perdu son autonomie de pouvoir louer le logement afin de pouvoir vivre dans une maison de repos²⁶.

Si un successible en indivision a demandé et obtenu l'attribution préférentielle du logement (article 831-2; *infra*, n° 13) et que le conjoint a demandé le droit viager sur le même immeuble, le conjoint l'emporte (article 831-3).

12. Le droit viager au logement *s'impute* sur les droits successoraux légaux du conjoint survivant.

Si le conjoint a vocation à recevoir l'usufruit de toute la succession²⁷, cet usufruit absorbe le droit viager.

²⁵ L'article 764, alinéa 3, du Code civil renvoie aux articles du droit d'habitation pour régler les droits et obligations du conjoint à l'égard de l'immeuble.

²⁶ La rédaction plus large (« logement plus adapté aux besoins ») de l'article 764, alinéa 5, du Code civil a fait dire à certains auteurs que ce droit d'habitation était plus proche du droit d'usufruit (Fr. VAUVILLE, « Les droits successoraux du conjoint survivant », *Rép. Defrénois*, 2002, article 37608, p. 1287).

²⁷ En présence de descendants communs et quand le conjoint a opté pour l'usufruit de toute la succession (*supra*, n° 4).

Si, par contre, il recueille une quote-part en pleine propriété de la succession, il faut procéder à une évaluation. De deux choses l'une : ou bien la valeur du droit au logement est inférieure à cette quote-part, auquel cas le conjoint aura droit à un complément (article 765, alinéa 2), ou bien cette valeur est supérieure, et le conjoint ne devra rien à la succession ; le droit d'habitation lui est acquis gratuitement pour le surplus (article 765, alinéa 1^{er}).

Le Code civil ne prévoit pas de méthode pour évaluer le droit viager, mais la Cour de cassation française, à propos de l'imputation des libéralités en propriété sur l'usufruit légal du conjoint survivant avant la loi de 2001, avait préconisé la méthode *d'actualisation des flux futurs*. Cette méthode est basée sur la valeur locative de l'immeuble et l'âge de l'usufruitier. Elle peut être utilisée par analogie pour imputer le droit viager du conjoint sur son usufruit légal²⁸.

Le droit d'usage du logement ne peut pas faire l'objet d'une conversion forcée²⁹ analogue à une conversion d'usufruit ; une conversion amiable est par contre tout à fait possible.

C. Attribution préférentielle

13. Le conjoint survivant, comme tout successible³⁰ en indivision, peut demander l'attribution préférentielle du logement qu'il occupe au jour du décès. Dans son cas, elle est *de droit*³¹ ; le juge ne peut pas la refuser (article 831-3).

En outre, le conjoint peut exiger un *délai* de dix ans au maximum pour le règlement de la moitié de la soulte (article 832-4, alinéa 2).

§ 3. Droits réservataires

14. *Réserve limitée.* – La réserve du conjoint survivant français est conçue de tout autre manière qu'en droit belge et est plus faible.

Le conjoint survivant n'est d'abord réservataire que si le défunt ne laisse *pas de descendants*, ce qui réduit fortement en fait sa protection.

²⁸ F. LEFEBVRE, *Les successions et les libéralités après la réforme – Loi du 23 juin 2006*, p. 38, n° 262.

²⁹ Le Code civil ne le prévoit en effet pas. Voy. J. CASEY, « Le régime patrimonial des couples mariés et non mariés en droit français (aspects civils) », in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, F. DERÈME (dir.), Bruxelles, Larcier, 2009, p. 120.

³⁰ Le partenaire pacsé bénéficie également du droit d'attribution préférentielle (*infra*, n° 17).

³¹ M.-C. FORGEARD, R. CRONE et B. Gelot, *La réforme des successions (loi du 3 décembre 2001) – Commentaire et formules*, p. 47, n° 46.

Par contre, on rappellera que la réforme de 2006 a abrogé la réserve des ascendants, ce qui renforce celle du conjoint³².

Si le défunt ne laisse pas de descendant, la réserve du conjoint survivant est d'*un quart* de la succession en pleine propriété (article 914-1).

Depuis la réforme de 2006, le conjoint, comme tout héritier réservataire présomptif, peut renoncer anticipativement à l'action en réduction (*infra*, n° 15), faculté inconnue du droit belge, du moins de façon générale³³.

15. *La quotité disponible spéciale.* – Par ailleurs, le conjoint dispose d'une quotité disponible *spéciale* à l'égard des libéralités qui lui ont été consenties par le défunt (articles 1094-1 et s.)³⁴. Cela signifie que lorsque le conjoint survivant est le bénéficiaire d'une libéralité de la part du défunt, la quotité disponible est élargie à son égard.

Sous-section 2

Les droits du partenaire pacsé survivant

16. *Droits au logement.* – À l'heure actuelle, le Pacs³⁵ ne crée aucun droit successoral, mais le partenaire pacsé survivant est exonéré des droits de succession, au même titre que le conjoint (article 796-0bis, du C.G.I.).

Depuis la réforme de 2006, le partenaire pacsé s'est vu reconnaître un droit temporaire d'occuper le logement à titre gratuit pendant un an (article 515-6, qui renvoie à l'article 763, alinéas 1^{er} et 2), ainsi qu'un droit de demander l'attribution préférentielle (article 516-6, alinéa 2). Malgré un amendement au Sénat déposé en ce sens, le partenaire pacsé ne dispose pas du droit viager au logement. Le droit temporaire au logement n'est pas, par hypothèse, un droit découlant du mariage, mais bien un droit successoral, avec toutes ses conséquences. Ce droit sera donc taxable au titre des droits de succession.

En outre, contrairement aux époux, ce droit n'est pas d'ordre public ; le défunt peut en priver son partenaire par testament³⁶ (l'article 516-6 ne renvoie en effet pas à l'article 763, alinéa 4).

³² D. ARTEIL, « L'ascendant dans le nouveau droit des successions et des libéralités », *Rép. Defrénois*, 2007, p. 481, n° 4.

³³ En droit belge, le conjoint peut renoncer anticipativement à sa réserve en respectant les conditions d'un pacte Valkeniers (article 1388, alinéa 2, du Code civil) ou encore, dans le cadre de conventions préalables à divorce par consentement mutuel.

³⁴ Pour plus de détails, voy. F. LEFEBVRE, *Les successions et les libéralités après la réforme – Loi du 23 juin 2006*, p. 72, nos 683-699 ; Ph. MALAURIE, *Les successions et les libéralités*, pp. 348 et s.

³⁵ Sur la protection successorale (par voie d'actes juridiques) du concubin de fait survivant, voy. W. BABY, *La protection du concubin survivant*, Paris, Defrénois, 2009, pp. 23 à 78 et 127 à 194.

³⁶ Il n'est pas certain que le seul legs de l'immeuble à un tiers suffise et il vaut mieux, par conséquent, prévoir une exhérédation expresse.

17. *Attribution préférentielle.* – Le partenaire pacsé peut également demander l'attribution préférentielle, mais il faut que le défunt l'ait prévu par testament pour qu'elle soit de droit (article 515-6, alinéa 2). Il ne dispose, contrairement au conjoint, d'aucun délai de paiement pour la soulte.

Section 2

La possibilité de renoncer anticipativement à l'action en réduction

18. *Généralités.* – La matière de la réserve héréditaire a été profondément modifiée par la réforme du 23 juin 2006 : la réserve des ascendants a été supprimée, le délai pour agir en réduction a été réduit et, enfin, une possibilité de renoncer anticipativement à la réserve en faveur d'un bénéficiaire déterminé a été introduite au champ élargi par rapport au droit antérieur³⁷. On évoque un « pacte familial » : le renonçant anticipatif doit en effet être un héritier présomptif du défunt, mais le bénéficiaire de la renonciation ne doit pas nécessairement être un membre de la famille.

Cette évolution traduit un recul de la prévalence de la réserve comme expression d'une solidarité patrimoniale collective, au bénéfice d'une plus grande liberté du disposant et des héritiers réservataires présomptifs, conjuguée à une libéralisation croissante des contrats à objet successoral (signalant un nouveau recul de la prohibition des pactes sur succession future)³⁸. À titre d'exemple, le législateur souhaitait permettre la transmission plus aisée de l'entreprise familiale, ou la protection d'un enfant handicapé. En droit belge, depuis 2003, le « pacte Valkeniers » permet à un époux de renoncer à ses droits successoraux, en ce compris sa réserve, sauf sur le logement familial, mais l'objectif était surtout de tenir compte des recompositions familiales.

En droit français, cette innovation ne s'est pas faite sans opposition³⁹. Le législateur craignait par exemple le retour d'une certaine forme du droit d'aînesse ou de traitements différenciés, ainsi même que l'exclusion des femmes par ce biais dans certaines familles. Il a donc fortement encadré cette possibilité par des conditions strictes de formes et de fond afin d'éviter toute pression sur le renonçant et de lui faire prendre conscience de la gravité de son acte. Toutefois,

³⁷ Depuis 1971, le droit français connaissait en effet la possibilité pour l'héritier réservataire de renoncer, même du vivant du disposant, à l'action en réduction, seulement au bénéfice du sous-acquéreur (article 930, alinéa 2 anc., réd. L. 1971).

³⁸ Voy. N. BAILLON-WIRTZ, « Que reste-t-il de la prohibition des pactes sur succession future? – À propos de la loi du 23 juin 2006 », *Dr. fam.*, 2006, n° 11, étude n° 44.

³⁹ Ph. MALAURIE, « La réforme des successions et des libéralités », *Rép. Defrénois*, 2006, p. 1731.

comme l'a rappelé le notariat français, en droit suisse où la possibilité de renonciation existe, on a constaté que 99% des successions restaient égalitaires⁴⁰.

19. *Objet et nature juridique.* – La renonciation à l'action en réduction vise son *exercice* et non pas la qualité d'héritier réservataire. Le réservataire renonçant sera par conséquent pris en considération pour déterminer la masse fictive (article 922) et la fraction de la quotité disponible (article 913)⁴¹. La renonciation à l'action en réduction n'emporte pas non plus renonciation à la succession⁴².

La renonciation doit être nécessairement faite au profit (*in favorem*) d'un ou plusieurs bénéficiaires *déterminés* dans l'acte, et non de manière abstraite (article 929, alinéa 1^{er}); une renonciation sans désignation bénéficiaire n'est donc pas valable.

La renonciation ne peut cependant avoir lieu moyennant *contrepartie* de la part du futur défunt (article 929, alinéa 3); le renonçant doit agir de manière désintéressée. Toutefois, à l'égard du *bénéficiaire* de la renonciation, à savoir celui qui a été ou sera gratifié de libéralités par le futur défunt, la renonciation n'est pas considérée elle-même comme une libéralité (article 930-1, alinéa 2): elle n'est donc sujette ni à rapport, ni à réduction.

Le législateur fiscal suit ce prescrit, et précise à l'article 756*bis* du Code général des impôts que la renonciation à l'action en réduction n'est pas soumise aux droits de mutation à titre gratuit⁴³.

La renonciation demeure un acte juridique *unilatéral*, même si elle concerne plusieurs personnes: le renonçant, le bénéficiaire – qui n'intervient à aucun moment – et le futur défunt.

La renonciation peut porter sur une atteinte de la *totalité* de la réserve ou sur une fraction de celle-ci. Elle peut également ne viser que la réduction d'une libéralité portant sur un bien déterminé (article 929, alinéa 2).

20. *Conditions de forme.* – La renonciation nécessite le respect de formes mises en place, afin de s'assurer que le renonçant ait bien pris la pleine mesure de son acte, mais aussi qu'aucune pression ne soit exercée sur lui.

⁴⁰ 101^e congrès des notaires de France, Paris, 2004, pp. 901 et s., spéc. p. 909.

⁴¹ F. SAUVAGE, « La renonciation anticipée à l'action en réduction », *A.J.F.*, 2006, p. 357.

⁴² Sur les conséquences en matière de liquidation, voy. B. VAREILLE, « Portée liquidative de la renonciation anticipée à l'action en réduction: attention danger! », *Rép. Defrénois*, 2008, pp. 162 et s. L'auteur déplore, notamment, qu'il ne soit pas précisé si la renonciation n'a d'effet que sur la réduction, ou de façon plus large, sur l'imputation des libéralités sur la quotité disponible.

⁴³ De même que la renonciation à l'action en réduction pour une succession déjà ouverte (Doc. adm. 7 G-2412, n° 4).

Elle doit avoir lieu dans un acte notarié *spécifique* (article 930, alinéa 1^{er}), c'est-à-dire dont la renonciation constitue le seul objet. Il est par contre possible de faire renoncer plusieurs personnes dans un même acte, mais ils devront signer séparément (article 930, alinéa 1^{er}).

Cet acte est *solennel*⁴⁴, établi par deux notaires dont un est désigné par le président de la chambre départementale des notaires⁴⁵, cela à nouveau afin d'éviter tout abus. Pour la même raison, le renonçant doit signer *seul* en présence des deux notaires.

L'acte doit mentionner précisément « ses conséquences juridiques futures pour chaque renonçant » (article 930, alinéa 1^{er}), ce qui est en pratique fort difficile, puisqu'on ne connaît pas au moment de la signature de l'acte les donations qui pourraient intervenir. Aussi, ces conséquences seront-elles mentionnées de manière générale⁴⁶.

En cas de non-respect de ces conditions de forme, ou en cas de vice de consentement, la renonciation est nulle (article 930, alinéa 2).

21. Conditions de fond. – Le consentement à la renonciation ne doit pas être vicié (article 930, alinéa 2) et, bien que l'acte soit expressément soustrait à la qualification libérale, la *capacité* requise pour renoncer est celle prévue pour faire une donation entre vifs. L'article 901 du Code civil précise ainsi que pour pouvoir faire une donation, il faut être « sain d'esprit ». Pour les *majeurs protégés*, la capacité dépendra de leur statut de protection, tutelle ou curatelle. La renonciation n'est jamais admise pour les *mineurs*, même prolongés (article 930-1, alinéa 1^{er}).

22. Effets. – La renonciation n'a d'effet que du jour où elle a été acceptée par celui dont le renonçant a vocation à hériter, à savoir le futur défunt (article 929, alinéa 1^{er})⁴⁷. Cette condition peut être source de risques si le *de cuius* décède soudainement sans avoir accepté, ou s'il n'est pas au courant de la renonciation, qui ne se fait pas en sa présence. C'est pourquoi l'on recommandera, tant que faire se peut, que l'acceptation ait lieu dans le même acte que la renonciation, après la signature par le renonçant en présence des seuls notaires. Le renonçant s'engage *personnellement*, et la renonciation, à partir du moment où la personne dont le renonçant a vocation à hériter l'accepte, est également opposable aux représentants successoraux du renonçant (article 930-5), que

⁴⁴ La lecture devra donc être faite par un notaire et non par un clerc habilité.

⁴⁵ Article 36 de la loi du 23 juin 2006.

⁴⁶ M.-C. FORGEARD, R. CRONE et B. GELOT, *Le nouveau droit des successions et des libéralités – Loi du 23 juin 2006. Commentaires et formules*, Paris, Defrénois, 2007, p. 153, n° 284.

⁴⁷ Si une personne renonce anticipativement à la succession de son père au profit de sa sœur, la renonciation n'aura d'effet que du jour où son père l'aura acceptée.

celui-ci soit prédécédé ou ait renoncé à la succession. Dès lors, si le renonçant décède, ses héritiers sont tenus par la renonciation de leur auteur.

L'effet principal de la renonciation est d'interdire au renonçant d'agir en réduction⁴⁸ pour tout ou partie des libéralités consenties par le défunt, dans la mesure de sa renonciation⁴⁹. Toutefois, rappelons-le, il est tenu compte de l'héritier renonçant pour calculer la réserve et la quotité disponible.

23. Caducité. – La renonciation n'a aucun effet et est caduque pour la totalité si le défunt n'a pas porté atteinte à la réserve du renonçant par des libéralités (article 930-2, alinéa 1^{er}). Il en va de même si la renonciation ne porte que sur un bien déterminé et que, soit le défunt n'a pas consenti de libéralité sur ce bien, soit il a donné ou légué le bien en question, mais à une autre personne que le bénéficiaire de la renonciation.

Même si le Code civil ne le prévoit pas expressément, si le renonçant renonce à la succession après l'ouverture de celle-ci, et s'il n'est pas représenté par ses héritiers, sa renonciation à l'action en réduction est également caduque⁵⁰.

Si l'atteinte à la réserve du renonçant n'est que *partielle* et s'il n'avait renoncé que pour partie à l'exercice de son action en réduction, il conserve son droit à réduction pour le surplus (article 930-2, alinéa 1^{er}).

Par contre, si l'atteinte à la réserve est supérieure à la fraction prévue dans la renonciation, l'excédent demeure sujet à réduction.

24. Révocation. – Pour des raisons de sécurité juridique, la renonciation à l'action en réduction est *irrévocable*. Mais dans certains cas où il n'était pas souhaitable, pour des raisons morales ou matérielles, que la renonciation produise ses effets, l'article 930-3 du Code civil prévoit trois causes de révocation.

Ainsi, le renonçant pourra *demandeur* – la révocation ne joue pas de plein droit (article 930-4, alinéa 1^{er}) – la révocation de sa renonciation : si celui dont il a vocation à hériter ne remplit pas ses obligations alimentaires envers lui (article 930-3, 1^o) ; s'il se trouve dans un état de besoin au jour de l'ouverture de la succession et que cet état résulte de la renonciation (article 930-3, 2^o)⁵¹ ; si le bénéficiaire a commis un crime ou un délit contre lui (article 930-3, 3^o).

⁴⁸ Pour des exemples de liquidation de la succession en présence d'un héritier renonçant : V. ZALEWSKI, « La renonciation anticipée à l'action en réduction : imputation et/ou réduction », *Rép. Defrénois*, 2007, pp. 1590 et s.

⁴⁹ Qui, rappelons-le, peut porter sur l'ensemble de la réserve, sur une quotité de celle-ci, voire sur un bien déterminé (*supra*, n° 19).

⁵⁰ F. LEFEBVRE, *Les successions et les libéralités après la réforme – Loi du 23 juin 2006*, Dossiers pratiques, Levallois, éd. Francis Lefebvre, 2006, p. 80, n° 745.

⁵¹ La révocation n'aura lieu qu'à concurrence des besoins du renonçant (article 930-4, alinéa 2).

Le délai pour demander la révocation est d'un an à compter du jour du décès en cas de révocation pour cause d'état de besoin, ou du jour où le renonçant a pris connaissance du fait dans les autres cas (article 930-4, alinéa 2).

25. Prescription de l'action en réduction. – Comme en droit belge, avant la réforme de 2006, le délai pour agir en réduction était fixé par la jurisprudence à trente ans après le décès⁵². Par souci de sécurité juridique, le législateur français a raccourci ce délai à cinq ans après le décès, ou deux ans à partir du moment où l'héritier réservataire a eu connaissance de l'atteinte à sa réserve, sans que ce délai ne puisse excéder dix ans (article 921, alinéa 2).

Section 3

Les libéralités-partages

26. Généralités. – Lors de la réforme du 23 juin 2006, le chapitre intitulé « du partage des ascendants » a été remplacé par un chapitre intitulé « des libéralités-partages⁵³ ». La matière et ces actes ont été profondément modifiés. Plus précisément, le champ d'application de la libéralité-partage a été considérablement élargi⁵⁴.

Autrefois envisagée uniquement comme un partage par les père et mère de leurs biens au profit de leurs enfants *communs* – voire au profit d'un tiers en cas de partage de l'entreprise individuelle (loi du 5 janvier 1988) – la libéralité-partage peut désormais être faite au bénéfice de descendants de degrés différents, on parle alors de libéralité-partage *transgénérationnelle*⁵⁵, au bénéfice d'enfants non communs, ou encore au bénéfice de tout héritier présomptif. Enfin, la donation-partage d'une entreprise individuelle exercée en société est désormais permise.

⁵² La possibilité de renoncer à la réserve postérieurement au décès est admise, comme en droit belge, et cette renonciation peut être tacite, mais elle ne se déduit pas de l'absence d'action pendant un certain délai (Cass. fr., 1^{re} ch. civ., 12 janvier 1971, *Bull. civ.*, I, n° 16, D., 1971, p. 551).

⁵³ Nous n'envisageons dans cette contribution que les donations-partages et non les testaments-partages. Pour plus de détails: F. LEFEBVRE, *Les successions et les libéralités après la réforme – Loi du 23 juin 2006*, pp. 381 et s.

⁵⁴ Voy. M. GRIMALDI, « Des donations-partages et des testaments-partages au lendemain de la loi du 23 juin 2006 », *J.C.P.*, éd. N., 2006, p. 1320; R. LE GUIDEC, « Les libéralités-partages », in « Dossier réforme des successions », *Rec. Dalloz*, 2006, p. 284; A. TISSERANT-MARTIN, « La nouvelle dynamique de la donation-partage », *A.J. famille*, n° 10/2006, p. 848; D. VIGNEAU, « La nouvelle donation-partage », in *La loi portant réforme des successions et libéralités*, acte I, n° 11, *Dr. fam.*, 2006, chron. 46, p. 18.

⁵⁵ Voy. P. CATALA, « Brève histoire de la donation-partage », in *Liber amicorum Paul Delnoy*, Ch. BIQUET-MATHIEU, A. DELIEGE, P. LECOCQ, Y.-H. LELEU, M. VANWIJCK-ALEXANDRE (éd.), Bruxelles, Larcier, 2005, p. 83; J.-F. SAGAUT, « La donation-partage transgénérationnelle », formules commentées, *J.C.P.*, éd. N., 2006, p. 1327.

Cette extension du champ d'application de la libéralité-partage, tout comme la possibilité de renoncer anticipativement à l'action en réduction (*supra*, n° 18), traduit une évolution du droit successoral français vers une plus grande liberté en matière de programmation successorale du vivant du disposant. On retrouve également la volonté du législateur de tenir compte de l'allongement de la durée de vie (donations-partages transgénérationnelles), de l'évolution des familles (possibilité de faire une donation-partage à des enfants non communs), ou encore de favoriser la transmission des entreprises individuelles.

27. Notion. – La donation-partage est un acte qui réalise à la fois une *donation* entre vifs et un *partage* anticipé de succession. Elle a l'avantage de permettre une grande souplesse – il est possible d'incorporer des donations antérieures – mais surtout elle est très stable, puisqu'elle n'est jamais rapportable (sauf disposition contraire) et que, en principe⁵⁶, elle clique les évaluations des biens qui en font l'objet *au jour de l'acte* pour le calcul de la réserve, et non au jour du décès. Pour que ces effets successoraux se produisent, il est nécessaire qu'il y ait un *partage effectif*, du vivant du donateur, sous sa médiation.

28. Conditions. – Les conditions de forme à respecter sont celles prévues pour les donations entre vifs (article 1075, alinéa 2). Un *acte notarié* est donc nécessaire.

Le partage peut, quant à lui, être fait aussi bien par acte sous seing privé que notarié, celui portant donation ou un autre. En pratique, il est conseillé de le faire dans le même acte que la donation.

Les biens qui font l'objet d'une donation-partage doivent être des *biens présents* qui peuvent être de toute nature, y compris des droits sociaux pour la donation-partage d'une entreprise individuelle exercée en société. Les lots peuvent être inégaux ou constitués en tout ou en partie de soulte. La règle du partage en nature ne s'impose nullement.

29. Donation-partage au profit d'héritiers présomptifs (article 1075, alinéa 1^{er}). – Par hypothèse, on vise les enfants du disposant, mais également tous ceux qui sont héritiers présomptifs, c'est-à-dire héritiers légaux au sens de l'article 734 du Code civil *au jour de l'acte* et en rang utile à cette date⁵⁷.

Ainsi, désormais, une personne sans enfant peut faire une donation-partage au bénéficiaire, par exemple, de son conjoint, de ses frères et sœurs ou de ses neveux et nièces, tous étant au jour de l'acte les héritiers présomptifs du donateur. Elle ne peut en revanche être faite au profit d'enfants à naître. L'enfant non conçu

⁵⁶ À condition que la donation ne comprenne pas une réserve d'usufruit portant sur une somme d'argent et si tous les héritiers réservataires ont été allotis et l'ont accepté (article 1078).

⁵⁷ Doc. Sénat (fr), t. II, (2005-2006), n° 343, p. 272, note 2, rapport de H. de Richemont.

au moment de la donation-partage peut réclamer non seulement sa part de réserve, mais aussi sa part de quotité disponible après imputation des libéralités préciputaires et des libéralités faites à des tiers (article 1072-2, alinéa 3).

En l'absence d'héritiers réservataires, la donation-partage a pour seul avantage de présumer la dispense de rapport⁵⁸ : le résultat est le même qu'avec une donation par *préciput* et hors part⁵⁹.

Par contre, en présence d'héritiers *réservataires*, une donation-partage est beaucoup plus intéressante puisque, d'une part, ceux-ci sont allotés de leur réserve par la donation-partage qui compose des lots non rapportables⁶⁰ et, d'autre part, si les conditions de l'article 1078 sont remplies, c'est-à-dire si tous les héritiers réservataires (vivants ou représentés au décès du disposant) ont reçu un lot dans la donation-partage et l'ont tous expressément accepté, et qu'aucune réserve d'usufruit portant sur une somme d'argent n'a été prévue, l'évaluation des biens de la donation a lieu au *jour de l'acte* et non au jour du décès. Ceci évite une atteinte à la réserve par la survenance de plus-value sur les biens donnés et confère par conséquent une plus grande stabilité à la donation-partage.

30. *Donation-partage au profit de descendants de degrés différents (article 1075-1).* – Lorsque la donation-partage gratifie des descendants de degrés différents, on parle de donation-partage *transgénérationnelle*. Il s'agit d'une innovation majeure de la loi de 2006. Le disposant peut partager ses biens entre ses enfants et les enfants de ceux-ci, avec une très grande liberté, puisqu'il peut gratifier tout ou partie de ses enfants et de ses petits-enfants, pas nécessairement par parts égales (article 1078-6, alinéa 2).

Par exemple, si le donateur n'a qu'un seul enfant et que ce dernier a des descendants, une donation-partage entre son enfant et les enfants de celui-ci est possible. Autre exemple, un donateur peut gratifier un de ses enfants et les petits-enfants issus d'un autre de ses enfants. La question de savoir si le donateur qui a plusieurs enfants peut avantager uniquement ses petits-enfants est controversée⁶¹ (article 1078-5, alinéa 1^{er}).

⁵⁸ Les règles particulières d'évaluation au jour du décès concernent en effet le calcul de la réserve.

⁵⁹ Par contre, le testament-partage entre des héritiers non réservataires a l'avantage d'imposer le partage entre les cohéritiers, ce qui n'est pas possible avec un simple legs.

⁶⁰ Sauf si le rapport a été stipulé dans l'acte (article 1077).

⁶¹ Selon certains, il n'est pas possible de faire une libéralité-partage aux seuls petits-enfants, s'agissant d'un partage anticipé ; il est nécessaire qu'au moins un héritier présomptif soit alloti, sauf si le donateur n'a qu'un enfant et que celui-ci a des descendants (F. LEFEBVRE, *Les successions et les libéralités après la réforme – Loi du 23 juin 2006*, p. 295, n° 3837). *Contra* : M. GRIMALDI, « Des donations-partages et des testaments-partages au lendemain de la loi du 23 juin 2006 », *J.C.P.*, éd. N, 2006, p. 1323.

Il faut toutefois que la donation-partage soit faite par un ascendant envers ses descendants. La loi vise des degrés différents entre ascendants et descendants et non pas en ligne collatérale. On ne peut envisager une donation-partage transgénérationnelle faite à un neveu plutôt qu'à son frère.

Au niveau fiscal, les droits seront liquidés en fonction du lien entre le donateur et l'alloti (article 784-A du C.G.I.). Les donations transgénérationnelles faites à un enfant de moins de 6 ans ne sont pas « rapportables fiscalement » dans la succession de ses parents (article 776ter du C.G.I.). En d'autres termes, elles ne sont pas prises en compte pour déterminer la base taxable de la succession de ses parents, même si la donation a eu lieu moins de six ans avant le décès (*infra*, n° 53).

La donation-partage transgénérationnelle nécessite toutefois l'accord de la génération « intermédiaire », soit les enfants du disposant. Elle ne constitue donc pas une entrave à la réserve (puisque l'accord des réservataires du disposant est requis), mais plutôt une exception supplémentaire à la prohibition des pactes sur succession future⁶². Dans tous les cas, les enfants du donateur doivent consentir à ce que leurs propres enfants soient allotis en leur lieu et place (article 1078-4, alinéa 2, et 1078-5, alinéa 2).

L'utilité d'une telle libéralité est de permettre au disposant de gratifier ses petits-enfants par anticipation, en excluant ses enfants, qui n'en auront peut-être pas autant besoin, sans être limité par la réserve. En effet, d'une part, les lots des petits-enfants s'imputent sur la réserve de leurs auteurs⁶³ et non sur la réserve du disposant et, d'autre part, l'évaluation pour le calcul de la réserve de leur auteur pourra se faire à la date de la donation, et non à celle du décès⁶⁴.

31. Donation-partage au profit d'enfants non communs (article 1076-1). – Une autre innovation de la réforme de 2006 est que la donation-partage *conjointive* – c'est-à-dire celle faite par des époux *ensemble* au profit de leurs enfants – peut désormais être faite au bénéfice d'enfants *non communs*.

L'auteur de l'enfant non commun doit toutefois avoir des droits sur les biens objets de la donation. Les biens peuvent donc soit être *propres* à ce conjoint, soit *communs* aux époux. Dans ce dernier cas, il faut que l'autre époux *consente*⁶⁵ à

⁶² M. GRIMALDI, « Des donations-partages et des testaments-partages au lendemain de la loi du 23 juin 2006 », *J.C.P.*, éd. N, 2006, p. 1323.

⁶³ À condition que l'auteur ait consenti dans l'acte de donation à ce que ses enfants soient allotis à sa place (article 1078-9, alinéa 1^{er}) et qu'en outre, tous les descendants aient reçu un lot et l'aient accepté et qu'il n'y ait pas de réserve d'usufruit portant sur une somme d'argent (article 1078-9, alinéa 3).

⁶⁴ À condition que tous les enfants du disposant aient consenti à la donation-partage et qu'il n'y ait pas de réserve d'usufruit portant sur une somme d'argent (article 1078-8, alinéa 3).

⁶⁵ La donation par un époux d'un bien commun nécessite l'accord de l'autre (article 1422, alinéa 1^{er}).

cette libéralité, et il y aura *récompense* envers le patrimoine commun à charge de celui qui a disposé en faveur de son enfant non commun. L'époux dont le consentement est requis n'est pas considéré comme codonateur des biens communs (article 1076-1).

Une autre particularité de la donation-partage nouvelle formule en ce qui concerne les enfants non communs est que, pour agir en réduction, ceux-ci ne doivent pas attendre le décès du survivant des disposants, comme tous les héritiers réservataires en cas de donation-partage, mais peuvent agir dès le décès de leur auteur (article 1077-2, alinéa 2).

Au niveau fiscal, il sera perçu un droit de mutation à titre gratuit au taux en ligne directe pour la totalité du bien commun (article 778*bis* du C.G.I., introduit par la loi du 30 décembre 2006). Comme auparavant, la donation d'un bien commun avec le consentement de l'autre époux, donnera lieu à un seul abattement, et la réduction des droits de donation se fait en tenant compte de l'âge de l'époux le plus âgé.

32. *Donation-partage au profit de tiers (article 1075-2).* – Si le disposant exerce une fonction *dirigeante* dans une entreprise individuelle – qui peut, depuis la réforme de 2006, être exercée en *société* – il peut procéder à une donation-partage envers un ou plusieurs tiers, soit des héritiers présomptifs, soit des descendants de degrés différents. La donation ne peut être faite au profit du tiers si le donateur n'a qu'un seul enfant. Cette libéralité ne pourra avoir lieu que si le Code des sociétés et les statuts de cette société le permettent et, entre autres, que si la forme de la société autorise cette transmission.

33. L'action en complément de part pour *lésion* n'est pas permise dans le cas d'une donation-partage (article 1075-3).

Il est également possible, dans une libéralité-partage, d'incorporer des donations antérieures⁶⁶ avec le consentement du donataire de la donation. Cela présente l'intérêt que les donations incorporées seront, au jour du décès du donateur, prises en compte pour le calcul de la réserve au jour de l'acte « d'incorporation », et non pas au jour du décès (article 1078-1, alinéa 2), ce qui augmente la stabilité de la planification.

⁶⁶ D'un point de vue fiscal, cette incorporation n'est pas taxée au titre des droits de donation (article 776-A du C.G.I.), mais est soumise au droit de partage de 1,1%.

Section 4

Critères de localisation en matière de droits de succession et de donation

34. Dans le cadre d'un transfert de résidence en France, il est nécessaire d'examiner les critères de localisation fiscale. Nous envisagerons, d'une part, les règles de droit interne françaises qui déterminent le champ d'application des droits de donation, considérablement élargi par une loi du 30 décembre 1998 (sous-section 1) et, d'autre part, les règles de localisation internes françaises en matière de droits de succession (sous-section 2).

On sait aussi que pour éviter les doubles impositions en matière de droit de succession, il existe une Convention franco-belge préventive de double imposition du 20 janvier 1959.

Il n'en n'existe pas à ce jour entre la France et la Belgique pour les droits de donation, mais le droit interne français permet des imputations des droits payés à l'étranger dans certains cas.

Sous-section 1

Droits de donation

35. *Principes.* – Auparavant, le critère pour déterminer si une donation était taxable en France était le domicile fiscal du donateur. Afin d'éviter les délocalisations fiscales, le législateur fiscal a significativement étendu, par une loi du 30 décembre 1998, la territorialité des droits de donations.

Sont désormais imposables en France en vertu de l'article 750ter du Code général des impôts :

- la donation réalisée *par un donateur* qui a son domicile en France. Il s'agit du domicile fiscal, visé à l'article 4-B du C.G.I., c'est-à-dire, le foyer, le lieu de résidence, mais aussi le lieu de l'activité professionnelle principale (salariée ou non), ou encore le centre des intérêts économiques⁶⁷. Ces critères sont alternatifs et non cumulatifs : si un seul critère est rempli, le domicile fiscal est réputé se situer en France⁶⁸ ;
- la donation réalisée *au profit d'un donataire* qui a eu son domicile en France pendant six années au cours des dix années précédant la donation ;

⁶⁷ Pour plus de détails : F. DERÈME, « Détermination des résidences fiscales en matière d'imposition des revenus, de la fortune, des successions et des donations entre la France et la Belgique », *R.G.E.N.*, 2007, n° 25.719, pp. 1-15.

⁶⁸ C.E. fr., 13 mars 1968, n° 66.801 : DF 9/69, comm. 314 ; C.E. fr., 17 mars 1993, n° 85.894 : DF 25/93, comm. 1293.

- la donation d'un *bien meuble ou immeuble situé en France*, même si le donataire et le donateur sont domiciliés à l'étranger. On vise les immeubles situés en France, mais également les immeubles situés en France possédés indirectement, notamment par le biais d'une société immobilière ou autre, à concurrence d'au moins 50%. Les *créances* contre un débiteur français sont également présumées être françaises, de même que les valeurs mobilières (exemple : actions) émises par une société française⁶⁹.

En résumé, pour échapper à la taxation au titre des droits de donation français, il faut donc à la fois que le donataire, le donateur et le bien soient localisés à l'étranger.

36. *Fait générateur de l'impôt.* – La donation sera taxable au titre des droits de mutation à titre gratuit si et seulement si un des critères de territorialité de l'article 750ter du C.G.I. est rencontré, et ce peu importe que l'acte de donation ait eu lieu à l'étranger. Dans ce cas, l'acte devra être enregistré en France⁷⁰. Inversement, un acte de donation passé devant un notaire français sera taxable en France dès qu'un des critères est respecté.

37. En matière de droits de donation, il n'existe pas de *Convention préventive de double imposition* entre la France et la Belgique⁷¹, comme c'est le cas pour les droits de succession (*infra*, n° 40). Au vu du large champ d'application français des droits de donation, le risque de double imposition d'une donation n'est pas négligeable, par exemple si tant le pays du donateur que celui du lieu de situation du bien entendent et peuvent taxer la donation.

En cas de double imposition d'une donation en France et en Belgique, le droit interne belge ne connaît pas de « crédit d'impôt ». Les droits de donation seront dus sur la valeur *brute* du bien donné, sans déduction des droits qui auraient éventuellement été payés en France⁷².

Le droit interne français, (article 784-A du C.G.I.) permet par contre d'imputer sur l'impôt dû en France l'impôt payé à l'étranger, mais seulement à concurrence de l'impôt dû sur des biens situés à l'étranger. Par exemple, la donation d'un

⁶⁹ Même si ces valeurs sont en dépôt dans un portefeuille-titres dans une banque étrangère.

⁷⁰ L'acte doit être enregistré à la recette de l'impôt des non-résidents dans un délai d'un mois à dater de l'acte de donation, mais l'administration tolère qu'il soit enregistré dans les trois mois (Doc. adm. 7 G 311, n° 26).

⁷¹ Sous réserve du régime particulier de la donation mobilière par un résident français à une collectivité régionale ou locale belge. Pour plus de détails : F. DERÈME ET A. DE BUSSCHERE, « Le régime fiscal d'une donation mobilière par un résident français à une collectivité régionale ou locale belge – Non-imposition française... Surprenant », *R.G.E.N.*, 2006, n° 25.653, pp. 242-244.

⁷² Sous réserve de l'article 159, 7°, du Code des droits d'enregistrement pour la donation d'un immeuble situé hors de Belgique qui exempte du droit proportionnel les conventions relatives à des immeubles situés à l'étranger.

immeuble situé en Belgique par un donateur domicilié en Belgique à un donataire résident depuis plus de six ans en France au cours des dix dernières années sera imposable tant en France qu'en Belgique, mais les droits payés en Belgique seront imputés sur l'impôt payé en France. La double imposition n'est par contre pas évitée si le donateur et le donataire sont domiciliés en Belgique et si le bien est situé en France sauf s'il s'agit d'un immeuble. Si l'on enregistre la donation en Belgique (ce qu'il faut déconseiller), les droits payés ne seront pas déductibles des droits à payer en France, puisque le bien ne se trouve pas à l'étranger.

38. *L'imposition différée.* – Comme nous le verrons (*infra*, n° 45), le droit interne français prescrit le «rappel ou rapport fiscal des donations».

En vertu de l'article 784 du C.G.I., les donations faites dans les six années précédant l'acte de donation (ou la succession) sont «rappelées fiscalement», c'est-à-dire intégrées dans la base d'imposition de la nouvelle donation (ou de la succession), mais les droits éventuellement acquittés lors de la première transmission seront pris en compte.

Le droit français impose de rapporter même les donations consenties à l'étranger⁷³, à condition qu'au moment où cette donation a été réalisée, les conditions de taxation en France étaient réunies.

Dès lors, en cas de transfert de résidence en France, le rapport fiscal des donations consenties à l'étranger (en Belgique, aux Pays-Bas ou ailleurs), ne sera dû que si, au moment où la donation étrangère a été réalisée, elle était taxable en France en vertu des critères de localisation⁷⁴ de l'article 750ter du C.G.I. La date est importante, ces critères ayant été modifiés en 1998.

Les dons manuels consentis à l'étranger seront toujours rapportables fiscalement, peu importe qu'au moment de leur réalisation, les conditions pour pouvoir taxer en France étaient ou non réunies.

Sous-section 2

Droits de succession

39. *Critères de localisation en droit interne français.* – Les critères de localisation en matière de droits de succession sont identiques à ceux prévus en matière de droits de donation. Ainsi, aux termes de l'article 750ter du C.G.I., est redevable des droits de succession en France :

- le *défunt* qui avait son domicile fiscal en France (peu importe la localisation des biens ou le domicile fiscal des héritiers ou légataires) ;

⁷³ L'article 784 vise en effet toutes les donations consenties à un titre et sous une forme quelconque.

⁷⁴ C. PRÜM et B. SAVOURE, « Les donations mobilières dans un contexte international », in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, F. DERÈME (dir.), Bruxelles, Larcier, 2009, p. 187.

- les biens recueillis par succession ou testament par un *légataire ou héritier* ayant depuis plus de six ans au cours des dix années précédant le décès, son domicile fiscal en France ;
- les *biens* localisés en France, peu importe le domicile du défunt, de l'héritier ou du légataire.

40. *Convention franco-belge préventive de double imposition du 20 janvier 1959.* – Contrairement aux droits de donation, il existe entre la France et la Belgique une Convention préventive de double imposition⁷⁵. Cette Convention vise à répartir le pouvoir de taxation entre deux États pour éviter les cas de double imposition, à savoir les cas où une situation est taxée par deux États.

41. *Subsidiarité.* – Une première question à envisager est celle de la hiérarchie des normes entre le droit interne et la convention internationale préventive de double imposition. Faut-il d'abord examiner si l'application des règles de droit *interne* qui déterminent la résidence fiscale du contribuable conduisent à une double imposition ? Faut-il au contraire appliquer immédiatement les critères de détermination du domicile fixés dans la convention dès qu'un élément d'extranéité est présent et que la situation entre dans son champ d'application ?

L'administration et la doctrine françaises considèrent, contrairement à l'administration belge, que la convention s'applique directement, sans qu'il soit nécessaire d'examiner préalablement la définition interne de la résidence. Toutefois, en pratique, la jurisprudence française applique le principe de subsidiarité des conventions fiscales : le juge français examine donc d'abord si, en vertu de l'application du droit interne, un risque de double imposition existe et, dans cette hypothèse seulement, applique la convention⁷⁶.

42. *Critères de localisation.* – L'article 3 de la Convention franco-belge de 1959 énumère plusieurs critères afin de déterminer le domicile fiscal du défunt et, par conséquent – et c'est le but principal de la Convention – l'État

⁷⁵ Convention du 20 janvier 1959 tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôt sur les successions et de droits d'enregistrement, signée à Bruxelles le 20 janvier 1959 entre la France et la Belgique, ratifiée par la loi du 20 avril 1960 et entrée en vigueur le 12 juin 1960 (*M.B.*, 10 juin 1960). Bibl.: A. CULOT, « Droits de succession et de mutation par décès – Taxe compensatoire des droits de succession », *Rép. not.*, t. XV, I, II, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 1583-1611; F. DERÈME, « La Convention franco-belge du 20 janvier 1959 tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et de droit d'enregistrement », in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, F. DERÈME (dir.), Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 193-234; C. PAILLARD, « La Convention franco-belge du 20 janvier 1959 tendant à éviter la double imposition en matière d'impôt successoral », *R.G.E.N.*, 1975 n° 21889, pp. 81-97.

⁷⁶ Pour plus de détails sur cette question : C. PRÜM et B. SAVOURE, « Les donations mobilières dans un contexte international », pp. 255-258.

doté du pouvoir de taxation au titre des droits de succession (à l'exception de certains biens visés aux articles 4 à 7).

Ces critères sont *successifs*, en ce sens qu'il ne faut examiner le critère subséquent que si le critère précédent n'est pas rempli. Ainsi, l'on examinera le critère de la nationalité seulement s'il est impossible de déterminer l'État sur le territoire duquel le défunt avait son foyer permanent d'habitation et son lieu de séjour principal.

43. Domicile du défunt. – L'article 3 de la Convention désigne comme domicile du défunt :

- a. *Le foyer permanent d'habitation du défunt.* Cela correspond au centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire à l'endroit avec lequel le défunt avait les relations personnelles les plus étroites. Malgré l'absence de jurisprudence sur ce point, on vise les éléments relatifs à la personne du contribuable et non à son patrimoine⁷⁷. À la différence du droit interne français (*supra*, n° 35), une personne peut avoir plusieurs foyers permanents d'habitation, raison pour laquelle une règle subsidiaire a été prévue.
- b. *Le lieu de séjour habituel.* S'il n'est pas possible de déterminer le foyer permanent d'habitation, le défunt sera présumé avoir son domicile fiscal dans l'État dans lequel il a le plus séjourné.
- c. *La nationalité.* Si les séjours sont d'égale durée et que le défunt possède la nationalité d'un des deux États, il sera présumé avoir son domicile dans cet État.
- d. *L'accord amiable.* Si le critère de la nationalité ne permet pas de trancher – apatride, nationalité d'un État tiers ou double nationalité – les États s'entendent pour attribuer le pouvoir de taxation.

44. Règles particulières pour certains biens. – La Convention franco-belge de 1959 prévoit des règles particulières pour les biens déterminés aux articles 4 à 7, dont la taxation pourrait être réservée à l'État de leur situation. Les biens qui ne rentrent pas dans une de ces catégories sont imposés par l'État du domicile fiscal du défunt (article 8).

- a. *Les immeubles et les droits immobiliers* sont taxés par l'État sur le territoire duquel ils sont situés (article 4, alinéa 2). La nature immobilière d'un bien

⁷⁷ Raisonnement par analogie avec la Convention franco-suisse du 31 décembre 1953 et celle du 9 septembre 1966. Pour plus de détails : F. DERÈME, « La Convention franco-belge du 20 janvier 1959 tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et de droit d'enregistrement », p. 205 ; B. LELIEUR, « La détermination de la résidence fiscale des personnes physiques dans un contexte franco-belge », in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, F. DERÈME (dir.), Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 261-263.

est déterminée par le droit sur le territoire duquel est situé l'immeuble. Au sens de la Convention, les actions de sociétés civiles immobilières (S.C.I.) n'ont pas la nature de droit immobilier selon la doctrine française⁷⁸ pas plus que les créances garanties par une hypothèque (article 4, alinéa 2).

- b. *Les meubles corporels*, en ce compris l'argent liquide, sont également taxés par l'État sur le territoire duquel ils se trouvent (article 7). On vise les meubles meublants, les œuvres d'art, les bijoux, les pièces et lingots d'or, etc. Par contre, la question de savoir si les titres au porteur⁷⁹ font partie de cette catégorie est controversée⁸⁰.
- c. *Les fonds de commerce* sont soumis aux droits de succession de l'État de leur immatriculation⁸¹ au registre de commerce (article 5). Sont seuls visés ici les éléments *essentiels* du fonds de commerce comme la clientèle, le droit au bail, le matériel, les marchandises, mais non les biens incorporels qui dépendent du fonds de commerce comme les créances commerciales, les dépôts en banque ou les valeurs mobilières, qui seront taxés par l'État de résidence du défunt⁸². Si un fonds de commerce est exploité sous la forme d'une société dotée de la personnalité juridique, l'article 5 de la Convention ne s'applique pas. Les actions de la société seront taxées conformément à l'article 8, c'est-à-dire par l'État de résidence du défunt.
- d. *Les bateaux, navires et aéronefs* sont imposables par l'État de leur immatriculation (article 6).
- e. *Catégorie résiduaire*. Tous les biens que laisse le défunt seront taxés au titre des droits de succession par l'État sur le territoire duquel il avait son domicile fiscal (article 8). On vise notamment les actions ou parts de sociétés civiles immobilières (S.C.I.) qui ne seront donc pas taxées par l'État du lieu de situation de l'immeuble.

⁷⁸ B. AUDIT, *Droit international privé*, Paris, Economica, 2006, p. 718, n° 886; M. REVILLARD, *Droit international privé et communautaire – Pratique notariale*, 6^e éd., Paris, Defrénois, 2006, p. 308, n° 576. Les parts de S.C.I. seront visées par la catégorie résiduaire.

⁷⁹ Dont la suppression est certes programmée en Belgique, mais non au Luxembourg.

⁸⁰ En ce sens: A. CULOT, «Droit de succession et de mutation par décès», p. 1572, n° 1549 b; M. PAILLARD, «La Convention franco-belge du 20 janvier 1959 tendant à éviter la double imposition en matière d'impôt successoral», p. 90. En sens contraire semble-t-il: F. DERÈME, «La Convention franco-belge du 20 janvier 1959 tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et de droit d'enregistrement», p. 210.

⁸¹ Si le fonds de commerce a été immatriculé dans les deux pays, il y a deux fonds distincts à taxer dans chaque pays.

⁸² *Doc. parl.*, Chambre., sess. 1958-1959, n° 305. Pour plus de détails: F. DERÈME, «La Convention franco-belge du 20 janvier 1959 tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et de droit d'enregistrement», p. 209.

45. Réserve de progressivité. – La Convention franco-belge n’empêche pas les États de prévoir une réserve de progressivité même si le pouvoir de taxation est reconnu à l’autre État (article 10). Cela signifie que l’État du domicile du défunt qui n’a pas le pouvoir de taxation sur les biens visés aux articles 4 à 7 de la Convention peut les inclure dans la masse taxable (article 10 b) pour déterminer le taux moyen d’imposition. À l’inverse, l’État compétent pour taxer en vertu des articles 4 à 8 peut faire de même pour les biens que sa législation interne lui permettrait de taxer.

Par exemple, si un immeuble est détenu en France par une personne physique ayant son domicile en Belgique, qui détient un autre immeuble par le biais d’une société civile immobilière, l’article 7 de la Convention donne le pouvoir de taxation, en ce qui concerne l’immeuble détenu en personne physique, à la France. Les actions de la S.C.I. sont, quant à elles, considérées comme taxables par le pays du domicile du défunt, en l’espèce la Belgique, en vertu de l’article 8. Toutefois, en vertu de sa législation interne, et plus spécialement de l’article 750ter, 2^o, alinéa 2, du C.G.I., la France est compétente pour taxer les actions de la S.C.I. Par conséquent, elle peut inclure les actions de la S.C.I. dans la base imposable de l’immeuble détenu en personne physique.

46. Imputation. – Enfin, la Convention prévoit un système d’imputation de l’impôt étranger⁸³ en cas de double imposition si l’État du domicile du défunt entend taxer les biens visés aux articles 4 à 7 conformément à sa législation nationale, comme le prévoit l’article 10 b de la Convention. Dans une telle hypothèse, l’État impute sur son impôt relatif aux biens en question l’impôt payé à l’étranger sur ces biens. Cet article ne s’applique pas si le droit étranger n’a pas imposé les biens, par exemple en raison d’une exemption.

Section 5

Le traitement fiscal des donations en droit français

47. Généralités. – À partir du moment où une donation peut s’avérer localisée en France au regard des critères élargis, il faut examiner le traitement fiscal des donations en droit français.

Procéder à une donation taxable uniquement en France peut être fiscalement intéressant en raison des abattements fiscaux prévus (sous-section 1), beaucoup plus généreux qu’en Belgique, et qui sont fonction du lien de parenté entre le donataire et le donateur, ou encore des exonérations prévues pour certaines

⁸³ En droit interne français, l’article 784-A du C.G.I. permet de déduire l’impôt payé à l’étranger pour les biens situés à l’étranger. En droit belge, l’article 17 du Code des droits de succession permet de déduire les impôts payés à l’étranger sur les immeubles situés à l’étranger.

donations (sous-section 2). Il faut toutefois être attentif au rappel fiscal des donations datant de moins de six ans (sous-section 3).

Il faut être prudent à cet égard car, comme nous l'avons vu, il n'existe pas de conventions préventives de double imposition entre la France et la Belgique en matière de donations. Le droit français permet l'imputation de l'impôt payé à l'étranger, mais seulement à concurrence des biens situés à l'étranger. Il faut dès lors éviter d'enregistrer en Belgique une donation dont l'objet est un bien situé en France.

Sous-section 1

Les abattements

48. *Notion.* – Comme en droit belge, les mutations entre vifs à titre gratuit sont taxées suivant un taux progressif par tranche, qui est fonction du lien de parenté entre le donateur et le donataire (article 777 du C.G.I.). Ce taux varie entre 5% et 40% en ligne directe, entre époux ou entre partenaires pacsés; entre 35% et 45% entre frères et sœurs. Entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement, un taux unique de 55% est appliqué à la donation. Il est de 60% entre parents au-delà du quatrième degré et entre étrangers.

En droit français tout comme en droit belge, des abattements sont prévus, c'est-à-dire des fractions de parts nettes taxables transmises en franchise de droit de donation ou de succession, mais ils sont beaucoup plus importants en France qu'en Belgique. L'abattement est identique pour les droits de succession et de donation.

L'abattement varie en fonction du lien de parenté entre le donateur et le donataire. La loi du 22 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (en abrégé «loi T.E.P.A.») a fortement augmenté leurs montants.

49. L'abattement est un droit personnel du bénéficiaire. Il profite également aux représentants successoraux du bénéficiaire prédécédé ou renonçant, mais, dans ce cas, il se divise entre les représentants (article 779-1).

L'abattement se régénère après six ans (article 784 du C.G.I.), à partir de l'entrée en vigueur de la loi T.E.P.A. Les donations conclues avant le 22 août 2007 ne sont pas soumises à ce délai. Cela signifie que pour calculer l'abattement pour un acte de mutation à titre gratuit entre deux personnes – donation ou succession – on tient compte des abattements qui ont eu lieu pour les donations effectuées entre ces deux personnes au cours des six dernières années.

Quand les conditions de l'abattement sont réunies, celui-ci joue de *plein droit*: le bénéficiaire ne peut pas se réserver le bénéfice de l'abattement, ou d'une partie de celui-ci, pour une mutation à titre gratuit ultérieure. En cas de dona-

tions successives, il ne peut pas non plus choisir celle pour laquelle l'abattement jouera.

50. Montant. – Le montant des abattements est actualisé au 1^{er} janvier de chaque année (article 779-VI du C.G.I.).

a) *En ligne directe*, l'abattement est de 156.359 € (article 779-I). Si un époux fait une donation avec le consentement de son conjoint, par exemple en cas de donation-partage par un époux au profit d'un enfant non commun à l'autre époux (*supra*, n° 31), il n'est pratiqué qu'un seul abattement du chef du donateur⁸⁴. L'abattement s'applique en ligne directe descendante et ascendante, sans limitation de degré.

b) *Entre époux et entre partenaires pacsés*, l'abattement est de 79.222 € (article 790 E). Il est certes moins élevé qu'en ligne directe, mais il ne faut pas perdre de vue que, depuis la loi T.E.P.A. de 2007, le conjoint survivant et le partenaire pacsé survivant sont exonérés de tout droit de succession (article 796-0bis). La condition pour les partenaires d'être dans les liens d'un Pacs depuis au moins deux ans pour bénéficier des abattements a été supprimée en 2005. Elle reste d'application pour les donations conclues avant le 1^{er} janvier 2005.

c) *Entre un grand-parent et son petit-enfant*. Un abattement seulement valable en cas de libéralité entre vifs est prévu pour les donations faites par un grand-parent à son petit-enfant (article 790 B). Il est actuellement de 31.272 €. Cet abattement ne joue que pour les donations, contrairement aux autres. Il est personnel, mais aussi global : chaque petit-enfant peut bénéficier de cet abattement de la part de chacun de ses grands-parents (soit au total 125.088 €). Si le petit-enfant décède, ses représentants bénéficient de l'abattement, mais, dans ce cas, il se divise entre ceux-ci (article 790-B, alinéa 2).

Autre hypothèse, si un grand-père (A) fait une donation à son petit-fils (C) et que l'auteur du petit-fils (B), enfant du grand-père, est prédécédé, C dispose de deux abattements pour la donation et l'administration lui laisse le choix⁸⁵. Soit C opte pour l'abattement que son auteur B aurait pu faire valoir dans la succession de son père A (article 779-I), soit il opte pour l'abattement pour donation faite à un petit-enfant (article 790 B). En pratique, il vaut mieux choisir l'abattement pour donation à un petit-enfant, puisqu'il ne joue qu'en cas de donation, et conserver l'abattement par représentation pour la succession⁸⁶. À défaut de déclaration expresse dans l'acte de donation, le donataire est présumé avoir opté pour l'abattement en ligne directe (par représentation) et à titre subsidiaire pour celui entre grand-parent et petit-enfant.

⁸⁴ Rép. min. n° 17889, M. Delevoye : *J.O. Sénat*, 16 mars 2000, p. 960.

⁸⁵ Instr. 17 février 1997, *B.O.I.*, 7 G-2-97 (B, II-I).

⁸⁶ F. FRULEUX, *J.C.P.*, éd. N, n° 43, 26 octobre 2001, pp. 1589 et s.

Un abattement de 5.212 € est également prévu pour les donations en faveur des arrière-petits-enfants (article 790-D).

d) Entre frères et sœurs et neveux et nièces. Entre ces collatéraux plus éloignés, l'abattement est de 7.818 €. Depuis la loi T.E.P.A., il est applicable non seulement en cas de donation, mais également en cas de succession (article 779-V). Entre frères et sœurs, un abattement de 15.636 € est prévu (article 779-V). Il joue en cas de donation et en cas de succession, mais dans ce dernier cas, seulement si le frère ou la sœur ne respectent pas les conditions pour bénéficier de l'exonération totale des droits de succession visée à l'article 796-0ter.

Sous-section 2

Exonération de certaines donations

51. Principe. – À côté des abattements, certaines donations consenties à partir du 22 août 2007 au profit d'un enfant, d'un petit-enfant, d'un arrière-petit-enfant ou, à défaut d'une telle descendance, d'un neveu ou d'une nièce sont exonérées de tout droit de donation. Il ne s'agit pas ici d'un abattement, mais d'une exonération pure et simple.

La donation doit être soit une donation familiale d'une somme d'argent en toute propriété (article 790-G), soit une donation familiale pour la création ou la reprise d'une entreprise (article 790-Abis).

52. Conditions. – Nous n'examinerons que les conditions de la donation familiale d'une somme d'argent en pleine propriété :

- a. Le *donateur* doit être âgé d'au moins 65 ans et le *donataire* doit avoir 18 ans (ou avoir fait l'objet d'une mesure d'émancipation) et être un enfant, un petit-enfant, un arrière-petit-enfant du donateur ou, à défaut d'une telle descendance, un neveu ou une nièce du donateur, mais pas par alliance.
- b. Le *bien* doit être une *somme d'argent* (chèque, virement, espèces...) donnée en pleine propriété.
- c. Le *montant de l'exonération* est au total de 31.272 €, montant qui peut être atteint en plusieurs donations et qui s'applique pour chaque donataire à raison de la donation qui lui est consentie par chaque donateur. Cette disposition est très avantageuse, puisqu'elle se cumule avec les abattements. Le « rappel fiscal » des donations de moins de six ans ne s'applique pas à cette donation, en conséquence, elle ne joue qu'une fois et ne se régénère pas tous les six ans.

Sous-section 3

Le rapport fiscal des donations

53. *Notion.* – Comme nous l’avons déjà évoqué, le droit fiscal français prescrit un système qui ressemble à la prise en compte, en droit belge, pour déterminer la base imposable de l’actif d’une succession ou d’une donation, des donations intervenues dans les trois ans précédant le décès ou la donation⁸⁷.

En France, un «rappel fiscal» des donations consenties dans les six ans précédant la nouvelle mutation à titre gratuit (donation ou décès) est prévu à l’article 784, alinéa 2, du C.G.I.

En vertu de l’article 784 du C.G.I., les donations faites dans les six années précédant l’acte de donation (ou la succession) sont «rappelées fiscalement», c’est-à-dire intégrées dans la base d’imposition de la nouvelle donation (ou de la succession), mais les droits éventuellement acquittés lors de la première transmission seront pris en compte.

Pour ne pas être soumise à ce rappel fiscal, il faut que la donation antérieure ait été enregistrée et qu’un délai de six ans se soit écoulé jusqu’à la nouvelle mutation.

⁸⁷ Articles 7 du Code des droits de succession et 137 du Code des droits d’enregistrement. À l’exception de la donation «Région wallonne» (article 131bis du C. enr.).