

## PARTAGE

# 2 L'effet déclaratif du partage à l'épreuve des plus-values immobilières des particuliers (première partie)



**ERIC SIMON-MICHEL**  
notaire associé,  
notaires Presqu'île Associés (NPA), La Baule



## CONTEXTE

L'effet déclaratif du partage n'a pas la même emprise dans la législation fiscale que dans la législation civile. En droit civil, le partage est toujours déclaratif même lorsque la composition des lots fait intervenir une soulte (*C. civ.*, art. 883). La législation fiscale, quant à elle, limite la déclarativité du partage aux allotissements qui sont réalisés à titre pur et simple.

La présence d'une soulte affecte la qualification fiscale de l'opération de partage : un partage assorti d'une soulte est assimilé à une opération translatrice de propriété à concurrence de la soulte, avec pour conséquence d'entraîner la fiscalité applicable aux ventes.

Nous avons eu l'occasion de présenter ces principes dans deux précédentes fiches pratiques consacrées aux droits d'enregistrement (*É. Simon-Michel, Le droit de partage dans tous ses états : RFP 2019, prat. 2 ; RFP 2019, prat. 3*).

Deux fiches pratiques seront consacrées cette année dans la présente revue au sort que le droit fiscal réserve aux partages au regard des plus-values immobilières des particuliers.

Cette première fiche se propose de rappeler la distinction fondamentale entre les partages à titre pur et simple et les partages à charge de soulte.

Une seconde fiche dont la publication sera assurée dans le prochain numéro de la revue présentera le régime spécifique des partages ayant la nature d'un arrangement de famille (partages de succession, partages d'indivision conjugale, partages de biens acquis par des partenaires liés par un Pacs, partages de biens indivis acquis par des concubins, partages de biens indivis reçus par donation-partage).

## COMMENTAIRE

### 1. Traitement fiscal du partage pur et simple au regard des plus-values immobilières des particuliers

#### ● Absence de fait générateur de plus-value au stade du partage

L'article 150 U du CGI soumet les « *cessions à titre onéreux* » portant sur des immeubles ou des droits réels immobiliers à

l'imposition des plus-values immobilières des particuliers mais il ne précise pas si les opérations de partage entrent dans la catégorie des cessions à titre onéreux.

C'est la doctrine administrative qui a apporté les précisions nécessaires : « L'existence d'une plus-value imposable implique nécessairement qu'une soulte soit versée par le ou les attributaires aux autres copartageants » (BOI-RFPI-PVI-10-30, 11 févr. 2013, § 50. – Solution déjà admise avant la création de la base BOFiP, V. Instr. 14 janv. 2004 : BOI 8 M-1-04, fiche n° 1, n° 4. – Instr. 4 août 2005 : BOI 8 M-1-05, n° 20. – V. Instr. 21 mai 2008 : BOI 8 M-1-08, n° 1).

Ainsi, un partage réalisé à titre pur et simple ne constitue pas un fait générateur de plus-value tandis qu'une attribution à charge de soulte est située dans le champ des plus-values immobilières des particuliers.

L'exemple suivant permet d'illustrer la règle qui vient d'être exposée :

#### Exemple :

M. X et M<sup>me</sup> Y, frère et sœur, ont reçu en indivision, par deux donations simples consenties par leurs parents, les biens suivants :

- donation du 15 janvier 1990 : un appartement situé à La Baule évalué au jour de la donation à la somme de 200 000 € ;
- donation du 6 novembre 2007 : une maison située à Guérande évaluée au jour de la donation à la somme de 400 000 €.

En 2018, alors que leurs parents sont toujours vivants, M. X et M<sup>me</sup> Y conviennent de sortir de l'indivision.

L'appartement de La Baule vaut 500 000 € au jour du partage. La maison de Guérande vaut 500 000 € au jour du partage.

Masse partageable.....1 000 000 €  
Droits dans la masse partageable .....500 000 €

Attributions : le 4 mars 2018, il est décidé d'attribuer à M. X l'appartement de La Baule pour 500 000 € et à M<sup>me</sup> Y la maison de Guérande pour un montant de 500 000 €.

**Question :** L'opération de partage est-elle un fait générateur de plus-value ?

En cas de réponse positive, il faudrait considérer que :

- M. X a abandonné ses droits dans la maison de Guérande pour une valeur de 250 000 € (droits acquis en 2007 pour une valeur de 200 000 €) ;
- Madame Y a abandonné ses droits dans l'appartement de La Baule pour une valeur de 250 000 € (droits qu'elle avait acquis en 1990 pour 100 000 €).

**Solution :** Le partage étant réalisé à titre pur et simple, il n'entraîne aucune plus-value tant pour M. X que pour M<sup>me</sup> Y.

#### ● Caractère intercalaire du partage en cas de revente du bien par l'attributaire

L'imposition des plus-values des particuliers a cela de particulier qu'elle met en lumière les deux composantes du partage déclaratif (C. civ., art. 883) :

- l'effet déclaratif *stricto sensu* en ce sens que le partage à titre pur et simple ne constitue pas une aliénation (V. l'exemple précédent) ;

- l'effet rétroactif du partage en ce sens que le partage pur et simple ne constitue pas un titre d'acquisition.

Plus précisément, l'effet rétroactif du partage conduit à affirmer que l'attributaire à titre pur et simple détient la propriété du bien depuis l'origine de l'indivision. Cela implique, si l'attributaire revend le bien, que le calcul de l'impôt de plus-value soit effectué par référence à la valeur du bien lors de l'entrée dans l'indivision (V. en ce sens, BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10, 12 sept. 2012, § 410). De la même manière, le décompte de la durée de détention doit être effectué en prenant en compte la date de l'entrée dans l'indivision (V. en ce sens, BOI-RFPI-PVI-20-20, 24 août 2018, § 40). Il n'est donc pas tenu compte de l'opération de partage pour le calcul de la plus-value sur revente.

Pour décrire cette situation, les praticiens qualifient souvent le partage « d'opération intercalaire » (pour l'emploi de cette expression, V. par ex., Doc. prat. immob. Lefebvre, Immo II – Plus-values immobilières des particuliers, n° 10500). Mais l'on peut tout aussi bien dire que le partage est rétroactif ou encore qu'il ne constitue pas un titre d'acquisition.

L'effet rétroactif est-il un avantage ou un inconvénient pour l'attributaire du bien ? Cela dépend des circonstances : dans certains cas, l'effet rétroactif est avantageux car il permet à l'attributaire de bénéficier d'une durée de détention maximisée ; dans d'autres cas, l'effet rétroactif lui est préjudiciable puisqu'il ne lui permet pas de réévaluer le bien à la date du partage.

Il suffit de reprendre l'exemple précédent et de le compléter par des circonstances nouvelles pour se représenter les enjeux liés à la rétroactivité :

#### Exemple :

M. X, qui s'était vu attribuer le 4 mars 2018 l'appartement de La Baule pour une valeur de 500 000 €, décide de le revendre le 25 mars 2020 pour un prix de 600 000 €. Cet appartement ne constituant pas sa résidence principale, se pose la question de l'imposition de la plus-value ainsi réalisée.

De son côté, M<sup>me</sup> Y, qui avait reçu le 4 mars 2018 la maison de Guérande pour une valeur de 500 000 €, décide de la revendre le 13 juillet 2020 pour un prix de 600 000 €. Cette maison ne constituant pas sa résidence principale, se pose également la question de l'imposition de la plus-value.

#### Plus-value pour M. X :

Prix de cession .....600 000 €  
Prix d'acquisition .....200 000 €  
(valeur lors de l'entrée dans l'indivision)

Durée de détention : 15 janvier 1990 (durée de détention courant à compter de l'entrée dans l'indivision)

En conséquence, M. X ne supporte aucune plus-value immobilière en raison du jeu de l'abattement pour durée de détention (détention supérieure à 30 ans).

L'effet rétroactif du partage est favorable à M. X : il se présente à lui comme un effet de levier fiscal lui permettant d'éviter toute imposition.

**Plus-value pour Madame Y :**

|   |           |
|---|-----------|
| Prix de cession .....   | 600 000 € |
| Prix d'acquisition .....  | 400 000 € |
| (valeur figurant dans la donation lors de l'entrée dans l'indivision)     |           |
| Frais d'acquisition : 0 € (frais de donation supportés par les donateurs) |           |
| Forfait de 15 % : 60 000 €  |           |
| Soit prix d'acquisition corrigé .....                                     | 460 000 € |
| Soit plus-value brute .....   | 140 000 € |

**Durée de détention : 6 novembre 2007** (durée de détention courant à compter de l'entrée dans l'indivision).

- **Abattement pour durée de détention pour l'IR : 42 %**

|  |           |
|--|-----------|
| Abattement .....   | 58 800 €  |
| Reste taxable .....  | 81 200 €  |
| Imposition à l'IR : $81\,200 \times 19\% = 15\,428$ €                      |           |
| Durée de détention courant à compter de l'entrée dans l'indivision).       |           |
| Abattement .....   | 16 170 €  |
| Reste taxable .....  | 123 830 € |
| Imposition aux prélèvements sociaux : $123\,830 \times 17,2\% = 21\,299$ € |           |

Par ailleurs, la plus-value taxable étant supérieure à 50 000 € (81 200 €), la surtaxe prévue à l'article 1609 nonies G est applicable. Elle s'élève à **4 308 €**.

En fin de compte, l'imposition à la charge de M<sup>me</sup> Y s'établit à :

|                            |                 |
|----------------------------|-----------------|
| Impôt sur le revenu .....  | 15 428 €        |
| Prélèvements sociaux ..... | 21 299 €        |
| Surtaxe .....              | 4 308 €         |
| Total imposition .....     | <b>41 035 €</b> |

Il peut être constaté que l'effet rétroactif du partage n'est pas favorable à M<sup>me</sup> Y :

- la fixation de la durée de détention à la date d'entrée dans l'indivision ne lui permet pas de profiter pleinement de l'abattement pour durée de détention ;
- l'occultation de la valeur figurant dans le partage (500 000 €) conduit M<sup>me</sup> Y à retenir la valeur plus basse qui avait été initialement retenue lors de la donation (400 000 €). Tout compte fait, M<sup>me</sup> Y supporte seule la plus-value prise par le bien pendant toute la période d'indivision (100 000 €).

- **Bilan sur le partage à titre pur et simple**

La reconnaissance par le droit fiscal de la déclarativité du partage constitue toujours un avantage fiscal au stade du partage puisque l'effet déclaratif conduit à extraire l'opération de partage de l'imposition des plus-values des particuliers.

La rétroactivité du partage appelle un jugement plus nuancé puisqu'elle ne constitue pas toujours un avantage fiscal. La rétroactivité des effets du partage est parfois néfaste car elle peut transférer à l'attributaire l'intégralité de la plus-value latente prise par le bien pendant la période d'indivision. Ce phénomène de transfert d'une fiscalité latente sera plus amplement étudié dans notre deuxième fiche à paraître dans le prochain numéro de la revue.

## 2. Traitement fiscal du partage avec soulte au regard des plus-values immobilières

- **Fait générateur de plus-value à concurrence de la soulte**

Sur le plan fiscal, un partage avec soulte constitue une cession à titre onéreux à concurrence du montant de la soulte versée au non-attributaire du bien (*BOI-RFPI-PVI-10-30, 11 févr. 2013, § 50*).

L'administration fiscale accorde une importance particulière à l'identité du débiteur de la soulte : pour qu'un partage à charge de soulte soit assimilé à une opération translatrice de propriété, il faut que cela soit l'attributaire du bien qui verse la soulte (au même titre qu'un acquéreur d'immeuble doit verser un prix de vente à son vendeur). À l'inverse, aucun fait générateur de plus-value ne survient si c'est l'attributaire du bien qui reçoit la soulte.

### Exemple : hypothèse d'une soulte versée à l'attributaire du bien immobilier

Par donation simple en date du 27 janvier 2017, M. X a donné en indivision à ses deux enfants, A et B, un immeuble d'une valeur de 80 000 € ainsi qu'une créance d'un montant de 150 000 €.

En 2020, A et B conviennent de partager l'immeuble (qui vaut désormais 100 000 €) et la créance d'un montant de 150 000 €.

Masse partageable :

|                               |           |
|-------------------------------|-----------|
| Immeuble .....                | 100 000 € |
| Créance .....                 | 150 000 € |
| Total masse partageable ..... | 250 000 € |
| Droit des parties .....       | 125 000 € |

**Attributions :** l'immeuble d'une valeur de 100 000 € est attribué à M. A tandis que M. B reçoit la créance de 150 000 € à charge pour lui de verser à M. A une soulte d'un montant de 25 000 €.

L'opération est certes un partage réalisé à charge de soulte mais il ne peut constituer un fait générateur de plus-value. En effet, pour qu'une plus-value soit due, il aurait fallu que cela soit M. A qui verse une soulte à M. B : cette soulte aurait en effet constitué le prix de cession que M. B aurait perçu en contrepartie de l'abandon de ses droits dans l'immeuble.

Mais dans l'exemple soumis, M. A n'a versé aucune soulte à M. B. C'est au contraire M. B qui a dû compléter le lot de M. A en lui versant une soulte. Le partage ne peut donc pas s'analyser en une vente par M. B de ses droits immobiliers à charge de soulte (M. B n'a rien vendu ; il n'a pas perçu de soulte). C'est pour cette raison que l'Administration tire la conséquence logique de l'absence de toute imposition lorsque l'attributaire ne verse pas de soulte, soit parce que le partage est à titre pur et simple, soit parce que c'est l'attributaire qui reçoit la soulte (*V. en ce sens, BOI-RFPI-PVI-10-30-, 11 févr. 2013, § 50*).

Malgré tout, l'hypothèse la plus fréquente est celle d'un attributaire d'un bien versant à son copartageant une soulte. Le fisc analyse alors ce copartageant comme un véritable vendeur : le copartageant a cédé ses droits immobiliers en contrepartie d'une soulte au même titre qu'un vendeur aurait pu vendre un bien immobilier en contrepartie d'un prix de vente. Corrélativement, les exonérations de plus-value qui sont traditionnellement accordées à tout vendeur ont vocation à s'appliquer (par exemple, soulte se rapportant à un partage portant sur la rési-

dence principale, soulte dont le montant n'excède pas 15 000 € etc.).

L'attention du lecteur est attirée sur les différentes expressions possibles de soulte : une soulte n'est pas seulement un versement de somme d'agent. Elle peut notamment consister en une prise en charge d'un passif (pour un aperçu des différents visages qu'une soulte peut recevoir, V. notre précédente contribution : *RFP 2019, prat. 2*).

#### Exemple : soulte payée par prise en charge d'un passif

Deux frères A et B avaient acquis en indivision en 2018 un immeuble pour une valeur de 200 000 €. Ils ont emprunté la somme de 220 000 € leur permettant de réaliser cette acquisition et d'effectuer différents travaux d'entretien et de réparation de cet immeuble (emprunt pour une durée de 15 années avec un taux d'intérêt de 1,25 % et avec un différé de paiement de 2 années). Deux ans plus tard, soit en 2020, les deux frères se disputent et souhaitent mettre fin à l'indivision existant entre eux.

Au moment du partage, l'immeuble a une valeur de 245 000 €. Le montant actualisé de l'emprunt est également de 245 000 € (le principal de 220 000 € n'a pas encore été remboursé compte tenu du différé de paiement et le coût du crédit est de 25 000 €).

Il est décidé d'attribuer à M. A l'immeuble d'une valeur de 245 000 € à charge pour lui de reprendre la totalité du passif bancaire (245 000 €).

Sur le plan fiscal, il faut considérer que M. B a cédé ses droits sur l'immeuble d'une valeur de 122 500 € moyennant une soulte dont le paiement est effectué par prise en charge de la contribution à la dette de M. A (122 500 €).

Le calcul de la plus-value s'opère de la manière suivante :

|   |           |
|---|-----------|
| Prix de cession .....   | 122 500 € |
| Prix d'acquisition .....  | 100 000 € |
| Forfait de 7,5 % .....  | 7 500 €   |
| Prix d'acquisition corrigé.....                                     | 107 500 € |
| Plus-value brute.....   | 15 000 €  |
| Abattement pour durée de détention : Néant                          |           |
| Plus-value taxable à l'IR : 15 000 × 19 % .....                     | 2 850 €   |
| Plus-value taxable aux prélèvements sociaux : 15 000 × 17,20 %..... | 2 580 €   |
| Imposition totale à la charge de B .....                            | 5 430 €   |

Dans une telle situation, le notaire ne pourra pas prélever l'impôt de plus-value sur la soulte puisque celle-ci consiste en une prise en charge de passif. Il devra demander au copartageant de lui verser en sa comptabilité le montant correspondant à l'impôt. Cet exemple démontre que le copartageant non-attributaire peut être amené à acquitter un impôt de plus-value sur ses propres deniers si la soulte est entièrement payée par prise en charge d'un passif.

L'exemple précédent partait du principe que l'attribution était entièrement réalisée à charge de soulte. Mais il arrive fréquemment qu'une attribution soit réalisée pour partie à charge de soulte et pour partie à titre pur et simple. Le praticien doit alors se livrer à des calculs complexes afin de tenir compte du caractère mixte du partage : le partage est intercalaire à concurrence des attributions pures et simples ; il constitue une cession à titre onéreux à concurrence de la soulte.

L'exemple suivant permet de se rendre compte de la complexité d'une telle approche.

#### Exemple d'un partage réalisé pour partie à titre pur et simple et pour partie à charge de soulte

Le 23 janvier 2016, M. A et M. B, deux frères, acquièrent en indivision un immeuble commercial pour un prix de 600 000 €. Ils donnent immédiatement l'immeuble à bail commercial. En parallèle, ils ouvrent un compte joint sur lequel sont déposées les sommes représentatives du « pas-de-porte » versé par le locataire ainsi que les loyers. Les deux frères ne s'entendant plus, il est procédé au partage des biens le 15 mars 2018.

L'indivision est composée des biens suivants :

#### Masse partageable :

Immeuble commercial évalué au jour du partage à 750 000 €

Compte joint comprenant toutes les sommes versées par le locataire : 200 000 €

Total masse partageable : 950 000 €

Droit des parties : 475 000 €

#### Attributions :

Il est décidé d'attribuer à M. A l'immeuble d'un montant de 750 000 € à charge pour lui de verser une soulte à M. B d'un montant de 275 000 €, soit total à ses droits : 475 000 €

M. B, quant à lui, se voit attribuer les liquidités sur le compte joint d'un montant de 200 000 € et il reçoit en sus une soulte d'un montant de 275 000 €, soit total à ses droits : 475 000 €.

#### Montant de la plus-value due par M. B :

#### Détermination du prix de cession :

Le prix de cession correspond au montant de la soulte, soit 275 000 €

Ci.....275 000 €

#### Détermination du prix d'acquisition :

Pour mémoire, l'immeuble avait été acquis en 2016 pour une valeur de 600 000 €.

La quote-part de M. B dans ce prix d'acquisition était donc de 300 000 €.

Toutefois, il n'est pas possible de retenir cette somme de 300 000 € au titre du prix d'acquisition car cela aboutirait à constater une moins-value (275 000 – 300 000 = – 25 000 €). La constatation d'une moins-value serait illogique puisque l'immeuble a pris de la valeur entre 2016 et 2018 (il est passé de 600 000 à 750 000 €).

Selon nous, la méthode consiste à déterminer la proportion dans le prix d'acquisition auquel se rapporte la soulte.

Il convient au préalable de déterminer la proportion que représente la soulte dans les droits que détenait M. B sur l'immeuble lors de la cession de ses droits.

Pour mémoire, l'immeuble valant 750 000 € au jour du partage, on peut savoir que les droits de M. B sur cet immeuble sont de 375 000 €.

Or, M. B a abandonné ses droits (d'une valeur de 375 000 €) moyennant une soulte de 275 000 €. Les 100 000 € restants pour composer son lot procédaient d'une attribution à titre pur et simple (moitié des liquidités détenues sur le compte joint).



On peut donc en déduire que la soulte a participé à la cession de ses droits à hauteur de 73,33 % ( $275\,000 \times 375\,000/100$ ).

Il faut dès lors appliquer le même pourcentage (73,33 %) au prix d'acquisition de 300 000 €, soit un prix d'acquisition de 220 000 €.

|  |           |
|--|-----------|
| Ci .....   | 220 000 € |
| Forfait de 7,5 % basé sur 220 000 € .....                                    | 16 500 €  |
| Prix d'acquisition corrigé.....  | 236 500 € |
| Plus-value brute.....  | 38 500 €  |
| Abattement pour durée de détention : Néant                                   |           |
| Plus-value taxable à l'IR : $38\,500 \times 19\%$ .....                      | 7 315 €   |
| Plus-value taxable aux prélèvements sociaux : $38\,500 \times 17,20\%$ ..... | 6 622 €   |

**Imposition totale à la charge de B.....13 937 €**

#### ● Atténuation de la rétroactivité du partage en présence d'une soulte

Nous avons vu précédemment que le partage à titre pur et simple est doté d'un effet rétroactif en ce sens que l'opération de partage est occultée lorsque l'attributaire procède à la revente du bien. L'attributaire, pour calculer son impôt de plus-value, doit considérer que le prix d'acquisition du bien est constitué par la valeur du bien au jour de la naissance de l'indivision. De la même manière, la durée de détention du bien est décomptée à partir de la date de naissance de l'indivision.

Inversement, l'attribution à charge de soulte entraîne une atténuation de l'effet rétroactif. Le partage à charge de soulte constitue en effet un titre d'acquisition à concurrence de la soulte. Cela conduit l'attributaire, en cas de revente du bien, à calculer son impôt de plus-value par référence à deux fractions distinctes :

- la première fraction est relative aux droits indivis détenus dans l'indivision depuis l'origine auxquels il faut ajouter les droits indivis qui lui ont été attribués à titre pur et simple dans le partage (V. exemple ci-après) ;

- la seconde fraction est relative aux droits indivis qui ont été attribués à charge de soulte (sur tous ces points, V. *BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10*, 12 sept. 2012, § 280).

La constatation de deux fractions distinctes d'acquisition peut d'ailleurs mener à une imputation des moins-values si le calcul conduit à constater une moins-value nette sur l'une des fractions (V. en ce sens, *BOI-RFPI-PVI-20-20*, 24 août 2018, § 120).

Le lecteur pourra utilement se reporter à un exemple chiffré donné par l'administration fiscale au *BOI-RFPI-PVI-20-10-10*, 2 mars 2016, § 380. Toutefois, cet exemple part d'une hypothèse simple dans laquelle le partage a été entièrement réalisé au moyen d'une soulte : pour être alloti d'un immeuble valant 1 200 000 €, l'attributaire a versé une soulte d'un montant de 600 000 € constituant l'intégralité du lot reçu par le copartageant. Or, dans la réalité, il est fréquent que l'attribution soit réalisée pour partie à charge de soulte et pour partie à titre pur et simple. Le calcul de plus-value en cas de revente est alors particulièrement complexe.

Il suffit de reprendre l'exemple précédent et de le compléter par des circonstances nouvelles pour se représenter les difficultés de calcul qui sont impliquées par une telle hypothèse.

#### Exemple d'une revente suite à un partage réalisé pour partie à titre pur et simple et pour partie à charge de soulte

M. A qui avait reçu le 15 mars 2018 l'immeuble contre versement d'une soulte de 275 000 € décide finalement de le vendre le 15 juin 2020 à M<sup>me</sup> Y moyennant un prix de 1 000 000 €.

Comment se calcule sa plus-value ?

Il faut tenir compte de la dualité des origines de propriété :

- une partie est réputée appartenir à M. X depuis le 23 janvier 2016 (partie acquise dès l'origine et partie attribuée à titre pur et simple lors du partage du 15 mars 2018) ;
- une partie est réputée lui appartenir depuis le partage du 15 mars 2018 (partie acquise à charge de soulte).

La première difficulté consiste à déterminer la proportion de ces origines de propriété car il faudra en tenir compte à tous les stades du calcul de la plus-value : notamment, le prix de cession d'1 000 000 € devra être ventilé en tenant compte de cette proportion afin que chaque fraction de plus-value puisse se référer à un prix de cession.

Partie des droits cédés est réputée appartenir à M. A depuis son entrée dans l'indivision (23 janvier 2016) :

- moitié indivise acquise par lui le 23 janvier 2016 : **300 000 € ;**

- partie attribuée à titre pur et simple lors du partage du 15 mars 2018 (et qui rétroagit à la date du 23 janvier 2016) : 100 000 €

Il faut toutefois, selon nous, considérer que ce montant de 100 000 € correspondait à la valeur de la moitié indivise le 15 mars 2018, soit 375 000 €. Rapportée à la valeur initiale de 300 000 €, l'attribution à titre pur et simple doit selon nous être réévaluée à la somme de **80 000 € ;**

- partie acquise à titre onéreux à concurrence de la soulte : il s'agit du montant de la soulte versée : **275 000 €.**

Ainsi, le prix d'acquisition de M. A est d'un montant global de 655 000 € ( $300\,000 + 80\,000 + 275\,000$ ) dont **58 %** correspondent à l'acquisition du 23 janvier 2016 ( $300\,000 \text{ €}$  lors de l'acquisition et  $80\,000 \text{ €}$  en tant qu'attribution à titre pur et simple) et **42 %** correspondent à l'acquisition du 15 mars 2018 ( $275\,000 \text{ €}$  de soulte).

Il faut dès lors appliquer ces mêmes pourcentages au prix de cession d'1 000 000 € afin de déterminer la proportion du prix de cession se rapportant à chacune de ces origines. Prix de cession de la partie réputée acquise le 23 janvier 2016 :  $58\% \times (1\,000\,000) = 580\,000 \text{ €}$   
 Prix de cession de la partie réputée acquise le 15 mars 2018 :  $42\% \times (1\,000\,000) = 420\,000 \text{ €}$ .

#### Calcul de la plus-value se rapportant à la fraction acquise le 23 janvier 2016 :

|   |                  |
|---|------------------|
| Prix de cession.....  | <b>580 000 €</b> |
| Prix d'acquisition .....  | 380 000 €        |
| (moitié indivise acquise pour 300 000 € + 80 000 € d'attribution à titre pur et simple) |                  |
| Forfait de 7,5 % .....  | 28 500 €         |
| Prix d'acquisition corrigé .....  | <b>408 500 €</b> |
| Plus-value brute .....  | <b>171 500 €</b> |
| Abattement pour durée de détention : néant  |                  |
| Plus-value nette relative à la fraction de 2016 ...                                     | <b>171 500 €</b> |

**Calcul de la plus-value se rapportant à la fraction acquise le 15 mars 2018 :**

|   |                                  |
|---|----------------------------------|
| Prix de cession.....  | 420 000 €                        |
| Prix d'acquisition .....  | 275 000 €                        |
| (montant de la soulte versée lors du partage)                                 |                                  |
| Forfait de 7,5 % .....  | 20 625 €                         |
| Prix d'acquisition corrigé .....  | 295 625 €                        |
| Plus-value brute .....  | 124 375 €                        |
| Abattement pour durée de détention : néant                                    |                                  |
| Plus-value nette relative à la fraction de 2018 ...                           | 124 375 €                        |
| Total des deux plus-values nettes.....  | 295 875 €                        |
| Plus-value taxable à l'IR : $295\,875 \times 19\%$ .....                      | 56 216 €                         |
| Plus-value taxable aux prélèvements sociaux : $295\,875 \times 17,20\%$ ..... | 50 891 €                         |
| Total .....   | $56\,216 + 50\,891 = 107\,107$ € |

Notons enfin que la surtaxe prévue à l'article 1609 nonies G s'appliquera dans la mesure où le total des deux plus-values nettes est supérieur à 50 000 € (295 875 €)

● **Bilan sur le partage à charge de soulte**

La fiscalité du partage à charge de soulte est redoutable car il faut tenir compte de plusieurs origines de propriété. Les calculs sont très complexes puisqu'il faut distinguer :

- les droits qui ont été acquis dès l'origine ;
- les droits qui ont été acquis à titre pur et simple et dont l'origine de propriété remonte à la date d'entrée dans l'indivision ;
- les droits acquis à charge de soulte dont l'origine de propriété est fixée à la date du partage.

Dans notre seconde fiche à paraître dans le prochain numéro de la revue, nous constaterons que l'Administration a souhaité simplifier le régime des partages à charge de soulte en transposant le régime fiscal des partages purs et simples à tous les partages ayant la nature d'un arrangement de famille (partage de succession, d'indivision conjugale, partage de biens acquis par des partenaires liés par un Pacs, partage de biens acquis par des concubins, partage de biens acquis par donation-partage). Nous verrons cependant que cette simplification a entraîné de nouvelles difficultés...

**boutique.lexisnexis.fr**

Retrouvez toute l'année l'ensemble de nos produits LexisNexis et profitez des nouveautés, de nouvelles éditions et de dossiers spéciaux à travers des offres spéciales chaque semaine !



552 028 431 FCS-PATRIMOINE - 02/2019 - 19/ALL/MD033 - PHOTO © SUPADÉCH14 - FOTOLIA

## PARTAGE

### 3 L'effet déclaratif du partage à l'épreuve des plus-values immobilières des particuliers (seconde partie)



ERIC SIMON-MICHEL

notaire associé, notaires Presqu'île Associés (NPA),  
La Baule



#### CONTEXTE

Dans la précédente fiche pratique publiée dans le numéro de février 2020 (*RFP 2020, prat. 2*), nous avons rappelé l'approche traditionnelle qui était celle de la législation fiscale au regard des partages lorsque ceux-ci étaient en situation de frayer avec l'imposition des plus-values immobilières des particuliers : les partages à titre pur et simple sont situés hors du champ d'application des plus-values tandis que les partages réalisés à charge de soulte sont assimilés à des cessions à titre onéreux à concurrence de la soulte.

Cette deuxième fiche a pour but de présenter le régime spécial édicté par l'article 150 U, IV du CGI aux termes duquel certaines opérations de partage, même réalisées à charge de soulte, ne sont pas considérées comme des cessions à titre onéreux. L'article 150 U, IV du CGI prévoit en effet que le régime des plus-values des particuliers ne s'applique pas aux partages « qui portent sur des biens meubles ou immeubles dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale et qui interviennent uniquement

entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux. Il en est de même des partages portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage et des partages portant sur des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un pacte civil de solidarité ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage. Ces partages ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values » (sur l'objectif de simplification qui était recherché par le fisc lorsque ce dispositif a été institué, V.É. Simon-Michel, *L'inégalité fiscale dans les partages : quelques réflexions sur l'effet déclaratif du partage* : RFP 2018, comm. 12).

À l'heure actuelle, la grande majorité des partages bénéficie de ce régime spécial. Ce cahier pratique a pour ambition de présenter le champ d'application du régime spécial (A), les difficultés que celui-ci peut présenter en matière de rétroactivité (B) et enfin le transfert de fiscalité latente qu'il provoque (C).



## COMMENTAIRE

## 1. Champ d'application du régime spécial

● **Opérations concernées.** – La loi vise uniquement les partages (CGI, art. 150 U, IV) mais l'administration fiscale y ajoute les opérations de licitation (BOI-RFPI-PVI-10-30, 11 févr. 2013, § 70. – Solution déjà admise avant la création de la base BOFiP, V. Instr. 14 janv. 2004, : BOI 8 M-1-04, fiche n° 1, n° 8. – Instr. 21 mai 2008 : BOI 8 M-1-08, n° 24).

● **Origine des droits cédés.** – Selon les termes de l'article 150 U, IV du CGI, l'opération doit porter sur :

- des biens dépendant d'une succession ;
- des biens acquis indivisément par des époux avant ou pendant le mariage et ce, quel que soit leur régime matrimonial. L'Administration a pu préciser que le partage pouvait intervenir avant ou procéder de la dissolution du régime matrimonial et qu'il n'était pas nécessaire qu'il résulte d'un divorce (BOI-RFPI-PVI-10-40-100, 14 avr. 2014, § 30) ;

- des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un pacte civil de solidarité avant ou pendant le pacte ;

- des biens indivis issus d'une donation-partage. À l'inverse, les biens indivis reçus par donation simple ne bénéficient pas du régime spécial des arrangements de famille (V. en ce sens, BOI-RFPI-PVI-10-40-100, 14 avr. 2014, § 20).

À cette liste légale, l'administration fiscale ajoute les biens indivis acquis par des concubins durant la période de concubinage (BOI-RFPI-PVI-10-40-100, 14 avr. 2014, § 40. – Solution déjà admise avant la création de la base BOFiP : V. Instr. 21 mai 2008 préc., n° 22).

**Attention :**

La tolérance fiscale qui est appliquée aux concubins en matière de plus-values immobilières ne se rencontre pas en droits d'enregistrement ni en plus-values sur cession de droits sociaux et valeurs mobilières.

Le praticien doit donc être très vigilant lorsqu'il réalise un partage à charge de soulte entre concubins :

- ce partage sera assimilé à une cession à titre onéreux au regard des droits d'enregistrement (pour des exemples de calcul, V. É. Simon-Michel, *Le droit de partage dans tous ses états* : RFP 2019, prat. 2) ;

- il constituera une opération intercalaire au regard des plus-values immobilières des particuliers ;

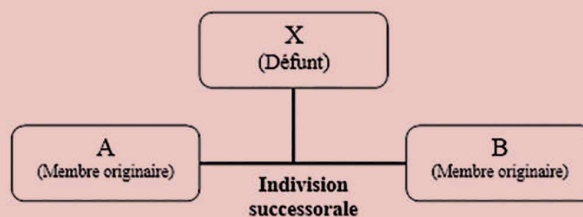
- il sera assimilé à une cession à titre onéreux si la masse partageable est composée de droits sociaux ou de valeurs mobilières.

Il est regrettable que la doctrine administrative n'ait pas harmonisé les solutions entre les différents impôts. Les contribuables peuvent avoir l'impression d'une réelle incohérence en la matière.

● **Personnes visées par le régime spécial : hypothèse des membres originaires.** – L'article 150 U, IV du CGI prévoit que le régime spécial s'applique pour les opérations de partage qui interviennent entre « les membres originaires de l'indivision ». Les deux exemples suivants permettent de se représenter les configurations qui sont le plus fréquemment rencontrées en pratique.

**Exemple : partage d'une succession entre membres originaires**

Décès en 2005 de M. X laissant deux enfants, A et B. Il dépend de la succession un immeuble situé à La Baule dont la valeur à la date du décès est de 300 000 €. En 2020, l'immeuble vaut 400 000 €. Il est décidé d'attribuer l'immeuble à A, à charge pour ce dernier de verser à B une soulte d'un montant de 200 000 €.



L'opération envisagée est un partage à charge de soulte et en tant que telle, elle devrait entraîner une imposition de la plus-value en se basant sur les trois éléments suivants :

- prix de cession : 200 000 € (montant de la soulte) ;
- prix d'acquisition : 150 000 € (valeur de la quote-part indivise lors de la succession) ;
- durée de détention : 2005 (date du décès).

Mais comme il s'agit d'un partage portant sur un bien acquis par succession et que ce partage est réalisé entre A et B, membres originaires de l'indivision successorale, l'opération est située en dehors du champ d'application de la plus-value.

B reçoit donc une soulte d'un montant de 200 000 € affranchie de toute plus-value.

**Exemple : partage d'une indivision conjugale entre membres originaires**

M. X et M<sup>me</sup> Y, mariés sans contrat, ont acquis en 2008 un immeuble locatif au Pouliguen pour un prix de 250 000 €.

En 2020, ils décident de divorcer. Il dépend de l'indivision post-communautaire l'immeuble du Pouliguen évalué au jour du partage à la somme de 350 000 €.

Il est convenu d'attribuer l'immeuble du Pouliguen à M<sup>me</sup> Y, à charge pour elle de verser à M. X une soulte d'un montant de 175 000 €.





L'opération envisagée est un partage à charge de soulte et en tant que telle, elle devrait entraîner une imposition de la plus-value en se basant sur les trois éléments suivants :

- prix de cession : 175 000 € (montant de la soulte) ;
- prix d'acquisition : 125 000 € (valeur de la quote-part indivise lors de l'acquisition en 2008) ;
- durée de détention : 2008 (date de l'acquisition).

Mais comme il s'agit d'un partage portant sur un bien ayant pour origine une indivision conjugale et que ce partage est réalisé entre M<sup>me</sup> X et M. Y, membres originaires de l'indivision conjugale, l'opération est située en dehors du champ d'application de la plus-value.

M. X reçoit donc une soulte d'un montant de 175 000 € affranchie de toute plus-value.

La solution aurait été la même si le bien ait été acquis avant le mariage (CGI, art. 150 U, IV. – BOI-RFPI-PVI-10-40-100, 14 avr. 2014, § 30).

• **Personnes visées par le régime spécial : hypothèse de personnes autres que les membres originaires.** – L'article 150 U, IV du CGI étend le régime spécial aux personnes suivantes :

- conjoint d'un membre originaire ou de plusieurs d'entre eux ;
- ascendant d'un membre originaire ou de plusieurs d'entre eux ;
- descendants d'un membre originaire ou de plusieurs d'entre eux ;
- ayant droit à titre universel d'un membre originaire ou de plusieurs d'entre eux.

L'exemple suivant illustre le principe qui vient d'être exposé.

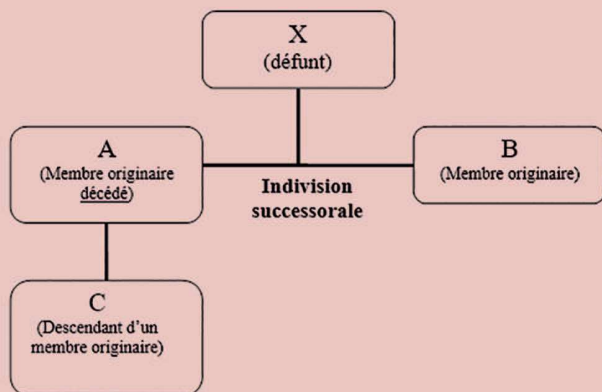
**Exemple : partage faisant intervenir un descendant d'un membre originaire**

Décès en 2005 de M. X laissant deux enfants, A et B. Il dépend de la succession une maison à Guérande d'une valeur de 200 000 €.

L'immeuble est laissé en indivision entre A et B pendant plusieurs années.

En 2020, A décède laissant un fils C.

La maison de Guérande, d'une valeur actuelle de 400 000 €, est donc désormais détenue en indivision entre B et C.



a) Il est décidé d'attribuer l'immeuble à B à charge pour ce dernier de verser à C une soulte d'un montant de 200 000 € : le partage intervenant entre un membre originaire (B) et un descendant d'un membre originaire (C), il bénéficie du régime de la déclarativité fiscale prévue à l'article 150 U, IV du CGI. C reçoit une soulte de 200 000 € affranchie de toute plus-value.

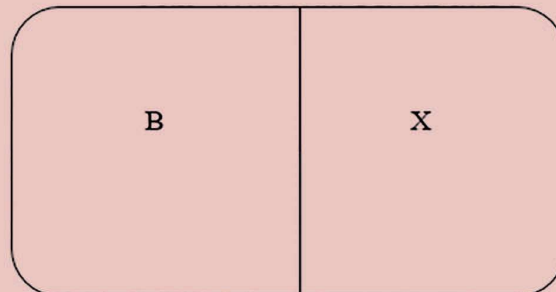
b) Imaginons que cela la situation inverse qui advienne : l'immeuble est attribué à C à charge pour ce dernier de verser à B une soulte d'un montant de 200 000 €. La solution est identique. En effet, le partage intervient entre un membre originaire de l'indivision (B) et un descendant d'un membre originaire (C) si bien qu'il bénéficie de la déclarativité fiscale prévue à l'article 150 U, IV du CGI. B reçoit une soulte de 200 000 € affranchie de toute plus-value.

• **Opération portant sur un bien relevant à la fois du régime spécial et du régime général des partages à charge de soulte.** – L'exemple suivant montre que la simplification recherchée par le fisc dans l'adoption du régime spécial n'a fait que déplacer les difficultés.

**Exemple :**

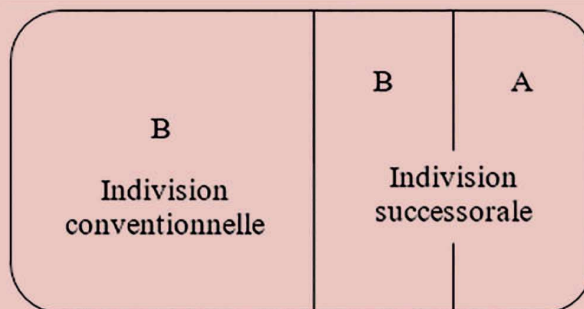
M. B a acquis avec son père X, indivisément et pour moitié, une maison d'habitation située à Pornichet.

**Indivision conventionnelle**



Le partage moyennant soulte de cette indivision conventionnelle ne pourrait pas bénéficier des dispositions de l'article 150 U, IV du CGI. Il s'agit en effet d'une indivision purement conventionnelle entre un père et son fils. M. X décède laissant pour recueillir sa succession, son fils B et sa fille A.

L'indivision sur le bien a désormais une double origine : conventionnelle et successorale.



**a) Imaginons que A cède son quart indivis au profit de B.**

A est certes membre originaire de l'indivision successorale mais on constate dans le même temps que les droits indivis qui lui ont été transmis par son père provenaient d'une indivision conventionnelle. Le régime spécial ne se serait pas appliqué si le père de A avait de son vivant procédé au partage de cette indivision conventionnelle moyennant soulte. Nous pensons cependant que cette circonstance est inopérante. Il faut en réalité s'intéresser à l'origine des droits cédés par celui qui se retire de l'indivision, sans avoir égard à l'origine des droits acquis par son auteur (pour l'application de ce raisonnement au droit de partage, *V. Rép. min. n° 34236 : JOAN 31 mars 1977 p. 1362*, Lagorce, non reprise au BOFiP).

Ainsi, et selon nous, il faut admettre que les droits indivis cédés par A ont une origine successorale visée par l'article 150 U, IV du CGI.

Se pose ensuite la question de savoir si A et B ont bien les qualités visées à l'article 150 U, IV. Une difficulté se fait jour :

- il est certain que A et B sont tous deux membres originaires de l'indivision successorale suite au décès de leur père ;
- mais l'on constate également que B est membre originaire de l'indivision conventionnelle qui existait avec son père et qui coexiste aujourd'hui avec l'indivision successorale.

Autrement dit, la cession de ses droits par A se ferait au profit de B qui est à la fois membre originaire de l'indivision successorale (cette qualité satisfait la condition posée par l'article 150 U, IV) et membre originaire d'une indivision conventionnelle (cette qualité ne satisfait pas la condition posée par l'article 150 U, IV).

Cependant, la réponse ministérielle Lagorce précitée, qui a été rendue pour le droit de partage, fait abstraction de cette difficulté en admettant que B puisse uniquement se prévaloir de la qualité de membre originaire de l'indivision successorale.

La pratique tend à transposer cette solution à l'imposition des plus-values tout en regrettant l'absence de position administrative à ce sujet.

**b) Imaginons maintenant que cela soit B qui cède ses droits à A.**

B détient des droits d'origine diverse :

- une partie (1/2) lui provient de l'indivision conventionnelle qui existait avec son père ;
- une partie (1/4) lui provient de l'indivision successorale suite au décès de son père.

La soulte versée par A doit donc être ventilée de manière à ce que la partie se rapportant au 1/4 successoral soit située hors du champ d'application des plus-values et que la partie se rapportant à l'origine conventionnelle soit soumise aux plus-values des particuliers (pour l'application de ce raisonnement au droit de partage, *V. Rép. min. n° 28472 : JOAN 14 août 1976, p. 5699*, Cousté, non reprise au BOFiP).

**2. Difficultés sur l'étendue de la rétroactivité**

Si dans la majeure partie des cas la fixation de la date de rétroactivité ne pose pas de difficultés spécifiques puisqu'il s'agit le plus souvent de la date de naissance de l'indivision, il existe cependant des situations plus complexes liées à la superposition de plusieurs indivisions. Tel est le cas lorsque le partage porte sur une indivision à la fois post-communautaire et successorale, ou

lorsque la dissolution de l'indivision procède d'une donation-partage cumulative.

Dans la mesure où l'article 150 U, IV du CGI ne régit pas l'étendue de la rétroactivité, il convient selon nous de faire application des principes du droit civil. En effet, en accueillant dans sa législation l'idée du partage purement déclaratif, le droit fiscal s'est nécessairement placé dans une situation de dépendance vis-à-vis des conceptions du droit privé (*V. en ce sens, CE, plén., 31 mars 1978, n° 1683 : JurisData n° 1978-600291 ; Dr. fisc. 1978, n° 50, comm. 1974* : les qualifications utilisées par la loi fiscale doivent être comprises dans le sens que leur donne le droit civil si le législateur fiscal n'a pas retenu de définition spécifique). À cet égard, il est intéressant de constater que les arrêts emblématiques sur le sujet ont tous été rendus au visa de l'article 883 du Code civil.

Examinons trois situations où la portée de l'effet déclaratif du partage peut faire débat.

- **Hypothèse de la revente d'un bien attribué à un membre non originaire.** – Dans le cas d'une revente d'un bien préalablement partagé, ce bien est, par l'effet déclaratif du partage, réputé avoir été acquis à la date de naissance de l'indivision. Cette solution est-elle transposable dans le cas où le partage est intervenu non pas entre les membres originaires de l'indivision eux-mêmes, mais entre leurs héritiers ?

**Exemple :**

Décès en 2008 de M. X laissant deux enfants, A et B. Il dépend de la succession une maison à Piriac d'une valeur de 200 000 €.

L'immeuble est laissé en indivision entre A et B pendant plusieurs années.

En 2015, A décède laissant un fils C.

En 2015, un partage est réalisé au terme duquel la maison est attribuée à C.

En 2020, C revend la maison.

C est-il réputé détenir la maison depuis 2008 (date de naissance de l'indivision) ou depuis 2015 (date de son entrée dans l'indivision) ?

Selon nous, il convient de fixer la date de la rétroactivité à la date à laquelle l'indivisaire est entré dans l'indivision, soit, pour reprendre les données de notre exemple, à 2015 (*V. en ce sens, Rép. min. n° 60073 : JOAN 23 juill. 2001, p. 4247, Ch. Jacob* rendue sous l'ancien régime des plus-values. – Bien que moins explicite, *V. BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10, 12 sept. 2012, § 410*). Admettre le contraire aboutirait à conférer à l'effet déclaratif du partage une portée qu'il n'a pas en droit civil.

- **Hypothèse du partage d'une indivision à la fois post-communautaire et successorale au terme duquel le bien est attribué au conjoint survivant.** – À quelle date fixer le droit de propriété du conjoint survivant attributaire dans le cadre d'un partage d'une indivision à la fois post-communautaire et successorale ?

### Exemple :

M. et M<sup>me</sup> X, mariés sous le régime de la communauté, ont acquis en 1990 un immeuble locatif situé à Paris moyennant le prix de 150 000 €.

En 2005, Monsieur X décède en laissant :

– son épouse commune en biens et usufruitière de la succession ;

– deux enfants A et B nus-propriétaires de la succession.

L'appartement est évalué pour la somme de 300 000 € dans la succession.

C'est sur cette base que le bien est attribué au conjoint survivant en 2005.

En 2020, M<sup>me</sup> X décide de revendre l'appartement pour une valeur de 450 000 €.

À quelle date fixer le droit de propriété du conjoint survivant ?

– à la date d'acquisition du bien par la communauté (1990 dans notre exemple), menant ainsi à l'exonération pour durée de détention ?

– ou pour moitié à la date d'acquisition par la communauté (1990) et pour l'autre moitié à la date de l'ouverture de la succession (2005) ?

La jurisprudence est rare sur la question et elle est particulièrement hésitante : à notre connaissance il existe seulement trois arrêts significatifs dont deux concernaient les plus-values sur cession de droits sociaux (pour lesquelles la question s'était présentée de manière identique) et un seulement était relatif au régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers.

Si tous ces arrêts ont été rendus au visa de l'article 883 du Code civil, ce qui prouve que ce sont bien les conceptions du droit privé qui doivent guider la réponse, les solutions ont toutes été différentes :

– CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 22 juin 1977, n° 1604 : *JurisData* n° 1977-600302 ; *Dr. fisc.* 1977, n° 42, *comm.* 1482 ; *RJF* 9/77, n° 481 (plus-value sur cession de droits sociaux et valeurs mobilières) : le conjoint survivant attributaire du bien dépendant de l'indivision post-communautaire et successorale, est réputé propriétaire du bien **pour moitié** lors de l'acquisition par la communauté et **pour l'autre moitié** au jour du décès de son conjoint ;

– CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 24 juin 1997, n° 95/1203 : *RJF* 10/97, n° 924 (plus-value sur cession de droits sociaux et valeurs mobilières) : le droit de propriété du conjoint survivant attributaire du bien dépendant de l'indivision post-communautaire et successorale doit être **intégralement** fixé à la date d'acquisition du bien par la communauté ;

– CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 25 avr. 2003, n° 236189 : *JurisData* n° 2003-080341 ; *Dr. fisc.* 2003, n° 28, *comm.* 533 ; *RJF* 7/03, n° 851 (plus-value immobilière) : le bien attribué en pleine propriété à l'époux survivant est, par l'effet déclaratif du partage, réputé avoir été sa propriété depuis son acquisition par la communauté à concurrence de la valeur des droits de l'époux survivant sur la communauté par rapport à la valeur d'ensemble de ses droits indivis. Il en résulte que lorsque la valeur des droits de l'époux survivant sur la succession ne représente que **5 % de la valeur des biens** qui lui ont été attribués lors du partage successoral, ces biens sont réputés, à hauteur de 95 % de leur valeur,

avoir été sa propriété depuis la date de leur acquisition par la communauté. On constate que le Conseil d'État recourt à un raisonnement alambiqué sur des quotités pour faire remonter le droit de propriété à la date d'acquisition par la communauté.

**Quelle solution faire prévaloir ?** À notre avis, et dans la mesure où le contentieux a vocation à être résolu sur le fondement de l'article 883 du Code civil, il faut appliquer les jurisprudences qui ont pu être rendues par la Cour de cassation dans des contentieux civils où la question de l'étendue de l'effet rétroactif du partage s'est posée dans une telle configuration.

À notre connaissance, deux décisions seulement ont été rendues dans l'hypothèse précise où le conjoint survivant avait été alloti des biens dépendant de l'indivision post-communautaire et successorale. La première décision, datée de 1886, devait statuer sur l'incidence de la rétroactivité du partage sur une constitution de servitude pendant l'application du régime matrimonial. La seconde, datée de 1958, avait trait à l'indemnisation d'un époux suite à la confiscation de biens communs, indemnisation qui n'était possible que dans la mesure où la rétroactivité du partage produisait effet à la date d'acquisition des biens par la communauté. Les solutions ont été identiques :

– *Cass. civ.*, 28 déc. 1886, *Gacon* : *DP* 1887, 1. 485 : le partage avait « nécessairement produit un effet rétroactif jusqu'au jour où a commencé l'indivision, c'est-à-dire, jusqu'au jour où le fonds dont il s'agit est entré dans la communauté » ;

– *Cass. com.*, 5 nov. 1958, *Laval* : *Bull. civ. III*, n° 381 : « l'effet déclaratif du partage, tel qu'il résulte de la combinaison des articles 883 et 1476 du Code civil, fait remonter le droit de propriété de la femme commune en biens, à qui les actions ont été attribuées dans le partage, à la date de l'entrée de ces titres dans la communauté ».

Ainsi, dans les deux cas, il a été clairement admis que l'effet déclaratif du partage devait rétroagir à la date d'acquisition du bien par la communauté lorsque le conjoint survivant était attributaire du bien (dans l'hypothèse où ce sont les enfants qui sont attributaires, l'effet rétroactif court à compter de la date du décès).

Certes, il n'est jamais rassurant pour un praticien d'avoir à appliquer des jurisprudences aussi anciennes mais il nous semble que celles-ci pourraient présenter une certaine utilité dans l'hypothèse d'un contentieux.

● **Hypothèse de la donation-partage cumulative.** – La donation-partage cumulative portant sur un bien appartenant pour partie au donateur et pour l'autre partie à l'indivision successorale produit-elle un effet rétroactif à la date du décès ?

**Exemple :**

Monsieur et Madame X se sont mariés sous le régime de la communauté en 1986.

En 1988, ils ont acquis pour le compte de leur communauté un immeuble situé à Nantes.

Monsieur X décède en 1990 laissant son conjoint survivant et deux enfants, A et B.

Lors de la succession, le bien situé à Nantes est évalué à 160 000 €.

En 2005, Madame X décide d'établir une donation-partage cumulative au terme de laquelle le bien situé à Nantes est attribué à B pour une valeur de 250 000 €.

En 2020, B décide de revendre le bien pour un prix de 400 000 €.

Comment se calcule la plus-value de B ? Notamment, B peut-il considérer que l'effet déclaratif du partage remonte intégralement à la date du décès (1990) ou faut-il au contraire considérer qu'il existe deux durées de détention, l'une pour l'indivision successorale (1990) et l'autre pour la partie donnée par le survivant (2005) ?

Cette épineuse question a donné lieu à la célèbre affaire Queinnec dont les nombreux rebondissements ont conduit le Tribunal judiciaire de Quimper, saisi dans le cadre d'une question préjudicielle, à décider que la donation-partage cumulative produisait un effet rétroactif remontant intégralement à la date du décès (*TGI Quimper, 15 juin 1999, n° 98-1435, Queinnec : RJF 1/00, n° 55*. – Pour apprécier la totalité du contentieux, *V. CAA Nantes, 2<sup>e</sup> ch., 4 juill. 1991, n° 548, Queinnec : RJF 1/92, n° 64*. – *CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 9 mars 1998, n° 129308, min. c/ Queinnec : JurisData n° 1998-045783 ; RJF 4/98, n° 408*).

Cette solution est aujourd'hui confirmée par le BOFiP (*BOI-RFPI-PVI-10-40-100, 14 avr. 2014, § 80*). Des hésitations se font parfois jour sur l'opposabilité de cette doctrine dans la mesure où celle-ci est insérée dans un paragraphe n'ayant pas de lien immédiat avec la problématique. Nous pensons cependant que le classement de la doctrine n'a pas d'incidence sur son opposabilité (rapp. *CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 6 mars 2006, n° 259156, Sté Géode Foncière : JurisData n° 2006-080854 ; Dr. fisc. 2007, n° 24, comm. 616 ; RJF 6/06, n° 726* : pour l'application de l'article L. 80 A du LPF, doit être pris en compte le contenu exprès de la doctrine invoquée et non son classement dans la documentation fiscale).

### 3. L'inégalité fiscale du partage : l'effet déclaratif vecteur de fiscalité latente

L'administration fiscale considère que le régime de l'article 150 U, IV du CGI est un « régime de faveur » (pour l'emploi de cette expression, *V. not. BOI-RFPI-PVI-10-30, 11 févr. 2013, § 10, 70, 80*). Cela est assurément le cas pour le copartageant qui cède ses droits puisque celui-ci reçoit une soulte affranchie de toute imposition. Mais cela n'est pas toujours le cas pour l'attributaire du bien puisqu'à son égard, l'effet déclaratif du partage agit comme une machine à remonter le temps : tout se passe comme si le partage familial n'avait jamais existé. C'est principalement à l'occasion de la revente du bien que l'attributaire peut mesurer la mauvaise fortune qui est la sienne : son calcul de plus-value doit faire abstraction de la soulte. Sur un plan économique, cela aboutit à faire supporter à

l'attributaire l'intégralité de la plus-value prise par le bien pendant la période d'indivision.

**Exemple :**

M. X décède en 2005 laissant deux enfants, A et B.

Il dépend de la succession un immeuble situé à La Baule dont la valeur est de 150 000 €

En 2015, un partage est signé entre A et B au cours duquel l'immeuble de La Baule est attribué à B pour une valeur de 400 000 € à charge pour lui de verser une soulte d'un montant de 200 000 €. Compte tenu des dispositions de l'article 150 U, IV du CGI, la soulte d'un montant de 200 000 € reçue par A est affranchie de toute plus-value.

En 2020, B revend l'immeuble pour un prix de 500 000 €. Compte tenu des dispositions de l'article 150 U, IV, B est réputé entièrement détenir l'immeuble depuis 2005 pour une valeur de 150 000 €. Son calcul de plus-value s'établira comme suit :

- prix de vente (500 000 €) ;
- prix d'acquisition (150 000 €) ;
- durée de détention (2005).

Il peut être constaté que le copartageant qui a cédé ses droits (A) n'aura jamais été soumis à l'impôt de plus-value tandis que l'attributaire (B), lors de la revente du bien, supportera seul l'impôt de plus-value dont l'assiette de calcul sera particulièrement défavorable. En effet, l'attributaire ne pourra pas prendre en compte la soulte versée (200 000 €). Tout se passe comme si l'indivisaire non attributaire avait transféré « sa » fiscalité latente à son copartageant.

Cette différence de traitement fiscal entre les partages « familiaux » et les partages « ordinaires » a conduit un contribuable à contester la constitutionnalité de la déclarativité fiscale au regard du principe d'égalité devant la loi (*DDHC, art. 6*) et du principe d'égalité devant les charges publiques (*DDHC, art. 13*). Mais dans une décision du 13 juillet 2018, le Conseil constitutionnel a estimé que le régime fiscal des partages familiaux ne méconnaissait aucune exigence constitutionnelle (*Cons. const., 13 juill. 2018, n° 2018-719 QPC : JurisData n° 2018-01220*. – *É. Simon-Michel, L'inégalité fiscale dans les partages : quelques réflexions sur l'effet déclaratif du partage : RFP 2018, comm. 12*). Saisie de la question immédiatement après la décision du Conseil constitutionnel, l'administration fiscale a fait savoir qu'elle n'adopterait aucune mesure de tolérance à ce sujet (*Rép. min. n° 11351 : JOAN 28 mai 2019, p. 4976, D. Houbron*).

Le notaire peut-il prendre en compte cette situation dans le cadre du partage ? Peut-il notamment songer à diminuer la valeur du bien grevé de la fiscalité latente afin que l'attributaire ait une soulte de moindre ampleur à verser à son copartageant ? De cette manière, l'égalité serait au moins partiellement rétablie car le partage serait moins onéreux pour l'attributaire.

Nous pensons que le copartageant pourrait s'opposer à ce procédé. En effet, il a déjà été jugé qu'une fiscalité latente ne pouvait être prise en compte au titre du passif de l'indivision (*V. en ce sens pour un passif de communauté, Cass. 1<sup>re</sup> civ., 14 mai 2014, n° 13-16.302 : JurisData n° 2014-009724*. – *CA Nancy, 9 déc. 2005, n° 04/01279*). Sur un même ordre d'idées, la Cour de cassation a pu estimer que « pour l'évaluation des biens à parta-



ger, il n'y a(vait) pas lieu de tenir compte des modalités d'imposition en cas de cession ultérieure par l'attributaire » (Cass. 1<sup>re</sup> civ., 29 mai 2013, n° 11-27.412).

Imaginons toutefois que le notaire soit le témoin d'un accord entre les indivisaires. Un tel accord pourrait notamment s'expliquer par une bonne entente entre les indivisaires ou, en cas de mésentente, par la volonté d'éviter une situation conflictuelle qui retarderait de manière préjudiciable la conclusion du partage. Dans ce cas, le notaire n'aurait pas d'autre choix que de

recourir à une cote mal taillée : s'il réduit la valeur du bien d'un montant correspondant à l'impôt dans son état actuel, il avantage injustement l'attributaire, surtout si ce dernier est disposé à conserver le bien (passé un délai de trente années, le bien sera exonéré de plus-value). Et si, au contraire, il oublie cette « épée de Damoclès », il lèse l'attributaire disposé à le vendre. Le notaire devra donc proposer une solution entre ces deux extrêmes mais sans pouvoir précisément déterminer où doit se situer le curseur.

**boutique.lexisnexis.fr**

Retrouvez toute l'année l'ensemble de nos produits LexisNexis et profitez des **nouveautés**, de **nouvelles éditions** et de **dossiers spéciaux** à travers des **offres spéciales** chaque semaine !

The image shows a computer monitor displaying the LexisNexis Boutique website. The website interface includes a navigation bar with categories like 'Livres', 'Revue', 'Encyclopédie', 'Services en ligne', 'Logiciels', 'Applications', 'Petits entreprises', 'Lexis Actu', 'Lexis eLearning', and 'Lexis ePractitioner'. The main content area features a section titled 'Des nouveautés à découvrir!' with a sub-heading '# Etats généraux du droit de la famille et du patrimoine'. Below this, there are several product cards for books and journals, including 'Droit de la famille', 'Procès civil d'appel', 'Lexis Pratique 2018', and 'Socles'. There are also sections for 'SÉLECTION LIVRES' and 'SÉLECTION REVUES'. The monitor is placed on a desk with a white mug, a keyboard, a mouse, and a container of colored pencils. Several sticky notes are attached to the monitor, advertising various products and services:

- Orange note: *Revue*  
32 titres dont les 5 éditions de La Semaine Juridique
- Blue note: *Lexis Actu*  
Veille juridique personnalisée
- Yellow note: *Juris Classeur*  
Abonnement 2019 offert!
- Pink note: *Services en ligne*  
Lexis 360® Modulo™
- Yellow note: *Livres*  
+ de 90 nouveautés par an
- Blue note: *Logiciels*  
Lexis Poly-Office, Lexis PolyActe ...

552 028 431 PHOTO © SUPARDECHI - FOTOLIA