

FISCALITÉ PATRIMONIALE

2 Le droit de partage dans tous ses états (première partie)



ÉRIC SIMON-MICHEL

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

CONTEXTE

Les praticiens du droit sont fréquemment confrontés à des difficultés d'ordre fiscal lorsqu'ils ont la charge de réaliser une opération de partage. L'augmentation importante du taux du droit de partage, passé de 1 % à 2,50 % en à peine 10 ans, a donné davantage de poids aux questionnements qui sont ceux de la pratique.

Cette première fiche se propose de rappeler les grands principes qui gouvernent la fiscalité du partage au regard des droits d'enregistrement. Seront évoquées la taxation des partages à titre pur et simple (CGI, art. 746) puis la taxation des partages à charge de soulte (CGI, art. 747).

Une deuxième fiche pratique qui paraîtra dans un prochain numéro de la revue sera consacrée aux nombreuses difficultés qui sont suscitées par le régime des partages familiaux organisé par les articles 748 et 750, II du CGI.

COMMENTAIRE

1. Taxation des partages à titre pur et simple

● **Principes généraux gouvernant la taxation des partages à titre pur et simple.** – Les partages sont purs et simples

lorsque chaque copartageant reçoit, en nature, dans son lot, l'équivalent de ses droits dans la masse (BOI-ENR-PTG-10, 12 sept. 2012, § 30). Dans ce cadre, la législation fiscale accepte de faire application de l'effet déclaratif du partage : les opérations d'allotissement ne sont pas considérées comme des mutations à titre onéreux si bien qu'elles ne donnent pas prise au droit de vente. En contrepartie, l'opération de partage est soumise à un droit proportionnel d'enregistrement dont le taux actuel est de 2,50 %.

Le droit de partage est un droit d'acte (CGI, art. 635, 1, 7°). Il s'ensuit qu'un partage verbal n'est pas soumis au droit de partage (Rép. min. n° 9548 : JOAN 22 janv. 2013, p. 825, Cl. Valter). Mais le droit de partage s'appliquera si ce partage verbal est ultérieurement mentionné dans un écrit juridique (BOI-ENR-PTG-10-10, 3 sept. 2015, § 90).

● **Les opérations de partage qui échappent au droit proportionnel de 2,50 %.** – Certaines opérations, alors même qu'elles constituent de véritables partages, ne sont pas assujetties au droit proportionnel de 2,50 % :

– les partages d'immeubles en copropriété sont exonérés du droit de partage dans les conditions prévues à l'article 749 A du CGI ;

– les clauses de répartition de prix entre indivisaires qui sont contenues dans les actes de ventes de biens indivis devraient, en droit strict, entraîner la perception du droit de partage. Mais l'Administration admet de longue date que de telles clauses soient exemptées du droit de partage (*Rép. min. n° 4813 : JOAN 18 mai 1960, p. 909, Beauguitte* reprise dans le BOFiP depuis le 28 janvier 2013) ;

– nous verrons à la fin de cette fiche qu'une pratique consiste parfois à préférer la qualification de licitation à celle de partage afin d'éviter la perception du droit de partage.

● **Assiette du droit de partage.** – En application de l'article 747 du CGI, le droit de 2,50 % est liquidé sur le montant de l'actif net partagé. Constituent notamment un passif déductible :

– les droits de mutation par décès et les frais de l'acte de partage ;

– les dettes du défunt envers les héritiers ;

– les legs particuliers de sommes faits par le défunt ;

– les récompenses dues par la succession à la communauté (*BOI-ENR-PTG-10-10, 3 sept. 2015, § 190*).

Exemple de calcul :

M. A est décédé en laissant deux enfants, X et Y.

La masse partageable se compose comme suit :

– un appartement situé à La Baule évaluée au jour du partage à 300 000 € ;

– une maison située à Guérande évaluée au jour du partage à 200 000 € ;

– des liquidités pour 100 000 €.

Les droits de mutation par décès se sont élevés à la somme de 150 000 €.

Il est décidé d'attribuer à X l'appartement de La Baule pour 300 000 € et à Y la maison de Guérande pour 200 000 € ainsi que les liquidités pour un montant de 100 000 €.

Les frais d'acte de partage sont de 25 000 €.

L'assiette du droit de partage est la suivante :

Actif brut (300 000 + 200 000 + 100 000) – passif déductible (150 000 + 25 000) = 425 000 €

Droit de partage : 425 000 × 2,50 % = 10 625 €.

2. Taxation des partages à charge de soulte

● **Principes généraux gouvernant la taxation des partages à charge de soulte.** – En droit civil, le partage est toujours déclaratif même lorsque les allotissements sont réalisés à charge de soulte (*C. civ., art. 883*). En droit fiscal, la déclarativité du partage est cantonnée aux attributions qui sont réalisées à titre pur et simple. Cette différence d'analyse entre le droit fiscal et le droit civil résulte d'une réflexion qui a été menée par l'administration fiscale dès le 18^e siècle : il a été considéré que l'effet déclaratif du partage devait être limité aux seuls biens dépendant de l'indivision. Or, la soulte de partage ne fait pas partie de l'indivision : elle provient du patrimoine du copartageant. Dès lors, la soulte ne peut bénéficier de l'effet déclaratif du partage. Cette conception des choses qui a été imposée dès 1703 et qui continue de s'appliquer au jour où ces lignes sont écrites, entraîne la conséquence suivante : un partage assorti d'une soulte est assimilé à une opération translatrice de propriété à concurrence de la soulte.

Les partages à charge de soulte sont donc soumis à une double taxation :

– ils subissent le droit de partage à concurrence des attributions réalisées à titre pur et simple ;

– ils donnent lieu à la perception du droit de vente à concurrence des soultes qui y sont exprimées (*CGI, art. 747*).

Il est regrettable que la taxation des partages diffère selon les moyens qui sont mis en œuvre par les copartageants pour mettre fin à l'indivision d'autant que le plus souvent, le choix ne s'offre guère à eux. En somme, l'administration fiscale frappe plus lourdement les indivisions qui ont l'infortune de comprendre des biens incommodément partageables. N'est-ce pas incohérent à une époque où le Code civil promeut l'égalité en valeur et non plus l'égalité en nature (*C. civ., art. 826* dans sa rédaction applicable au 1^{er} janvier 2007) ?

Cet inconvénient doit toutefois être relativisé :

– d'une part, l'Administration admet que le montant des soultes soit déduit de l'actif net partagé (*BOI-ENR-PTG-10-20, 12 sept. 2012, § 270*) ;

– d'autre part, nous verrons dans la deuxième fiche qu'il paraît que les partages dits familiaux, qui représentent la très grande majorité des partages rencontrés dans la pratique, sont exemptés du droit de vente même lorsqu'ils sont réalisés à charge de soulte (*CGI, art. 748 et 750, II*).

● **Les différents visages de la soulte de partage.** – La soulte n'est pas seulement la somme d'argent due par un copartageant destinée à compenser l'inégalité des lots. Quoiqu'elle s'acquitte ordinairement de cette manière, rien ne s'oppose à ce qu'elle soit payée de toute autre façon. Les deux exemples de calcul qui suivent se concentrent sur les hypothèses qui sont les plus fréquemment rencontrées en pratique :

– la soulte payable en somme d'argent ;

– la soulte payable par prise en charge d'un passif.

Le lecteur pourra se reporter à la base BOFiP pour examiner les différentes expressions de soulte recensées par l'administration fiscale :

– le paiement d'une soulte par remise d'un bien appartenant personnellement à l'un des indivisaires (*BOI-ENR-PTG-10-20, 12 sept. 2012, § 80*) ;

– la compensation de soultes réciproques (*BOI-ENR-PTG-10-20, 12 sept. 2012, § 120*) ;

– bien qu'il ne s'agisse pas à proprement parler d'une soulte, on peut également mentionner l'hypothèse de la plus-value de lot qui correspond à la situation dans laquelle la composition des lots est déséquilibrée alors qu'aucune soulte n'est stipulée (*BOI-ENR-PTG-10-20, 12 sept. 2012, § 130 et 140*).

Exemple de calcul : soulte procédant du versement d'une somme d'argent

M. X et M^{lle} Y, se séparent après quelques années d'union libre, et conviennent de procéder à un partage amiable des biens qu'ils ont acquis dans l'indivision à concurrence de la moitié indivise chacun.

La masse partageable comprend un immeuble situé à La Baule d'une valeur de 200 000 € ainsi qu'un immeuble situé à Guérande d'une valeur de 150 000 € soit en tout : 350 000 €.

Droit des parties sur la masse indivise : 175 000 €.

Il est attribué à M. X l'immeuble situé à La Baule d'une valeur de 200 000 € à charge pour lui de verser une soulte de 25 000 € à M^{lle} Y.

Il est attribué à M^{lle} Y l'immeuble situé à Guérande d'une valeur de 150 000 € ainsi que la soulte de 25 000 €.

Les frais de partage s'élèvent à la somme de 15 000 €.

Les partages d'indivisions entre concubins non liés par un pacte civil de solidarité ne bénéficient pas du régime spécial prévu aux articles 748 et 750 du CGI. En conséquence, ils se voient appliquer les principes que nous avons préalablement exposés.

La soulte d'un montant de 25 000 € versée par M. X est considérée sur le plan fiscal comme représentative d'une acquisition qu'il réalise auprès de M^{lle} Y (CGI, art. 747).

Le droit d'enregistrement au taux réglé pour les ventes est donc dû à concurrence de la soulte, soit $25\,000 \times 5,80\% = 1\,450\text{ €}$.

Le partage reste déclaratif à concurrence des attributions réalisées à titre pur et simple et sera donc taxé au droit de 2,50 % sur l'actif net. S'agissant de la base de perception, l'administration fiscale admet que le montant des soultes soit déduit de l'actif net partagé (BOI-ENR-PTG-10-20, 12 sept. 2012, § 270). Par ailleurs, les frais d'acte de partage peuvent être déduits (BOI-ENR-PTG-10-10, 3 sept. 2015, § 190).

Soit actif net soumis au droit de partage = actif brut (350 000) – soulte (25 000) – frais d'acte de partage (15 000) = 310 000 €.

Le droit de partage à acquitter sera donc de $310\,000 \times 2,50\% = 7\,750\text{ €}$

Exemple de calcul : soulte procédant d'une prise en charge d'un passif excédant la quote-part de l'attributaire dans la contribution à la dette commune

M. X et M^{lle} Y, se séparent après quelques années d'union libre, et conviennent de procéder à un partage amiable des biens qu'ils ont acquis dans l'indivision à concurrence de la moitié indivise chacun.

La masse partageable comprend un immeuble situé à La Baule d'une valeur de 200 000 € grevé d'un passif actualisé de 100 000 € pour lequel les indivisaires étaient solidaires.

Il est convenu d'attribuer l'immeuble de 200 000 € à M. X à charge pour lui de reprendre la totalité du passif grevant l'immeuble.

Les frais de partage s'élèvent à la somme de 10 000 €.

La contribution à la dette de M. X étant de 50 000 €, cela signifie que la reprise du passif incombant à M^{lle} Y est de 50 000 €.

Concrètement, pour rétablir l'égalité, M. X devra verser une soulte d'un montant de 100 000 € dont le paiement sera effectué de la manière suivante :

– par reprise en charge de la contribution à la dette de M^{lle} Y (50 000 €) ;

– par le versement à M^{lle} Y d'une somme de 50 000 €.

Cette soulte d'un montant global de 100 000 € est considérée sur le plan fiscal comme représentative d'une acquisition que M. X réalise auprès de M^{lle} Y (CGI, art. 747).

Le droit d'enregistrement est dû au taux réglé pour les ventes à concurrence de la soulte, soit $100\,000 \times 5,80\% = 5\,800\text{ €}$.

Le partage reste déclaratif à concurrence des attributions réalisées à titre pur et simple et sera donc taxé au droit de 2,50 % sur l'actif net. S'agissant de la base de perception, l'administration fiscale admet pour la liquidation du droit de partage que le montant des soultes soit déduit de l'actif net partagé. Elle précise toutefois que « si la soulte consiste en l'obligation assumée par un copartageant d'acquitter une part de passif supérieure à celle qui lui incombe légalement, on ne peut déduire à la fois son montant et l'intégralité du passif, ce qui aboutirait à un double emploi. Dans cette hypothèse, il convient de déduire seulement le passif » (BOI-ENR-PTG-10-20, 12 sept. 2012, § 270).

Soit actif net = actif brut (200 000) – passif indivis (100 000) – soulte payée au comptant (50 000) – frais de partage (10 000) = 40 000 €

Le droit de partage à acquitter sera donc de $40\,000 \times 2,50\% = 1\,000\text{ €}$.

● **La question du débiteur des droits.** – Les articles 746 et 747 du CGI ne contiennent aucune précision quant au débiteur des droits d'enregistrement : qui doit payer le droit de partage ? À qui incombe le paiement du droit de vente lorsqu'une soulte est stipulée ? On imagine sans peine que ces questions peuvent devenir très conflictuelles dans un contexte de partage...

À notre avis, il faut revenir au principe général posé par l'article 1712 du CGI dont l'objet est de régler la contribution à la dette fiscale : « *Les droits des actes civils et judiciaires emportant translation de propriété ou d'usufruit de meubles ou immeubles, sont supportés par les nouveaux possesseurs, et ceux de tous les autres actes le sont par les parties auxquelles les actes profitent, lorsque, dans ces divers cas, il n'a pas été stipulé de dispositions contraires dans les actes* ».

Pour appliquer cet article, il faut se remémorer la dualité fiscale de l'acte de partage :

– le partage est translatif de propriété à concurrence de la soulte (CGI, art. 747) : dans ce cadre, il faut considérer que le débiteur de la soulte doit supporter le droit de vente en sa qualité de « nouveau possesseur » ;

– le partage est déclaratif à concurrence des attributions réalisées à titre pur et simple (CGI, art. 746) : chaque indivisaire doit acquitter le droit de partage à proportion de ses droits dans la masse puisque le partage profite à tous les indivisaires (il transforme le droit abstrait de chaque indivisaire dans la masse indivise en un droit de propriété exclusif sur son lot).

Il serait possible aux parties de déroger à cette règle (l'article 1712 du CGI prévoit bien la possibilité d'une convention contraire) mais l'Administration serait en droit d'y déceler une soulte de partage dans la mesure où un copartageant prend à sa charge un passif fiscal supérieur à la contribution qui aurait dû être la sienne (V. en ce sens, S. Lamiaux, *Partage et licitation en droits d'enregistrement : existe-t-il une différence ?* : JCP N 2016, n° 35, 1252).

● **Stratégie destinée à contourner le droit de partage en qualifiant l'acte de licitation.** – Il existe une pratique qui est suivie par les notaires depuis de très nombreuses années et dont on peut se demander si elle n'a pas abouti à la création d'un véritable usage professionnel, voire d'une coutume savante (sur les usages professionnels constitutifs d'une cou-

tume, V. Carbonnier, *Droit civil – Introduction* : PUF, 27^e éd., n° 138, p. 268). Cette pratique consiste à qualifier l'opération de licitation et non de partage même dans les hypothèses où la licitation intervient entre membres de l'indivision (sur cette pratique, V. H. Rarog-Jugault, *Licitations et droits d'enregistrement : le point en 10 questions*, in *Les 50 ans du Cridon-Ouest* : Brochure Cridon-Ouest, 2016).

Un exemple permet d'illustrer le propos :

M. X et M^{lle} Y, se séparent après quelques années d'union libre, et conviennent de procéder à une répartition amiable des biens qu'ils ont acquis dans l'indivision à concurrence de la moitié indivise chacun. La masse indivise comprend un immeuble situé à La Baule d'une valeur de 600 000 €. Il n'existe pas de passif.

Il est décidé d'attribuer l'immeuble à M^{lle} Y à charge pour elle de verser une somme de 300 000 € à M. X.

La fiscalité sera la suivante si l'acte est qualifié de partage et si la somme versée pour rétablir l'égalité est qualifiée de soulte :

– le droit de vente sera dû sur le montant de la soulte : $300\,000 \times 5,80\% = 17\,400\text{ €}$;

– le droit de partage sera dû sur l'actif net, à savoir $(600\,000 - 300\,000) \times 2,50\% = 7\,500\text{ €}$.

Si l'opération est qualifiée de licitation et que la somme de 300 000 € versée pour rétablir l'égalité est qualifiée de prix de licitation, seul le droit de vente sera perçu (17 400 €) et non le droit de partage (7 500 €).

Au premier abord, il peut paraître curieux que la qualification de l'opération puisse avoir une telle influence sur la masse taxable.

Pourtant, il nous semble qu'un certain nombre de justifications peuvent être apportées à l'appui de cette pratique qui est suivie depuis si longtemps par les notaires :

– la théorie des dispositions dépendantes (CGI, art. 670) selon laquelle le partage serait une conséquence du contrat principal de licitation (V. en ce sens, *Guide de la publicité foncière 2018*, n° 5949) ;

– le principe de légalité de l'impôt selon lequel « la loi fixe les règles relatives à l'assiette, aux taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature » (DDHC 1789, art. 34). Or, l'article 750, I du CGI (texte légal régissant la taxation des licitations) affirme que « les parts et portions indivises de biens immeubles acquises par licitation sont assujetties à l'impôt aux taux prévus pour les ventes des mêmes biens ». Il peut être constaté que la loi fiscale soumet les licitations au seul droit de vente ;

Conseil pratique :

Il paraît opportun que l'acte notarié se réfère à l'article 750, I du CGI au stade de la liquidation des droits.

– la doctrine administrative confirme qu'une licitation, même tranchée au profit d'un colicitant, est une vente sur le plan fiscal (BOI-ENR-PTG-20-20, 12 sept. 2012, § 30). Ainsi, une opération qui constitue un véritable partage sur le plan juridique peut se voir appliquer le régime fiscal des licitations. Il est intéressant de noter que cette solution est fondée sur « l'autonomie des règles fiscales » (BOI-ENR-PTG-20-20, 12 sept. 2012, § 30). De quoi se remémorer la célèbre sentence du commissaire du gouvernement Corneille à propos de l'autonomie du droit fiscal : la loi fiscale saisit la matière imposable « telle qu'elle apparaît en fait, sans se préoccuper de savoir ce qu'elle vaut en droit » (Concl. sous CE 21 janv. 1921 : D. 1922, III, p. 36 et 37).

PROCÉDURES FISCALES

1 Demande de rescrit fiscal général

FRÉDÉRIC VERSAILLES
fiscaliste

OBSERVATIONS

Les dispositions du 1° de l'article L. 80 B du LPF, dénommées « procédure de rescrit général » ouvrent au contribuable la possibilité d'opposer à l'Administration ses prises de position formelle sur l'appréciation de situations de fait au regard d'un texte fiscal (*V. RFP 2019, étude 6*).

Les demandes initiales sont régies par les articles R. 80 B-11 à R. 80-15 du LPF auxquelles il convient de se reporter expressément. Les demandes de second examen sont prévues à l'article L. 80 CB du LPF.

FORMULES

FORMULE 1. - DEMANDE DE RESCRIT FISCAL

Nom du contribuable
Domicile
Courriel
Téléphone

Demande de rescrit fiscal

Direction générale des Finances publiques
Direction de la Législation fiscale (*indiquer le bureau compétent*)
139, rue de Bercy
TELEDOC 644
75572 Paris Cedex 12
(*ou* : Direction départementale des Finances publiques)

À, le

Objet : Demande de prise de position - Rescrit général (*LPF, art. L. 80 B, 1°*)

Madame, Monsieur,

J'ai l'honneur de solliciter vos services pour une demande de prise de position sur une opération de (*indiquer l'opération*) et plus particulièrement en matière (*préciser*)

Après une présentation de la situation, j'exposerai la question fiscale à laquelle je suis confronté afin d'obtenir une prise de position de la part de vos services.

Exposé des faits

● Ici, il sera un exposé détaillant la situation du contribuable ou de l'entreprise.

On sera le plus complet possible pour permettre à l'Administration d'appréhender avec précision les éléments décrits.

Il s'agira le plus souvent d'un exposé clair, complet et sincère des opérations.

L'énoncé des motifs des opérations n'est pas inutile.

On indiquera leurs enjeux économiques, financiers et patrimoniaux.

● On citera les textes applicables (articles du CGI, extraits du BOFiP-impôts, etc.).

Les questions posées et la demande de prise de position

Après l'exposé, poser clairement les questions qui justifient la demande.

Indiquer l'interprétation éventuelle et les solutions que vous entendez appliquer.

En conséquence de ce qui précède, j'ai l'honneur de vous demander de bien vouloir prendre position sur la situation exposée.
Je reste à votre disposition pour toutes informations complémentaires.

Vous remerciant par avance de la réponse que vous voudrez bien apporter à cette question, je vous prie de croire, Madame, Monsieur, à l'assurance de ma considération distinguée.

Signature du contribuable ou du mandataire¹

Pièces jointes :

- Mandat
- Projets d'actes et conventions
- Toutes pièces justificatives

FORMULE 2. - DEMANDE DE SECOND EXAMEN

Nom du contribuable
Domicile
Courriel
Téléphone

Demande de second examen

Direction générale des Finances publiques
Direction de la Législation fiscale (**indiquer le bureau compétent**)
139, rue de Bercy
TELEDOC 644
75572 Paris Cedex 12
(ou : Direction départementale des Finances publiques)

À, le

Objet : Demande de second examen - Rescrit général (LPF, art. L. 80 CB)

Madame, Monsieur,

Une demande de prise de position a été formulée auprès de vos services le

Une réponse de vos services nous a été signifiée le

Après analyse de la réponse, j'estime que la situation n'a pas été appréciée correctement au regard des textes fiscaux.

J'ai l'honneur de solliciter vos services pour un second examen de prise de position sur l'opération de (**indiquer l'opération**) ou les faits exposés.

Après une présentation de la situation, j'exposerai à nouveau la question fiscale à laquelle je suis confronté afin d'obtenir une deuxième prise de position de vos services.

Exposé des faits

- **Reprendre impérativement les faits exposés dans la première demande.**
- **Citer à nouveau les textes applicables (articles du CGI, extraits du BOFiP-impôts, etc.).**

Les questions posées et la demande de réexamen

- **Après l'exposé, poser clairement les questions qui justifient la demande (reprendre la question formulée dans la première demande).**
 - **Indiquer l'interprétation éventuelle et les solutions que vous entendez appliquer (reprendre la position exprimée dans la première demande).**
 - **Expliquer les raisons de votre demande de second examen (développer, argumenter).**
- Attention : ne pas apporter d'éléments nouveaux à cette demande ; si cela est le cas, refaire une demande initiale et non une demande de second examen.**

En conséquence de ce qui précède, je vous prie de bien vouloir prendre position sur la situation exposée.

Je reste à votre disposition pour toutes informations complémentaires.

Vous remerciant par avance de la réponse que vous voudrez bien apporter à cette question, je vous prie de croire, Madame, Monsieur, à l'assurance de ma considération distinguée.

Signature du contribuable ou du mandataire²

Pièces jointes :

- Mandat
- Projets d'actes et conventions
- Copie de la première demande de prise de position
- Réponse des services à la première demande
- Toutes pièces justificatives

1. Attention, un mandat est nécessaire lorsque le contribuable fait établir sa demande de rescrit par son conseil (notaire, avocat, etc.). En l'absence de mandat, la demande peut en pratique être traitée mais n'a pas la valeur de rescrit fiscal mais de simple demande de renseignements.
2. Attention, un mandat est nécessaire lorsque le contribuable fait établir sa demande de rescrit (second examen) par son conseil (notaire, avocat, etc.).

FISCALITÉ PATRIMONIALE

3 Le droit de partage dans tous ses états (deuxième partie)



ÉRIC SIMON MICHEL

notaire associé, Notaires presqu'île Associés (NPA), La Baule

CONTEXTE

En principe, le droit fiscal limite l'effet déclaratif du partage aux allotissements qui sont réalisés à titre pur et simple. La présence d'une soulte dilue l'effet déclaratif du partage : un partage assorti d'une soulte est assimilé à une opération translatrice de propriété à concurrence de la soulte. Ce sont ces principes ainsi que leurs conséquences qui ont été exposés dans la première fiche publiée dans le précédent numéro de la revue (*V. RFP 2019, prat. 2*).

Cette deuxième fiche se concentre maintenant sur le régime spécial édicté par les articles 748 et 750, II du CGI. Les opérations de partages, de licitations ou de cessions de droits successifs de biens, même réalisées à charge de soulte, ne sont pas considérées comme des cessions à titre onéreux lorsque ces biens dépendent d'une succession ou d'une communauté conjugale. Il en est de même des opérations de partages, de licitations ou de cessions de droits successifs portant sur des biens dont l'indivision résulte d'une donation-partage ainsi que des partages, licitations ou cessions de droits successifs 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 (*CGI, art. 748 et 750, II*).

COMMENTAIRE

1. Champ d'application du régime spécial

● **Opérations concernées.** – Sont concernés par le régime spécial :

- les partages (*CGI, art. 748*) ;
- les licitations (*CGI, art. 750, II*) ;
- les cessions de droits successifs (*CGI, art. 750, II*).

Pour mémoire, les licitations ainsi que les cessions de droits successifs sont des opérations ambivalentes : elles sont translatrices de propriété si le cessionnaire est un tiers à l'indivision et sont déclaratives si elles sont réalisées au profit d'un membre de l'indivision.

Nous allons constater dans cette fiche, au travers d'exemples pratiques, que cette ambivalence produira des résultats parfois surprenants : des opérations qui sont pourtant des ventes au plan juridique seront assimilées à des opérations déclaratives au plan fiscal.

● **Origine des droits cédés.** – 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 ;
- des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un pacte civil de solidarité avant ou pendant le pacte. Il importe peu que le partage ait lieu avant ou après rupture du Pacs (*V. en ce sens, DGFIP DLF Bureau D2, note 31 janv. 2011 : Defrénois 2011, n° 5, p. 424*) ;
- des biens indivis issus d'une donation-partage : à ce sujet, il peut être précisé que le BOFiP est insensible à la jurisprudence récente de la Cour de cassation qui exige une répartition matérielle des biens pour qu'une donation soit qualifiée de donation-partage (*V. notamment, Cass. 1^{re} civ., 6 mars 2013, n° 11-*

21.892 : *JurisData n° 2013-003727 ; Bull. civ. I, n° 34 ; JCP N 2013, n° 23, 1162, note J.-P. Garçon. – V. égal. L. Taudin, La « vraie » donation-partage selon la Cour de cassation : JCP N 2014, n° 11, 1122). L'administration fiscale continue en effet d'affirmer qu'une donation-partage « en quotité » peut bénéficier, en cas de partage ultérieur, du droit de 2,50 % (BOI-ENR-DMTG-20-20-10, 12 sept. 2012, § 80).*

Notons enfin deux situations particulières qui ne sont pas envisagées par la loi mais qui peuvent bénéficier du régime spécial des articles 748 et 750, II du CGI :

- les biens acquis en remploi : la doctrine administrative fait application de la subrogation réelle en admettant que les biens acquis en remploi de biens relevant du régime spécial puissent bénéficier des dispositions des articles 748 et 750, II du CGI (BOI-ENR-PTG-10-20, 12 sept. 2012, § 350) ;

- le démembrement de propriété : alors même qu'il n'existe pas d'indivision entre l'usufruit et la nue-propriété, l'administration fiscale admet d'appliquer le bénéfice du régime de faveur « aux cessions de droits successifs en usufruit ou en nue-propriété au profit d'héritiers, de légataires ou de donataires nus-propriétaires ou usufruitiers des mêmes biens » (BOI-ENR-PTG-10-10, 3 sept. 2015, § 130. – BOI-ENR-PTG-20-10, 29 janv. 2013, § 80).

- **Personnes visées.** – Les articles 748 et 750, II du CGI identifient les personnes susceptibles de bénéficier du régime spécial :

- les membres originaires de l'indivision : il s'agit des héritiers en cas de décès, des époux en cas de partage d'indivision conjugale, des donataires en cas de donation-partage, des partenaires liés par un Pacs en cas de bien indivis acquis avant ou pendant le Pacs ;

- le conjoint d'un membre originaire de l'indivision (à noter que le partenaire lié par un Pacs n'est pas visé) ;

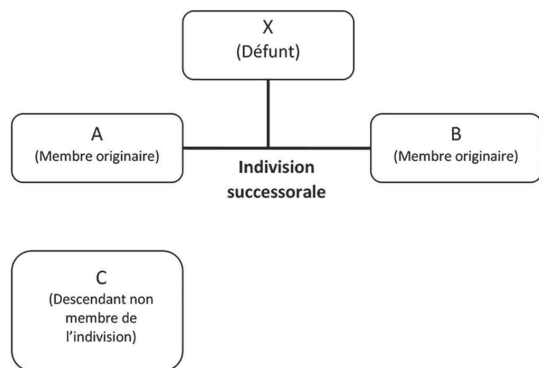
- les ascendants ou descendants ou ayants droit à titre universel de l'un des membres originaires.

Exemple :

M. X est décédé, laissant deux enfants, A et B.

Il dépend de la succession un immeuble d'une valeur de 400 000 €.

Il est décidé de vendre l'immeuble à C, fils de A, moyennant le prix de 400 000 €.



Pour déterminer si le régime spécial peut s'appliquer, il faut se poser deux questions successives :

- question n° 1 : quelle est l'origine des droits indivis cédés ?

Les droits indivis cédés par A et B ont une origine successorale. Cette origine est visée par les articles 748 et 750, II du CGI. Il faut dès lors s'intéresser à la seconde question.

- question n° 2 : quelles sont les qualités respectives des différents protagonistes intervenant à l'opération de partage ou de licitation ?

A et B sont membres originaires de l'indivision successorale.

C n'a pas la qualité d'indivisaire mais étant un descendant d'un membre originaire de l'indivision, il pourra bénéficier du régime spécial prévu à l'article 750, II du CGI (*Rép. min. n° 25099 : JOAN 26 août 1972, p. 3533, Icart, non reprise au BOFiP. – Rép. min. n° 41609 : JOAN 16 mars 1981, p. 1124, Malvy, non reprise au BOFiP*). On constate qu'une opération translatrice de propriété au regard du droit civil est fiscalement assimilée à une opération déclarative.

2. Assiette et liquidation du droit de partage

- **Assiette.** – Les opérations qui remplissent les conditions préalablement examinées sont soumises au seul droit de partage au taux de 2,50 % à l'exclusion de tout droit ou taxe de mutation à titre onéreux sur les soultes (BOI-ENR-PTG-10-20, 12 sept. 2012, § 320).

En ce qui concerne les licitations et cessions mettant fin à l'indivision, l'imposition est liquidée sur la valeur des biens, sans soustraction de la part de l'acquéreur (CGI, art. 750, II. – BOI-ENR-PTG-20-10, 29 janv. 2013, § 60).

Le lecteur pourra utilement se reporter à la première fiche parue dans la précédente revue (*RFP 2019, prat. 2*) afin d'avoir un aperçu du passif admis en déduction du droit de partage.

- **Soulte procédant d'un paiement au comptant.** – Il est rappelé que les soultes ne sont pas déduites de l'actif net partagé pour la perception, au profit de l'État, de l'impôt de partage (BOI-ENR-PTG-10-20, 12 sept. 2012, § 320).

- **Soulte procédant d'une prise en charge d'un passif.**

Exemple :

M. X et M^{me} Y, mariés sans contrat, conviennent de divorcer.

Il dépend de l'indivision post-communautaire un immeuble d'une valeur de 400 000 €.

L'acquisition avait été financée à l'aide d'un emprunt dont le solde est de 200 000 €.

Il est décidé d'attribuer l'immeuble à M^{me} Y, à charge pour elle de reprendre l'intégralité du passif grevant la masse indivise (200 000 €) et de verser une somme à M. X.

Dans cette hypothèse particulière, la valeur totale du bien est de 400 000 €, ce qui implique, pour rétablir l'égalité, que M^{me} Y s'acquitte d'une soulte d'un montant de 200 000 €. Dans l'hypothèse considérée, la soulte est payée de la manière suivante :

- par prise en charge de l'emprunt à hauteur de 100 000 € (quote-part de passif excédant la contribution à la dette de M^{me} Y) ;

- par versement comptant d'une somme de 100 000 €.

Dans cette situation, il est admis d'appliquer le droit de 2,50 % sur l'actif net partagé, c'est-à-dire, en prenant l'actif brut (400 000 €) moins le passif grevant la masse indivise (200 000 €).

● **La question du solde de récompense en faveur d'un époux.** – Une difficulté se fait jour s'agissant du sort à réserver au compte de récompense dont le solde est créateur pour un époux. En droit strict, on devrait admettre qu'un tel solde représente un passif grevant la masse indivise ce qui devrait permettre de le déduire de l'actif brut. Cependant le BOFiP analyse le paiement de la créance de récompense comme une opération de partage, impliquant ainsi sa soumission au droit de partage (BOI-ENR-PTG-10-20, 12 sept. 2012, § 360).

3. Difficultés particulières rencontrées par la pratique

● **La subtile distinction entre l'origine de l'indivision et l'origine des droits cédés.** –

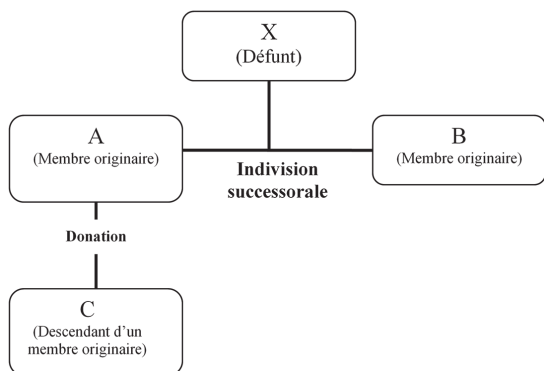
La condition d'application du régime spécial tenant à l'origine familiale des droits cédés recèle des pièges redoutables même dans des situations quotidiennes. L'exemple suivant montre que le praticien doit être très vigilant dans son analyse.

Exemple :

M. X est décédé en laissant deux enfants, A et B.

Il dépend de la succession un immeuble d'une valeur de 400 000 €.

Quelques mois plus tard, A décide de donner sa quote-part indivise à son fils C.



Finalement, B et C conviennent de mettre fin à l'indivision. 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 régime spécial peut-il s'appliquer ?

Au premier regard, il serait tentant de faire application du régime spécial puisque l'indivision est née suite au décès de X et que l'opération fait intervenir un membre originaire de l'indivision (B) et un descendant d'un membre originaire (C).

Mais dans le même temps, on constate que C a recueilli ses droits par donation. Or, cette origine n'est pas visée par les articles 748 et 750, II du CGI.

Faut-il faire prévaloir l'origine de l'indivision ou l'origine des droits cédés ?

L'administration fiscale a répondu à cette question en 1976 et bien que cette réponse n'ait pas été reprise dans le BOFiP, nous pensons qu'elle constitue encore à ce jour la méthode de résolution de la difficulté. **Cette méthode consiste à s'intéresser à l'origine des droits cédés et non à l'origine de l'indivision.**

Dans ce cadre, il peut être constaté que les droits indivis cédés par C lui proviennent d'une donation qui lui a été consentie par

son père. Cette origine n'étant pas visée par les articles 748 et 750, II du CGI, elle ne permettra pas à B de bénéficier du régime spécial (V. Rép. min. n° 25974 : JOAN 9 avr. 1976, p. 1559, Lagorce, non reprise au BOFiP).

La soulte sera donc considérée comme une opération translatrice de propriété et sera par conséquent soumise au droit d'enregistrement au taux réglé pour les ventes (V. notre première fiche parue dans la précédente revue pour davantage de détails sur la taxation des soultes).

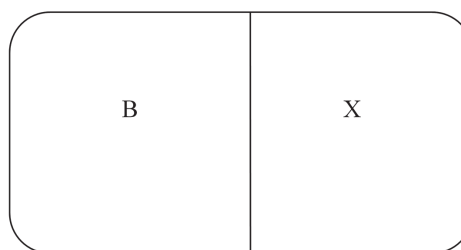
Admettons que la situation inverse se produise et que cela soit B qui cède ses droits à C. Dans ce cas, le régime spécial pourra s'appliquer. En effet, les droits cédés par B ont une origine successorale et l'opération fait intervenir un membre originaire de l'indivision (B) ainsi qu'un descendant d'un membre originaire (C).

● **Opération portant sur des biens relevant à la fois du régime spécial et du régime normal.** – L'exemple suivant décrit une situation également très banale mais qui révèle l'étonnante complexité du régime spécial.

Exemple :

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

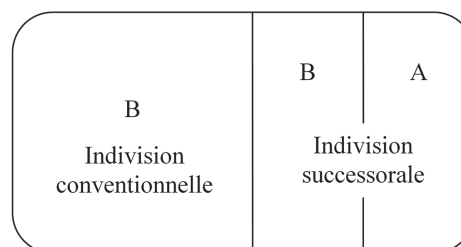
Indivision conventionnelle



Le partage moyennant soulte de cette indivision conventionnelle ne pourrait pas bénéficier des dispositions des articles 748 et 750, II 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 une double origine : conventionnelle et successorale.



● 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 proviennent 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.

Mais cette dernière circonstance est en réalité inopérante : ainsi qu'il a été dit plus en avant, il faut en réalité s'intéresser à l'**origine des droits cédés** par celui qui se retire de l'indivision (V. en ce sens, *Rép. min. n° 34236 : JOAN 31 mars 1977, p. 1362, Lagorce, non reprise au BOFiP*).

Reprenons la méthode de résolution que nous proposons dans cette fiche :

– question n° 1 : quelle est l'origine des droits indivis cédés ? Les droits indivis cédés par A ont une origine successorale. Cette origine est visée par les articles 748 et 750, II du CGI. Il faut dès lors s'intéresser à la seconde question.

– question n° 2 : quelles sont les qualités respectives des différents protagonistes intervenant à l'opération de partage ou de licitation ?

A et B sont tous deux membres originaires de l'indivision successorale. Dès lors, l'opération de partage moyennant soulte pourra bénéficier du régime spécial prévu à l'article 748 du CGI (V. en ce sens *Rép. min. Lagorce, 31 mars 1977 préc.*).

Selon nous, le droit de partage aura pour assiette la totalité du bien puisqu'il est mis fin à l'indivision (V. en ce sens, *H. Rarog-Jugault, Licitation et droits d'enregistrement : le point en 10 questions, in. Les 50 ans du Cridon-Ouest, p. 124*).

● Imaginons maintenant que cela soit B qui cède ses droits à A.

– Question n° 1 : quelle est l'origine des droits indivis cédés ? 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 se rapporte donc pour moitié à l'indivision conventionnelle, et pour un quart à l'indivision successorale. L'indivision conventionnelle n'étant pas visée par les articles 748 et 750, II, seul le 1/4 indivis ayant une origine successorale pourra bénéficier du régime spécial, à la condition de satisfaire la deuxième condition. Celle-ci s'appréciera uniquement par référence à l'indivision successorale.

– Question n° 2 : quelles sont les qualités respectives des différents protagonistes intervenant à l'opération de partage ou de licitation ?

A et B sont tous deux membres originaires de l'indivision successorale.

Ainsi, la cession par B de ses droits au profit de sa sœur A ne pourra bénéficier du régime spécial qu'à concurrence du 1/4 indivis représentatif de ses droits dans l'indivision successorale (V. en ce sens, *Rép. min. n° 28472 : JOAN 14 août 1976, p. 5699, Cousté non reprise au BOFiP*).

Assiette de taxation :

– le droit de vente sera dû sur la moitié indivise du bien (moitié indivise provenant de l'indivision conventionnelle) ;

– le droit de partage de 2,50 % sera dû sur l'autre moitié du bien sans soustraction du quart appartenant déjà à A, le partage mettant en effet fin à l'indivision successorale (V. en ce sens, *Rép. min. Cousté, 14 août 1976, préc.*).

● **Opération faisant intervenir une personne non visée par les articles 748 et 750, II du CGI**

Il s'agit encore d'une situation très fréquente en pratique.

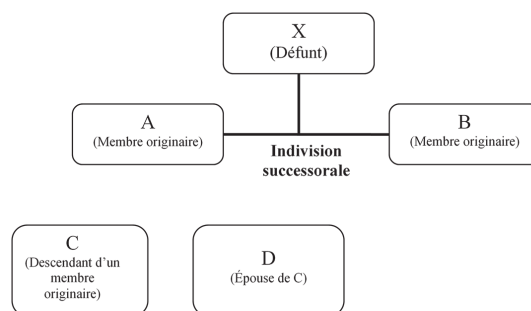
Exemple :

M. X est décédé en laissant deux enfants, A et B.

Il dépend de la succession un immeuble d'une valeur de 400 000 €.

Il est décidé de vendre l'immeuble à Monsieur C et Madame D.

Monsieur C est le fils de A tandis que Madame D est l'épouse commune en biens de Monsieur C.



– question n° 1 : quelle est l'origine des droits indivis cédés ?

Les droits indivis cédés par A et B ont une origine successorale. Cette origine est visée par les articles 748 et 750, II du CGI. Il faut dès lors s'intéresser à la seconde question ;

– question n° 2 : quelles sont les qualités respectives des différents protagonistes intervenant à l'opération de partage ou de licitation ?

A et B sont membres originaires de l'indivision successorale.

C n'est pas indivisaire, mais étant descendant d'un membre originaire, il pourra bénéficier du régime spécial (2,50 %).

D est le conjoint d'un descendant d'un membre originaire. Seuls les conjoints des membres originaires sont visés par les articles 748 et 750, II du CGI et non les conjoints des descendants des membres originaires. L'opération ne sera pas éligible au régime spécial concernant le conjoint du descendant (*BOI-ENR-PTG-10-20, 12 sept. 2012, § 310* : « La participation d'un tiers au partage [...] ne figurant pas au nombre des personnes énumérées ci-dessus, met obstacle à l'application du régime de faveur et le partage est taxé selon les règles de droit commun »). L'acquisition réalisée par D sera donc soumise au droit de vente (5,80 %).

Prenant appui sur l'article 1401 du Code civil (*C. civ., art. 1401* : « La communauté se compose activement des acquêts faits par les époux ensemble **ou séparément** durant le mariage [...] »), la pratique notariale optimise la présentation de l'opération en faisant uniquement comparaître le descendant. De cette manière, elle permet à l'acquisition réalisée par la communauté de bénéficier du régime de faveur pour la totalité (V. en ce sens, *H. Rarog-Jugault, préc., p. 120*). Cette manière de concevoir les choses, qui tire parti d'une lecture littérale de l'article 1401 du Code civil, est suivie depuis de très nombreuses années et ne semble jamais avoir été remise en cause par l'administration fiscale.

Notons que cette stratégie n'est pas possible si les époux sont mariés sous un régime séparatiste. Enfin, elle est inutile si le descendant est déjà membre de l'indivision compte tenu de la règle impérative édictée par l'article 1408 du Code civil.