



**HAL**  
open science

## Le partage en droit fiscal

Juliette Molinier

► **To cite this version:**

Juliette Molinier. Le partage en droit fiscal. Droit. Université de Bordeaux, 2016. Français. NNT : 2016BORD0258 . tel-01636053

**HAL Id: tel-01636053**

**<https://theses.hal.science/tel-01636053v1>**

Submitted on 16 Nov 2017

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

THÈSE PRÉSENTÉE  
POUR OBTENIR LE GRADE DE

**DOCTEUR DE**  
**L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX**

ÉCOLE DOCTORALE  
SPÉCIALITÉ

Par Juliette MOLINIER

**LE PARTAGE EN DROIT FISCAL**

Sous la direction de :

**Monsieur le Professeur Philippe DELMAS SAINT-HILAIRE**

Soutenue le 10 Décembre 2016

Membres du jury :

<b>M. Jean-Marie PLAZY,</b>	Professeur, Université de Bordeaux. Président du jury.
<b>M. Raymond LE GUIDE,</b>	Professeur honoraire, Faculté de droit et sciences politiques de Nantes, Rapporteur.
<b>M. Frédéric DOUET,</b>	Professeur, Faculté de droit de Rouen. Rapporteur.

# **Titre : LE PARTAGE EN DROIT FISCAL**

## **Résumé :**

L'indivision prend fin par le partage. Le partage substitue des droits privatifs à une propriété collective sur un bien ou une masse de biens qui est fractionnée.

L'indivision est présentée traditionnellement comme un état éphémère, mauvais, auquel il faut mettre fin. Des règles juridiques spécifiques au partage ont alors été mises en place ; la fiscalité de l'enregistrement a assuré l'accompagnement de ces règles.

Aujourd'hui le partage se conçoit en valeur. Les règles du partage ont donc évolué.

Cette évolution n'est pas appréhendée par le droit fiscal. Le traitement des soultes, des indemnités de réduction ou de rapport est parfois contestable.

En outre, l'administration fiscale maintient encore la distinction entre partage pur et simple et avec soulte, distinction qui n'emporte aucune conséquence en droit civil et qui ne se justifie plus aujourd'hui.

Le partage a un effet déclaratif et rétroactif. Chacun des attributaires est réputé avoir été seul propriétaire du bien mis dans son lot.

Le régime des plus-values des particuliers s'est calqué sur cette analyse qui par voie de conséquences, fait fi du partage et des soultes ou indemnités qui sont versées par l'attributaire du bien. L'analyse juridique du partage ignore l'aspect économique du partage.

Quant à la fiscalité professionnelle, les règles sont complexes et disparates, pas nécessairement fondées sur l'analyse juridique ; le traitement fiscal du partage est alors d'autant plus compliqué.

**Mots clés :** Partage – Indivision – Effet déclaratif - Rétroactivité – Droit de partage - Plus-values privées – Plus-values professionnelles - Actif net – Réduction – Rapport

## TITLE: SHARING IN TAX LEGISLATION

Joint possession ends through sharing. Sharing substitutes private rights to a collective ownership over an asset or set of assets which is split.

Joint possession is shown traditionally as a transient state, a bad state which must be ended. Legal regulations specific to sharing have subsequently been implemented; recorded taxation has ensured that these regulations are supported.

Today, sharing is conceivable as a value. Sharing regulations have therefore developed.

This development is not apprehended by tax legislation. The processing of balances, reduced compensation or reported compensation is sometimes disputable.

In addition, the tax office still maintains the distinction between pure and simple sharing and sharing with a balance, a distinction which bears no consequence in civil law, and which is no longer justified today.

Sharing has a declarative and retroactive effect. Each one of the allottees is considered to have been the sole owner of the asset put into their lot.

The individuals' capital gains system is modelled on this analysis, which consequently, throws caution to the wind, and balances or compensation which are paid by the allottee of the asset. The legal analysis of the sharing ignores the economic aspect of the sharing.

As regards taxation on work, the regulations are complex and disparate, not necessarily based on the legal analysis; the tax processing of the sharing is then all the more complicated.

**Keywords;** Sharing – Joint possession – Declarative effect - Retroactivity – Right to share – Private capital gains – Work-related capital gains – Net assets – Reduction – Report

---

## **Unité de recherche**

### **IRDAP - INSTITUT DU DROIT DES AFFAIRES ET DU PATRIMOINE**

Unité de recherche EA 4191

Université de Bordeaux - Campus de Pessac

16 avenue Léon Duguit

33608 PESSAC CEDEX

05 56 84 85 82

*« Fais de ta vie un rêve,  
Et d'un rêve une réalité ».*

Le petit prince, Antoine de Saint-Exupéry

# **LE PARTAGE EN DROIT FISCAL**

## **Plan sommaire**

### **PREMIÈRE PARTIE : LA NOTION DE PARTAGE EN DROIT CIVIL ET EN DROIT FISCAL**

#### **Titre I - L'indivision, préalable au partage juridique et fiscal**

##### **Chapitre I - Les contours de l'indivision**

Section I - Conception traditionnelle de l'indivision

Section II - Évolution contemporaine : l'indivision liquidative

##### **Chapitre II - Des partages sans indivision**

Section I - Application par analogie des règles du partage

Section II - Difficultés liées à la conception protéiforme de l'indivision

#### **Titre II - Éléments constitutifs du partage en droit fiscal**

##### **Chapitre I - Un acte de partage**

Section I - Nécessité d'un acte

Section II - A titre onéreux

##### **Chapitre II - La fin d'une propriété collective**

Section I - Le partage, un acte répartitif

Section II - Le partage, un acte translatif ?

## **SECONDE PARTIE : LES CONSÉQUENCES FISCALES DU PARTAGE**

### **Titre I - Les contours de l'effet déclaratif du partage en droit fiscal**

#### **Chapitre I - La portée de l'effet déclaratif**

Section I - Transposition de l'effet déclaratif du partage

Section II - Une transposition imparfaite

#### **Chapitre II - L'effet déclaratif en présence d'un partage avec soulte**

Section I - Traitement fiscal de la soulte

Section II - Nécessité d'appréhender le partage de manière plus homogène

### **Titre II - La rétroactivité du partage en droit fiscal**

#### **Chapitre I - Une appréhension pénalisante de la rétroactivité du partage**

Section I - Le partage, une opération intercalaire en matière de plus-value.

Section II - Incidence de la rétroactivité en matière d'enregistrement

#### **Chapitre II - Une rétroactivité susceptible d'aménagement ?**

Section I - Rétroactivité aménagée par le législateur fiscal

Section II - Rétroactivité aménagée par les parties

## LE PARTAGE EN DROIT FISCAL

1. Le partage est « *l'opération qui met fin à une indivision en substituant aux droits indivis sur l'ensemble des biens une pluralité de droits privatifs sur des biens déterminés* »<sup>1</sup>.

2. Il n'est défini ni pas le code général des impôts, ni par le code civil.

Le code général des impôts y consacre huit articles, deux sont relatifs à la licitation de droit indivis<sup>2</sup>. Le code civil comporte un chapitre intitulé « Du partage » comprenant pas moins de quatre-vingt-dix articles<sup>3</sup> ; s'il ne le définit pas, il en donne tout de même les caractéristiques, les modalités de réalisation, les effets.

3. On serait tenté de répondre que la définition du partage en droit fiscal ne devrait pas être différente de celle du droit civil, et que la qualification de partage d'un point de vue civil devrait s'imposer d'un point de vue fiscal.

D'ailleurs, l'administration fiscale, dans sa doctrine, précise que le droit de partage n'est exigible que s'il existe un acte de partage, c'est-à-dire un acte qui transforme le droit abstrait et général de chaque copartageant sur la masse commune en un droit de propriété exclusif sur les biens mis dans son lot, et ceci après avoir rappelé que le partage ne se conçoit qu'en présence d'une indivision entre les copartageants<sup>4</sup>.

4. On peut d'ores et déjà remarquer que le droit civil présente le partage comme une « opération », alors que le droit fiscal le définit comme un « acte ». Cela peut surprendre dans la mesure où le terme « opération » n'est pas un terme juridique.

5. Mise à part cette étymologie, les définitions sont identiques. Elles font également référence toutes deux à l'indivision ; référence directe pour le droit fiscal, moins explicite pour le droit civil.

Le partage est en effet intimement lié à une situation d'indivision et se caractérise par deux éléments ; une indivision préexistante et une attribution divise.

---

<sup>1</sup> Lexique de termes juridiques, Raymond Guillien et Jean Vincent, Ed. Dalloz.

<sup>2</sup> CGI, art. 746 à 750 bis A, art. 150-U, IV et 150-0 A, IV.

<sup>3</sup> C. civ. Art 816 à 900-8. Cinq articles sont relatifs au partage judiciaire qui ne fait pas l'objet de l'étude.

<sup>4</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20130301, n° 80 à 150.

L'indivision est un préalable au partage.

Le partage est répartitif, attributif ; il a pour effet d'attribuer à chaque coindivisaire un droit exclusif et privatif sur un bien. Les biens indivis sont répartis en lots entre les indivisaires. Le partage révèle un droit préexistant ; il n'est pas un paiement, ni un acte translatif.

6. Pourtant la confusion est souvent faite, notamment par l'administration fiscale entre le partage et le paiement d'une dette. Elle qualifie trop systématiquement de partage toute sortie d'indivision quelle qu'en soit la cause. Tel est le cas du paiement d'une prestation compensatoire par remise d'un bien indivis ou le paiement d'une récompense par la communauté à un époux. En outre, la prestation compensatoire n'est pas une dette de l'indivision post-communautaire mais la dette d'un époux.

7. L'indivision n'est définie par aucun texte législatif. L'avant projet relatif à la réforme du droit des biens, présidé par le professeur Pierre Catala, avait proposé la définition suivante : « *L'indivision est la situation d'un bien ou d'un ensemble de biens sur lequel plusieurs personnes sont titulaires de droits de même nature, sans qu'aucune d'entre elles n'ait de droit exclusif sur une partie déterminée* »<sup>5</sup>.

La doctrine administrative la définit comme « *la situation dans laquelle se trouvent des biens sur lesquels s'exercent des droits de même nature appartenant à plusieurs personnes, sans qu'il y ait division matérielle des parts.*

*Il y a indivision lorsqu'un bien a été acquis en commun par plusieurs personnes, ou encore, à la suite d'un décès ou d'une donation, lorsque les héritiers ou les donataires se retrouvent titulaires de droits de même nature sur les biens du défunt ou du donateur* »<sup>6</sup>.

Il s'agit donc de la situation juridique née de la concurrence de droits de même nature exercés sur un même bien ou sur une même masse de biens par des personnes différentes, sans qu'il y ait division matérielle de leurs parts<sup>7</sup>.

Quant à l'attribution divise, elle se caractérise par un allotissement, opération de partage qui consiste à conforter un droit de propriété préexistant sur une masse. Le partage est une opération de bornage<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> Propositions de l'association Henri Capitant pour une réforme du droit des biens, sous la direction de Hugues Perinet-Marquet, Litec 2009.

<sup>6</sup> BOI-ENR-PTG-20120912, n°1.

<sup>7</sup> Lexique de termes juridiques, Raymond Guillien et Jean Vincent, Ed. Dalloz.

Comment est-il alors possible que le juge admette d'appliquer les règles du partage lorsqu'un droit n'est pas indivis mais démembré alors que dans le même temps il refuse l'application des règles du partage au partage de société au motif que le bien n'est pas indivis ?

Toute règle juridique soulève deux interrogations : son opportunité et sa rectitude juridique. Une application stricte de la règle voudrait qu'il ne puisse y avoir partage qu'en présence d'un bien indivis. Cette solution paraît logique au regard de la conception juridique du partage. Mais cette règle ne peut-elle pas être assouplie et appliquée à des situations qui, même si elles ne correspondent pas à la définition stricte du partage, en présentent certains caractères ?

Le partage est tout à la fois une opération, un acte, la fin d'une indivision, un fractionnement, une attribution.

Suffit-il alors qu'un seul de ces éléments soit vérifié pour considérer qu'il y a partage ?

La réponse dépend de la manière dont le partage est appréhendé. Lorsque le juge, ou le législateur, veut favoriser la sortie des indivisions, il applique de manière extensive les règles du partage à des situations qui ne réunissent pas l'ensemble des éléments compris dans la définition du partage.

L'application plus ou moins extensive de la règle est également dictée par les effets recherchés.

8. Les effets du partage sont de deux ordres ; l'égalité qui est « l'âme » du partage, et l'effet déclaratif et son corolaire, la rétroactivité.

9. L'égalité qui doit être assurée par le partage ne se limite pas à l'égalité des droits dans la masse indivise à partager mais une égalité plus générale dans la vocation successorale. La conséquence en est que le partage peut englober des biens qui ne sont pas indivis. Comment le droit de partage peut-il être liquidé sur des biens antérieurement donnés par le de cujus et qui ne figurent pas dans la succession ? Il s'agit là d'analyser le traitement fiscal des rapports et des réductions.

10. L'égalité apparaît également dans la constitution des lots : alors qu'initialement, chaque copartageant devait recevoir les mêmes biens dans les mêmes quantités, le partage

---

<sup>8</sup> Roger Merle, Essai de contribution à la théorie générale de l'acte déclaratif, Thèse Toulouse 1948.

aujourd'hui peut consister en l'attribution de la totalité de la masse indivise à un seul indivisaire à charge pour lui de verser une soulte. Il n'existe pas de fractionnement de la masse indivise, pourtant l'opération est un partage.

11. L'effet déclaratif protège l'attributaire des actes de dispositions qu'auraient pu conclure les coindivisaires pendant l'indivision sur les biens qui lui sont attribués à l'issue du partage. Le partage n'est pas translatif mais déclaratif. Il conforte l'existence d'un droit préexistant.

L'administration fiscale donne-t-elle alors un sens différent aux notions juridiques d'indivision et de partage, et appréhende-t-elle les effets du partage en fonction de ses propres concepts, portée par l'autonomie du droit fiscal<sup>9</sup> ?

Le droit fiscal tire les conséquences de l'effet déclaratif du partage, d'une part, en ne soumettant pas au droit de vente l'acte de partage et d'autre part, en faisant rétroagir, dans certains cas, le droit de propriété. A ce propos, l'idée communément admise, selon laquelle le droit fiscal n'admet que de manière limitée la théorie de l'effet déclaratif du partage<sup>10</sup>, est erronée.

Le droit fiscal l'admet d'ailleurs de manière beaucoup plus large que le droit civil puisqu'il peut s'appliquer à des biens qui ne sont pas indivis ou au profit d'« attributaires » qui ne sont pas indivisaires.

Ainsi, l'administration fiscale considère qu'il peut y avoir partage sans indivision préalable, il peut y avoir partage sans attribution à un indivisaire et le droit de partage peut être liquidé sur des biens qui ne sont pas indivis, au motif que l'opération s'apparente à un partage.

---

<sup>9</sup> Florence Martinet et Agnès Angotti, « Conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative – La fiscalité civile et pénale, ou la fable du chêne et du roseau », Dr. fisc. 2013, 454 ; Jean-Pierre Legal, « Du bon ou du mauvais usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française », Dr. Fisc. 2001, 100069.

<sup>10</sup> Philippe Malaurie et Laurent Aynès, « Successions et libéralités », Ed. Defrénois, p. 490, n° 987 ; « Au contraire, le droit fiscal n'applique pas l'effet déclaratif à la soulte, parce qu'elle ne provient pas du défunt, mais du débiteur de la soulte, sauf lorsqu'il s'agit de partage de successions ou de communauté ». Planiol et Ripert, Traité pratique de droit civil, Tome IV, 1956, p. 914, n° 670 ; « L'extension de l'article 883 du C. civ aux matières fiscales est discutée dans son principe. La régie et la jurisprudence en admettent cependant l'intervention, mais à titre de directive générale et avec un champ d'application beaucoup plus strictement délimité qu'en droit civil. Un esprit de fiscalité très net, un désir véritable d'étendre autant que possible l'emprise de l'impôt caractérisent les décisions de justice. La loi elle-même s'oppose à ce que l'effet déclaratif joue sur le terrain fiscal avec toute son ampleur ». Les choses ont bien évolué. Sophie Gaudement, Yves Terré et François Lequette, Successions – Libéralités, Dalloz ed. 2014, p. 10362, n° 1155.

Comment peut-elle alors exiger le droit de partage quand elle-même définit le partage comme une sortie d'indivision ?

Dans quelle mesure le droit fiscal est-il lié aux principes juridiques ? N'assure-t-il qu'une application des règles juridiques ? Peut-il, doit-il, y avoir une définition du partage autonome du droit civil ?

La qualification civile ne préjuge-t-elle pas de la règle fiscale ?

12. Pourquoi alors s'intéresser au partage en droit fiscal dès lors que les définitions du partage et de l'indivision sont les mêmes en droit civil et en droit fiscal et quand on sait qu'« *il n'est pas une seule question fiscale qui ne suppose au préalable une question d'ordre purement civil : car si la loi fiscale fixe le tarif de l'impôt et en règle la liquidation, le droit civil en détermine l'exigibilité : dire que l'interprétation de la loi fiscale est étrangère aux principes du droit civil c'est dire qu'on peut tirer la conséquence d'un raisonnement sans en connaître les prémisses* »<sup>11</sup>. Le droit fiscal n'est là que pour assurer pleinement l'efficacité des règles juridiques dont il n'est qu'un succédané. Il ne saurait avoir aucune particularité.

13. Si cette affirmation est en partie vraie lorsqu'il s'agit de la fiscalité de l'enregistrement et de la fiscalité patrimoniale, elle ne l'est pas notamment en droit fiscal de l'entreprise. Les règles établies en enregistrement sont calquées sur les règles de droit civil dont elles assurent l'application, la mise en œuvre. La détermination de la fiscalité applicable passe par le préalable de la qualification d'un point de vue civil.

Les règles de la fiscalité directe trouvent davantage leur fondement dans l'application des principes fiscaux tels que la référence à l'annualité de l'impôt, au bilan fiscal, à la notion d'imposition commune.

La qualification de partage d'un point de vue juridique ne permet pas de déterminer de manière globale et uniforme la fiscalité qui en découle.

14. Plusieurs éléments méritent d'être relevés.

---

<sup>11</sup> Gabriel Demante, *Principes de l'enregistrement*, 3<sup>ème</sup> ed. 1878, t. I, n° 3 ; Henri Lalou, « *Droit fiscal contre droit civil* », D. 1927, Chron. p. 3.

Toutes les règles du partage dans le code civil concernent le partage successoral. Est-ce à dire que, quelle que soit l'indivision partagée, ces règles s'appliquent de manière uniforme ? Le partage de société n'est pourtant pas la même chose que le partage de communauté (plus exactement le partage d'une indivision post-communautaire), ni même le partage successoral impliquant des rapports et réductions.

Fiscalement, l'application du droit de partage est présentée comme un régime de faveur tendant à favoriser les sorties d'indivisions puisqu'il exclut les droits de mutation au taux normal. Initialement, la volonté était d'éviter de taxer une opération ayant déjà supporté l'impôt et de sortir de ces indivisions « subies » qui paralysaient la répartition des biens et donc leur exploitation. L'application du partage a été la traduction fiscale de la règle de l'effet déclaratif du partage en droit civil.

15. Considéré comme un régime de faveur, son taux était fixé à 1% ; il passe à 2.50 %<sup>12</sup> et toutes les règles sont aujourd'hui repensées.

C'est parce que le droit de partage était vu comme un régime de faveur qu'il a été appliqué de manière extensive à des opérations qui ne sont pas des partages mais qui présentent des caractères communs : une répartition, une attribution, la fin de la concurrence de droits sur un même bien... Autrement dit, à une situation analogue à une indivision ou à un partage, l'administration fiscale applique le droit de partage alors même que l'opération n'en présente pas les caractères. Il concerne également les opérations qualifiées de partage d'un point de vue juridique.

16. Conclusion, le droit de partage s'applique à des opérations qui sont de véritables opérations de partage mais également à des opérations qui n'en sont pas mais qui y sont assimilées en vue de bénéficier d'un régime fiscal de faveur.

17. L'augmentation du droit de partage et les modifications apportées par la loi du 23 juin 2006<sup>13</sup> réformant les successions et les libéralités amènent à s'interroger plus généralement sur le traitement fiscal du partage.

---

<sup>12</sup> Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 7 IV.

<sup>13</sup> Loi n° 2006-728 du 23 juin 2006.

La majorité des auteurs estiment que le droit fiscal ne doit être qu'une application des principes posés par le droit civil.

Or, le partage peut-il avoir un statut unique régissant le droit fiscal patrimonial de la famille et la fiscalité de l'entreprise ?

18. Trois constats s'imposent : la fiscalité n'embrasse pas une matière uniforme. Elle concerne l'imposition du capital et du patrimoine, l'impôt sur le revenu, et l'imposition sur la dépense. Ainsi elle peut taxer une mutation, une détention, une transmission, un revenu, une plus-value, un patrimoine privé ou professionnel ... et consister en un droit de partage, un impôt sur les plus-values, des impôts locaux, un impôt sur le revenu... Le droit de partage taxe un acte, l'impôt sur le revenu, un revenu annuel, et la plus-value, un accroissement constaté à la date de la mutation.

Comment alors appliquer à l'ensemble de ces impôts qui répondent à des logiques et à des fondements différents une règle unique ?

Deuxième constat, la qualification de partage en droit civil a pour but d'appliquer les effets qui y sont attachés : l'effet déclaratif du partage, la garantie des lots, l'égalité des copartageants, le droit de demander le partage. Dès lors, sont qualifiées de partage des opérations qui n'en sont pas faute d'indivision préexistante mais pour lesquelles le législateur veut étendre les règles favorables du partage.

Or, fiscalement, la préoccupation est d'avantage de ne pas soumettre à l'impôt un partage d'indivision qui résulte d'une opération d'amont ayant déjà été fiscalisée. La préoccupation est également, pour le Trésor, celle d'assurer le recouvrement de l'impôt et de ne pas donner les pleins effets d'un point de vue fiscal à l'analyse juridique du partage.

Troisième constat, l'administration fiscale ne tient pas compte du fonctionnement de l'indivision. Elle semble concevoir l'indivision comme une masse statique, qui ne « vit » pas. Elle n'appréhende pas les comptes d'indivision, confond la notion d'attribution et de paiement, ne connaît pas la phase liquidative et ne traite, que de manière partielle, des indemnités de rapport et de réduction<sup>14</sup>.

19. Étudier le partage en droit fiscal ne revient pas à étudier la, ou plutôt, les fiscalités du partage.

---

<sup>14</sup> Les comptes d'indivision ne seront abordés dans cette étude que dans la mesure où ils influent sur le partage.

Il s'agit de savoir comment le droit fiscal appréhende le partage, quel est le statut qu'il lui accorde et la fiscalité qui en découle. Peut-on aborder la fiscalité du partage de manière uniforme ? L'analyse qui en est faite est-elle identique d'un impôt à l'autre ?

Le partage est une notion complexe. Il est tout à la fois un acte, une opération, un résultat, une division, un allotissement ayant un effet déclaratif.

La fiscalité ne reconnaît pas le partage de manière absolue et générale.

L'enregistrement assure l'accompagnement et la mise en œuvre de la règle juridique<sup>15</sup>. Le partage est déclaratif et bénéficie d'un régime de taxation atténué. La détermination du régime applicable en enregistrement présuppose la qualification de partage d'un point de vue civil. Cet accompagnement s'est traduit également en matière de plus-value privée (plus-values immobilières<sup>16</sup> et plus-value sur cessions de valeurs mobilières<sup>17</sup>), avec toutefois davantage de réserves.

Dans d'autres pans de la fiscalité au contraire, et notamment la fiscalité professionnelle, le traitement fiscal du partage est plus complexe et pour plusieurs raisons.

La qualification même des termes laissent perplexes : l'administration fiscale ne connaît pas le partage pur et simple ou avec soulte mais le partage à titre gratuit ou onéreux ! Dans ce domaine, l'administration fiscale n'ignore pas le partage, mais elle appréhende ses effets au regard de ses propres concepts. La référence au partage à titre gratuit ou à titre onéreux est d'ailleurs révélatrice de cette approche.

L'incidence du partage intervient en outre à plusieurs niveaux : le partage peut-il être un fait générateur de plus-value ? Peut-il mettre fin à un régime de faveur consistant en un report de plus-value en cours ? Peut-il remettre en cause l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit conditionné par un engagement de conservation des parts sociales ou de l'entreprise ? Ces régimes de faveur sont liés à un engagement de conservation ou de maintien de l'exploitation. Or, le partage a beau être déclaratif on ne peut nier qu'il modifie le mode de

---

<sup>15</sup> CGI, art. 746 à 750 A bis.

<sup>16</sup> CGI, art. 150-U, IV.

<sup>17</sup> CGI, art. 150-0 A, IV.

détention des biens indivis : les indivisaires retrayants ne respectent plus leur engagement de conservation ou d'exploitation.

Enfin, parce que l'on touche au domaine de l'entreprise, l'administration tente de concilier la sortie d'indivision et le maintien de l'exploitation avec l'impératif du recouvrement de l'impôt ; le partage est, dans certains cas, déclaratif, mais pas rétroactif, dans d'autres, il est considéré comme une mutation à laquelle des effets déclaratifs sont attachés pour éviter les conséquences de l'acte translatif.

20. L'évolution des règles juridiques, de la conception du partage, de la notion de parts n'appelle-t-elle pas également une évolution des règles fiscales ?

Le partage a longtemps été présenté comme un partage en nature à l'issue duquel chaque coindivisaire recevait les mêmes biens et dans la même proportion. Mais ce partage est rarement possible, et lorsqu'il l'est, les co-indivisaires peuvent ne pas le souhaiter.

Avec l'évolution des règles en matière de régime matrimonial, d'indivision, de transmission, et la préoccupation du législateur de ne pas remettre en cause des situations acquises, s'est développé le versement « d'indemnités » par les co-indivisaires : soulte, indemnité de réduction, indemnité de rapport ...

21. Le partage se conçoit aujourd'hui non plus en nature mais en valeur.

Ce glissement vers la monétarisation des droits n'est pas nouveau : le mécanisme de l'attribution préférentielle, la distinction entre le titre et la finance étaient déjà des prémices.

Cette évolution conduit également à se demander si le sacro-saint principe d'égalité, principe subjectif difficile à assurer pleinement, existe toujours et s'il n'est pas remplacé par un principe de « sécurité » : remplir chaque indivisaire de ses droits dans l'indivision tout en tenant compte des situations déjà acquises (donations déjà consenties), et de la nature des biens (biens liés à un intuitu personae fort, biens professionnels).

Alors que le partage en nature mettait fin à l'indivision par fractionnement de la masse qui la constitue et aboutissait à l'attribution de lots d'égale valeur entre les indivisaires, le partage en valeur assure une « indemnisation » des indivisaires de leurs droits dans l'indivision. Le

partage sécurise les situations juridiques existantes auxquelles le partage ne doit pas porter atteinte. La sécurité prime sur l'égalité.

22. Finalement le partage est moins le fractionnement d'une masse que la séparation des personnes titulaires de droits sur cette masse.

Le droit de l'enregistrement appréhende le partage conformément aux principes juridiques et à ses éléments constitutifs, à savoir une indivision et la fin d'une propriété collective, et la qualification de l'acte est un préalable à la détermination de la fiscalité applicable (Partie I).

Si ce constat est également fait en matière de plus-value immobilière, quoique de manière plus limitée, la rupture est flagrante en matière de fiscalité professionnelle.

L'administration, dans ce domaine, n'ignore pas le partage, mais sa qualification juridique est sans conséquence. Qu'il soit pur et simple ou avec soulte, qu'il s'agisse d'un partage de succession ou de biens indivis entre concubins, peu importe. Seuls ses effets déterminent la fiscalité qui en découle. La fiscalité du partage dépend, non pas de la qualification juridique de l'acte, mais des effets qu'il engendre, effets confrontés aux principes de la fiscalité professionnelle (Partie II).

Cette particularité de l'approche du partage dans le domaine de la fiscalité professionnelle, souvent critiquée par les auteurs parce que non-conforme au droit civil, est intéressante car elle est davantage fondée sur l'aspect économique que juridique.

## **Première partie : La notion de partage en droit civil et en droit fiscal**

### **Deuxième partie : Les conséquences fiscales du partage**

## **PREMIÈRE PARTIE : LA NOTION DE PARTAGE EN DROIT CIVIL ET EN DROIT FISCAL**

23. L'indivision est l'antichambre<sup>18</sup> du partage et le partage est l'issue normale de l'indivision.

L'indivision est un mode de détention de la propriété collective, chacun des indivisaires ayant des droits de même nature sur les mêmes biens<sup>19</sup>.

Elle peut résulter de situations diverses ; le décès du de cujus, la dissolution d'une communauté, l'acquisition en commun, la dissolution d'une société...

Il existe plusieurs modes de détention en commun, mais l'indivision se caractérise par la concurrence de droits identiques sur un même bien.

Mais sans qu'il y ait de droit de propriété concurrent il peut y avoir des intérêts convergents sur un bien. C'est pourquoi afin de dénouer « *des situations de fait dont la complication s'oppose à l'exercice immédiat du droit privatif de chaque partie* », il est admis que les règles du partage s'appliquent même en l'absence d'indivision<sup>20</sup>.

Ainsi, le code civil a qualifié de partage des opérations qui pourtant n'en présentent pas le caractère. Le but recherché justifie cette qualification.

Le droit de l'enregistrement a pris acte de cette qualification, dans la majorité des cas.

Le partage est la division de la masse commune et l'attribution des lots qui en résulte.

D'un point de vue du droit des contrats, le partage est une convention. Il traduit l'accord des indivisaires pour mettre fin à l'indivision. Alors que la convention peut être verbale, le droit de l'enregistrement exige la rédaction d'un acte de partage.

Acte qui a pour effet de fractionner une masse indivise en vue de répartir les biens entre les indivisaires.

---

<sup>18</sup> Zenati-Castaing et Revet, Les Biens, PUF, 3<sup>ème</sup> ed. 2008, p. 514, n° 347 ; J.L. Berger, Bruschi, Cimamonti, Les biens, LGDJ, 2<sup>ème</sup> ed., p. 561, n° 491 ; F. Terré et P. Simler, Les biens, Dalloz 8<sup>ème</sup> ed., p. 459, n° 570.

<sup>19</sup> Sur la définition de l'indivision, Jean-Baptiste Donnier, Jurisclasseur Civil Code art. 815 à 815-18, Fasc. 10 Successions-Indivision-Notions générales ; Christophe Albiges, Rep. civ. Dalloz, Indivision, Généralités.

<sup>20</sup> Gérard Cornu, note D. 1962, Jurisp. p. 418.

Cette caractéristique a aujourd'hui disparu. Un partage peut consister à attribuer la totalité d'une masse indivise à un seul indivisaire, le lot des copartagés se réduisant à une indemnité. Cette évolution n'est pas nouvelle ; elle existait déjà avec le mécanisme de l'attribution préférentielle en matière d'exploitation. Elle s'est amplifiée avec le principe, désormais posé, que le partage se conçoit en valeur, et avec la généralisation des réductions et des rapports en valeur.

### **Titre I – L'indivision, un préalable au partage juridique et fiscal.**

### **Titre II - Éléments constitutifs du partage**

## **Titre I – L’indivision, un préalable au partage**

24. Le partage ne se conçoit qu’en présence d’une indivision préexistante. Il ne peut donc pas y avoir de partage là où il n’existe pas d’indivision.

Faute d’indivision, pas de partage.

L’indivision est la situation juridique d’un bien ou d’un ensemble de biens sur lequel s’exercent conjointement plusieurs droits de même nature sans division, ni localisation matérielle des parts individuelles de chacun des indivisaires. Une seule chose, le bien indivis, est l’objet de droits identiques exercés par plusieurs personnes, les indivisaires<sup>21</sup>.

Pourtant, sont qualifiées de partage des opérations qui ne portent pas sur des indivisions : soit, bien qu’il y ait concurrence de droits sur un même bien, ces droits ne sont pas identiques (démembrement de propriété), soit qu’il y n’ait qu’un seul propriétaire (une personne morale), soit qu’il n’y ait pas du tout d’indivision (participation aux acquêts). Cette qualification répond à la volonté d’appliquer les règles favorables du partage à des situations qui s’apparentent une indivision. Intérêts avant tout juridiques mais qui trouvent leur prolongement en enregistrement.

La conception traditionnelle de l’indivision a évolué et est devenue plus complexe. D’abord, l’application des règles du partage est étendue à des situations analogues parce qu’elles aboutissent au même résultat : une répartition, un allotissement. La formation de lots. Or, le préalable tenant à l’existence d’une indivision fait défaut.

L’indivision dépasse la conception étroite selon laquelle elle n’existerait qu’en présence de droits de même nature sur un même bien ou masse de biens. Elle concerne également les situations dans lesquelles des prérogatives sont exercées sur les mêmes biens. Coexistence d’intérêts communs, de prérogatives sur un même bien.

Ensuite, l’indivision, en droit successoral, semble s’apparenter à une universalité : le patrimoine du de cuius est reconstitué a posteriori afin de reconstituer la masse successorale et assurer l’égalité dans la transmission des biens. Le rapport et la réduction ont pour effet de

---

<sup>21</sup> Sur l’indivision et les propriétés collectives, Jean Vincent, « *Les propriétés collectives, les indivisions et l’effet déclaratif du partage* », Rev. crit. legisl. juris. 1933, p. 284.

« réintégrer » pour leur valeur des biens qui ne font plus partie du patrimoine du de cujus. Cette valeur est-elle indivise ? Est-elle subrogée au bien déjà donné ? L'indivision pourrait-elle alors s'entendre d'une indivision liquidative c'est-à-dire d'une indivision tenant compte de droits théoriques sur une masse ? L'apparition « d'indemnisation » dans les règlements successoraux, la généralisation de la réduction en valeur et du rapport en valeur ont alimenté cette question.

Le partage met fin à une indivision mais, parce que les règles du partage sont avantageuses, il a été étendu à des hypothèses où l'existence d'une indivision fait défaut au risque d'en rendre les contours plus confus.

En effet, qu'est-ce qui justifie davantage l'application des règles du partage au règlement en nature de la créance de participation alors que ces règles sont refusées lorsqu'un époux séparé de biens finance seul l'acquisition d'un immeuble appartenant à son épouse ?

Ou, inversement, le refus d'appliquer les règles du partage au retrait d'actif d'une société dès lors qu'en l'absence de dissolution aucune indivision n'existe, alors qu'elles s'appliquent à une donation- partage pour laquelle l'indivision n'existe pas plus lorsque donation et partage sont concomitants.

## **Chapitre I – Les contours de l'indivision**

## **Chapitre II – Des partages sans indivision**

## **Chapitre I – Les contours de l’indivision**

25. L’indivision se traduit par l’existence de droits identiques sur un même bien ou masse de biens. Sur ce principe, a été jugé fort justement qu’il ne peut y avoir partage, faute d’indivision, lorsqu’un bien figurant à l’actif social d’une société est attribué à un associé, sans que la société ne soit dissoute<sup>22</sup>. La personnalité morale de la société fait écran. Il en est de même lorsqu’un seul époux acquiert un bien, quelque soit son financement (Section I).

Mais l’indivision ne se rapproche-t-elle pas dans certaines hypothèses d’une universalité ? Le mécanisme du rapport et de la réduction a pour effet de reconstituer une masse partageable sur laquelle les copartageants peuvent faire valoir leurs droits et assurer ainsi une égalité entre eux. Cette masse est reconstituée a posteriori. Mais le bien donné reste la propriété du légataire ou du donataire. Lorsque le rapport et la réduction se concevaient en nature, le bien figurait dans la masse indivise. Maintenant qu’ils se conçoivent en valeur doit-on considérer que cette valeur fait partie de la masse indivise (Section II) ?

### **Section I – Conception traditionnelle de l’indivision**

26. En principe, il ne peut être question de partage que pour des biens détenus en indivision. Il est donc nécessaire qu’une indivision préexiste. On ne voit pas comment l’administration fiscale pourrait exiger le droit de partage si les biens ne sont pas indivis entre les indivisaires.

27. De ce constat on peut en conclure que le partage ne se définit pas par son résultat. Une opération ne peut être qualifiée de partage au seul motif qu’elle aboutirait à une attribution. Elle ne peut pas non plus être considérée comme une opération équivalente à un partage pour justifier la fiscalité qui en découle. L’application des règles par analogie n’est pas possible.

28. Il s’agit là de l’application des principes civilistes ; pas de partage faute d’indivision.

29. Ainsi, dans le domaine du droit des sociétés il a été jugé qu’un partage de société ne rend pas exigible le droit de partage faute d’indivision préexistante. Le bien social est la propriété

---

<sup>22</sup> Cass. Com., 23 septembre 2008, n° 07-12493, cf. références note 36.

de la société et non d'une indivision formée des associés ou actionnaires. Même si l'opération aboutit à attribuer à un associé un élément d'actif, et même si la société « s'apparente » à une propriété collective, elle n'est pas un partage<sup>23</sup>.

Il en est de même s'agissant de la répartition des bénéfices dans une société de personnes ou de la transmission universelle du patrimoine.

30. En matière de droit de la famille, il ne peut y avoir de droit de partage lorsque l'attribution d'un bien résulte d'un avantage matrimonial ni, dans certaines conditions, dans l'exercice de la faculté de cantonnement (B).

L'existence d'intérêts communs, concurrents sur un même bien ne suffit pas à apparenter la situation à une indivision.

### **A - Concurrence de droits identiques sur un même bien**

31. La définition juridique de l'indivision est reprise par le droit fiscal.

Mais alors que le droit civil traite de l'indivision et a une approche unitaire de l'indivision et du partage, le droit fiscal régit les indivisions et les partages.

Alors même que le droit civil envisage l'indivision successorale dans un titre premier intitulé « Des successions », les règles qui la régissent ont vocation à s'appliquer à toutes les indivisions sans distinction. La doctrine administrative fait des distinctions que le droit civil ne connaît pas, même si ces particularités se sont nettement atténuées depuis 2008<sup>24</sup>.

#### **1 – Approche unitaire du droit civil**

32. Aucun texte civil ne définit l'indivision, ni son contenu. L'indivision est traitée dans le code civil au titre de la succession et de la gestion du patrimoine détenu par les ayants droit du défunt. Pourtant les hypothèses d'indivision sont diverses et variées, souhaitées ou subies, pérennes ou temporaires.

Quant à l'administration fiscale, elle écrit dans sa doctrine : « *L'indivision est la situation dans laquelle se trouvent des biens sur lesquels s'exercent des droits de même nature appartenant à plusieurs personnes, sans qu'il y ait division matérielle des parts.* »

---

<sup>23</sup> Cass. Com., 23 septembre 2008, n° 07-12493 ; cf. développements et références paragraphes 41 et suivants.

<sup>24</sup> Loi n° 2007-1822 de finances pour 2008 du 24 décembre 2007, art. 16.

*Il y a indivision lorsqu'un bien a été acquis en commun par plusieurs personnes, ou encore, à la suite d'un décès ou d'une donation, lorsque les héritiers ou les donataires se retrouvent titulaires de droits de même nature sur les biens du défunt ou du donateur »<sup>25</sup>.*

La doctrine administrative définit l'indivision comme étant la situation juridique d'un bien ou d'un ensemble de biens sur lequel s'exercent conjointement plusieurs droits de même nature sans division, ni localisation matérielle des parts individuelles de chacun des indivisaires. Une seule chose, le bien indivis, est l'objet de droits identiques exercés par plusieurs personnes, les indivisaires<sup>26</sup>.

L'importance accordée à la notion d'indivision et au partage provient du droit des successions mais elle ne résulte pas d'une théorie générale du partage en droit civil qui s'appliquerait à toute indivision quelle qu'elle soit. Le partage n'est pas réglementé en lui-même, il ne l'est que dans le cadre du règlement des successions.

33. Les articles 815 et suivant du code civil sont inclus dans un chapitre relatif au régime légal de l'indivision qui lui-même est inclus dans un titre premier « Des successions ». Mais les règles qu'ils édictent sont transposables au partage de sociétés<sup>27</sup>, au partage d'indivision post-communautaire. Finalement, le droit civil a une approche globale de l'indivision et du partage. Ses origines, les membres qui la composent, les modalités de partage ne sont pas pris en compte.

34. L'indivision ; un état subi, éphémère, inorganisé, provisoire, résultat d'une transmission par décès. Tels sont les traits sous lesquels se présente la conception de l'indivision, selon les rédacteurs du code civil<sup>28</sup>. Or, ce constat n'est pas général et systématique ; il est même dépassé<sup>29</sup>.

---

<sup>25</sup> BOI-ENR-PTG-20120912, n°1.

<sup>26</sup> Jean-Baptiste Donnier, Jurisclasseur Civil Code, Art. 815 à 815-18, fasc. 10.

<sup>27</sup> Civ. art. 1844-9.

<sup>28</sup> Jean Boulanger, « *La clause notariale dite de « Jouissance divise » dans les partages de communauté et de succession* », Rev. crit. legisl. et jur., 1935, p. 447.

<sup>29</sup> Pierre Catala, Famille et patrimoine PUF, 1<sup>ère</sup> ed. 2000, p. 124 « *La réforme de l'indivision. Esprit de la réforme* ».

35. Aujourd'hui on acquiert en indivision. Des indivisions sont voulues et organisées entre les époux, les concubins, les partenaires pacsés. Volonté d'acquérir à deux et d'organiser cette détention à deux<sup>30</sup>.

Les héritiers eux-mêmes souhaitent rester en indivision et, lorsqu'ils sont les enfants communs à deux époux, ils ne procèdent au partage successoral qu'au décès du conjoint survivant<sup>31</sup>.

Comme l'écrivait très justement Jean Patarin<sup>32</sup>, l'indivision ne peut plus être regardée uniquement comme une altération accidentelle et éphémère de la propriété individuelle, vouée à retourner rapidement à l'état de propriété privative. Elle est susceptible de durer fort longtemps et le législateur favorise en divers cas cette prolongation.

36. Mais parallèlement, il est vrai que d'autres indivisions sont fugaces et n'existent que pour disparaître. Il s'agit des partages de sociétés : la cause du partage n'est pas la naissance de l'indivision qui succède à la dissolution de la société, c'est la décision collective de dissolution de la société elle-même<sup>33</sup>. Lorsque la société est dissoute, chacun reprend ce qu'il a apporté, augmenté ou diminué de sa part dans les bénéfices ou pertes sociales. Ce n'est que la technique juridique qui crée cette indivision « passagère ». Cette indivision est artificielle. Elle fait suite à la liquidation de la société<sup>34</sup>.

Cette « gestion » de l'indivision se constate également en matière successorale. La loi du 23 juin 2006 consacre une véritable liberté pour le disposant de gérer la transmission de ses biens à l'occasion de son décès ; saut de génération, modalités de réduction des libéralités consenties, réduction et imputation des rapports... La succession, ou du moins son contenu et son environnement ne sont plus une fatalité. Le disposant peut transmettre la totalité de ses biens à un successible, les autres n'étant remplis de leurs droits réservataires que par l'attribution d'une somme d'argent. Certains auteurs soutiennent qu'il existe un principe de dévolution volontaire de la succession<sup>35</sup>.

---

<sup>30</sup> L'indivision, Actes du colloque organisé le 21 juin 2002 à l'Université Montesquieu-Bordeaux IV par l'Association Henri Capitant, Dalloz 2005.

<sup>31</sup> François Xavier Testu, L'indivision, Dalloz 1996, p. 2 ; Henri Capitant, « L'indivision héréditaire », Rev. crit. législ. et jur. 1924, p. 19 et 84.

<sup>32</sup> Jean Patarin, préface de la thèse de Francis Delhay, La nature juridique de l'indivision, Thèse Lille 1968.

<sup>33</sup> Anne Bonjean-Moillo, Thèse Essai d'une théorie du partage des sociétés commerciales, Thèse Rennes 1967, p. 173.

<sup>34</sup> Civ. Art. 1844-9.

<sup>35</sup> David Marel, « Regards sur l'article 721 du code civil : la légitimité du recours au principe de dévolution volontaire de la succession », Revue de la recherche juridique 2005, p. 759. Jean-Baptiste Donnier, « Les

La réduction en numéraire, bien qu'elle ait été critiquée par nombre d'auteurs, peut être un moyen de faire « rentrer » dans la succession des liquidités qui n'existent pas. La transmission d'un patrimoine immobilier peut être source de difficultés pour un héritier qui n'a pas les moyens ou qui n'est pas en âge de le gérer. Léguer son patrimoine à un légataire solvable qui s'acquittera d'une indemnité de réduction peut être une solution pour rendre plus « liquide » une succession et par la même éviter une indivision sur des immeubles entre cohéritiers qui ne s'entendent pas. Il en est de même en présence d'un enfant handicapé ; cet enfant aura davantage besoin de numéraire que de biens en nature et l'absence d'indivision évite d'avoir à recourir à une autorisation du tuteur.

37. Fongibilité des droits et liquidité des droits ont pour effet de limiter les hypothèses d'indivision.

En outre, le droit des successions est inadapté aux contraintes économiques liées à la détention d'un fonds de commerce ou d'une entreprise.

38. Malgré toutes ces particularités, le droit civil traite les indivisions quelles qu'elles soient de manière identique ; l'origine, les membres qui la composent, son contenu, les modalités de partage, sont des éléments qui n'ont pas d'incidence en matière de partage.

## 2- Approche analytique du droit fiscal

39. Le droit fiscal n'a pas de définition de l'indivision différente du droit civil. Mais là où le droit civil traite de l'indivision, le droit fiscal envisage les indivisions.

L'administration distingue entre les modalités du partage et l'origine de l'indivision, la qualité des attributaires.

La première distinction relative aux modalités du partage, pur et simple ou avec soulte, aboutit à considérer le partage pur et simple comme étant déclaratif et le partage avec soulte, translatif à hauteur de la soulte.

---

*développements du principe de dévolution volontaire après la loi du 23 juin 2006* », in La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, ed. 2008

La deuxième concerne l'origine de l'indivision : les indivisions dites « subies », qui correspondent aux indivisions familiales, et les indivisions volontaires.

Cette distinction a pour effet de les traiter différemment ; seule la sortie des indivisions subies est favorisée fiscalement, contrairement aux secondes, pour lesquelles les indivisaires ont choisi cette situation. Il n'y a pas de raison de favoriser le partage qui en résulte. Sont ici visées les acquisitions en indivision par les partenaires pacsés.

Nous verrons que cette distinction qui pouvait se justifier à l'origine paraît totalement archaïque.

La troisième distinction tient à la qualité des attributaires : les membres originaires et ceux qui leur sont assimilés et les tiers.

Aucun fondement juridique ne justifie ces distinctions. Les raisons sont purement fiscales.

## **B - Pas de partage sans indivision**

40. Le droit de partage n'atteint que les opérations qui font cesser une indivision. Le partage ne peut pas se limiter à un résultat qui consisterait en l'attribution d'un bien : la répartition de biens à plusieurs personnes n'est pas un partage si ces biens ne sont pas, au préalable, indivis. Le partage n'est pas qu'un allotissement ; il est également et nécessairement le fractionnement d'une masse indivise.

Le partage supposant l'existence d'une indivision, il faut pouvoir établir l'existence d'une indivision pour justifier du partage. Une indivision, même fugace, qui n'aurait duré qu'un instant de raison.

A défaut de pouvoir justifier de cette indivision, il ne saurait y avoir partage.

Ainsi, le juge civil est venu rappeler que faute d'indivision, le partage de société ne pouvait rendre exigible le droit de partage<sup>36</sup>. Il en va de même en matière de transmission universelle du patrimoine (1).

---

<sup>36</sup> Cass. Com., 23 septembre 2008, n° 07-12493, cf n° 41 et s.

Il n'existe pas non plus d'indivision entre époux séparés de biens lorsque l'immeuble litigieux n'appartient qu'à un seul d'entre eux ; des intérêts communs, certes, mais sur un bien qui n'est pas indivis (2).

## 1 – Application en droit des sociétés

41. Le partage ne peut pas se limiter à un résultat qui consisterait en l'attribution d'un bien qui n'est pas indivis. Le juge civil a eu l'occasion de préciser cette règle en matière de partage de société. Il en va de même en matière de répartition du résultat dans les sociétés de personnes ou de transmission universelle du patrimoine.

### a- Partage de société

Le contentieux est d'abord né sur le plan juridique et concernait la question de savoir si la rescision pour lésion était applicable en matière de partage de société puis s'est clos par l'affirmation de la Cour de cassation selon laquelle la réduction de capital ne mettant pas fin à la personnalité morale de la société, il ne pouvait y avoir de partage.

#### $\alpha$ - La lente agonie du droit de partage

42. Le premier contentieux concernait la question de savoir si le retrait d'un associé était susceptible d'être rescindé pour cause de lésion<sup>37</sup>.

Les faits étaient les suivants : un associé se retire d'une société anonyme moyennant versement d'une somme d'argent en contrepartie de l'annulation de ses titres après évaluation de l'immeuble social par un expert. Trois ans plus tard, l'immeuble est vendu plus de dix fois la valeur estimée lors du retrait. L'associé assigne la société pour faire juger le partage lésionnaire.

---

<sup>37</sup> Cass. Civ. 3<sup>ème</sup> 15 janv. 1997 Chabert, D. 1997, p. 216 note Philippe Malaurie ; Henri Hovasse, Defrénois 1997, Art. 36580, p. 664 ; Jean-Jacques Daigre, Bull. Joly Sociétés avril 1997, p. 328, § 131 ; Alain Couret, « Retrait d'associé et rescision pour lésion », JCP G1997, II, 22842.

43. La Cour de cassation relève que l'article 1844-9 du code civil prévoit que les règles concernant les partages des successions s'appliquent au partage de l'actif entre associés uniquement à condition que l'actif social ait été établi après paiement des dettes et remboursement du capital social. La liquidation de la société ne se confond pas avec le retrait d'associé qui laisse survivre la société après une simple réduction de capital qui ne donne lieu qu'à l'évaluation des droits de l'associé ; le retrait d'associé n'est pas susceptible de rescision pour lésion, il n'opère pas partage<sup>38</sup>. Cet arrêt casse celui de la cour d'appel de Paris rendu le 18 novembre 1994.

44. Puis deux arrêts d'appel, en matière d'enregistrement cette fois, sont venus confirmer cette analyse. Le premier arrêt juge que la réduction de capital ne constitue pas un partage au sens des articles 635 et 746 du code général des impôts de sorte qu'elle n'était pas assujettie au droit d'enregistrement prévu par le second de ces textes<sup>39</sup>.

La seconde affaire concernait la réduction de capital d'une société et attribution aux associés d'une somme d'argent.

L'administration fiscale qualifie l'opération de partage et exige le droit de 1 %. L'associé, par voie de réclamation, demande la restitution des droits versés (pour information d'un montant de 724 145 €).

Le contribuable prétend que les réductions de capital en cause ne peuvent être qualifiées de partage dès lors qu'elles « *n'ont ni entraîné la disparition de la personnalité morale de la société, ni créé d'indivision entre les associés et que par conséquent le droit de partage n'était pas dû* ».

L'administration répond que « *les conditions du véritable partage sont réunies du fait de l'existence de l'indivision entre chacun des coassociés sur la masse indivise des fonds sociaux* ».

---

<sup>38</sup> Si cette analyse peut paraître évidente aujourd'hui, à l'époque des auteurs ont émis des doutes sur l'analyse du retrait d'associé, Elie Alfandari et Michel Jeantin, RTD com. 1995, p. 441, « *Le retrait d'associé emporte nécessairement partage partiel de la société... Il faut donc admettre que le retrait d'associé, qui s'analyse en un partage partiel, emporte ouverture au profit de l'associé retiré, d'une action en rescision pour lésion et qu'il importe peu que cet associé retiré ait été rempli de ses droits par un règlement en numéraire ou par une attribution en nature. Le mode de réalisation du partage partiel, en numéraire ou en nature, est indifférent au regard de l'application de la rescision pour lésion* », à propos de l'arrêt de la Cour d'appel de Paris, 2<sup>e</sup> ch., 18 novembre 1994. Dans le même sens, Serge Nonorgue, « *Les droits d'enregistrement applicables au partage partiel en nature d'une société* », BF Lefebvre 12/04, p. 861, publié également au BIM Lefebvre 11/01, p. 325.

<sup>39</sup> CA Lyon 23 juin 2005, n°04/02540 ; Réginald Legendre, « *La notion de partage partiel de sociétés conserve-t-elle un sens fiscal ?* », JCP E 2007, 1999 ; Gauthier Blanluet, « *La réduction du capital : hallali sur le droit de partage* », Df. Fisc. 2006, n° 44-45, étude 63 ; « *Le partage partiel d'une société doit-il donner prise à l'application du droit de partage* », JCP N 2007, 1118.

*dégagée par la réduction du capital et de la répartition individuelle et privative entre les deux associés de ces mêmes fonds devenus disponibles ».*

45. Le juge judiciaire, partant du constat qu'il n'existe pas de définition autonome du partage de l'actif social, se réfère aux dispositions de l'article 1844-9 du code civil, et en conclut que le partage de l'actif social visé par cet article et auquel s'appliquent les règles du partage des successions ne peut avoir lieu qu'après la clôture de la liquidation de la société c'est-à-dire lorsque la société n'existe plus et que les décisions de réduction du capital mettent à la charge de la société directement envers chacun des associés, une dette, par action détenue<sup>40</sup>.

46. Enfin, la Cour de cassation statue en ces termes : « *Le partage d'actif social visé à l'article 1844-9 du code civil ne peut avoir lieu qu'après la clôture de la liquidation et qu'il ressort sans équivoque des procès-verbaux des délibérations des assemblées générales décidant les réductions de capital que les associés n'ont pas entendu liquider la société dont la personnalité morale n'a pas été atteinte et que les décisions de réduction mettent à la charge de la société directement envers chacun des associés une dette par part détenue ; que c'est à bon droit que la cour d'appel, hors dénaturation, retient que la réduction de capital constatée dans les procès-verbaux de l'assemblée générale des associés de la société n'était pas un partage assujéti au droit du même nom* »<sup>41</sup>.

A aucun moment le juge ne fait de référence directe à l'indivision. Il considère que la liquidation de la société ne se confond pas avec le retrait d'associé qui laisse survivre la société après une simple réduction de capital. Les règles du partage ne peuvent s'appliquer qu'après clôture de la liquidation de la société, c'est-à-dire lorsque la société n'existe plus.

### β - Confusion de la notion de partage et d'attribution

47. La doctrine administrative distinguait à l'époque d'une part, les droits exigibles au cours de l'existence de la société et, d'autre part, les droits exigibles lors de la dissolution et du partage.

---

<sup>40</sup> CA Paris 22 décembre 2006, Renaud Mortier, « *Estocade au droit de partage en cours de vie sociale : encore un effort ! A propos de l'arrêt de la cour d'appel de Paris du 22 décembre 2006* », RFN 2007, Étude 16.

<sup>41</sup> Cass. Com., 23 septembre 2008, n° 07-12493, Gauthier Blanluet, « *Réduction de capital et droit de partage : la question est tranchée* », Dr. fisc. 2008, comm. 608 ; Jean-Pierre Garçon, « *Le partage partiel de société est-il taxable au droit de partage ?* », JCP N 2009, 1170 ; Eric Meier et Régis Torlet, « *Réduction de capital - Pas de partage en l'absence de liquidation !* », JCP N 2008, Aperçu rapide 665.

Sur ce dernier point son analyse est conforme au droit civil puisqu'elle prévoit que « *La dissolution de la société est généralement suivie d'une période de liquidation à l'issue de laquelle il est procédé, s'il y a lieu, au partage de l'actif net.*

*La personnalité morale de la société subsiste pour les besoins de la liquidation jusqu'à la clôture de celle-ci (code civil, art. 1844-8, 3e al.) : Par suite, la société continue d'avoir un patrimoine qui demeure le gage de ses créanciers à l'exclusion des créanciers personnels des associés. Les associés ne sont donc pas copropriétaires indivis de l'actif social et leurs droits demeurent des droits mobiliers.*

*Enfin, la dissolution d'une société n'a d'effet à l'égard des tiers qu'à compter de la date à laquelle elle est publiée au registre du commerce et des sociétés »<sup>42</sup>.*

*« Lorsque la liquidation est terminée, c'est-à-dire lorsque l'actif a été réalisé et le passif acquitté, la société n'existe plus en tant que personne morale. Il lui succède un état d'indivision entre les associés.*

*Le partage de la société est, en droit civil, l'opération qui met fin à son tour à cet état d'indivision. Il a pour effet d'attribuer à chaque associé un droit exclusif sur certains biens en échange des droits indivis qu'il possédait sur l'ensemble du fonds social et de lui permettre de disposer seul, sans le concours des autres associés, des biens mis dans son lot »<sup>43</sup>.*

Mais cette analyse était également celle retenue pour les opérations réalisées au cours de l'existence de la société telles que les réductions de capital.

48. « *L'opération consistant à prélever sur le patrimoine de la société les sommes devenues disponibles du fait de la réduction de capital, pour les attribuer privativement aux associés, s'analyse en un partage de la masse indivise des fonds sociaux et donne ouverture au droit de partage »<sup>44</sup>.*

C'est ce point particulier qui a fait l'objet de discussions.

49. La Cour de cassation se réfère à l'analyse juridique de l'opération pour en tirer les conséquences fiscales et considérer que l'opération ne s'analyse pas en un partage. Le partage suppose des rapports collectifs entre une pluralité de copartageants ; or en l'espèce, la

---

<sup>42</sup> Doc. Adm. 7 H-412, n° 8 à 4 (rédaction en vigueur à la date du contentieux).

<sup>43</sup> Doc. Adm. 7 H-42, n° 2 et 3 (rédaction en vigueur à la date du contentieux).

<sup>44</sup> Doc. Adm. 7 H-331, n° 4 et 5, 1<sup>er</sup> septembre 1999.

personnalité morale de la société subsiste et fait obstacle à l'application des règles relatives au partage.

Ce n'est qu'à la clôture des opérations de liquidation que la personnalité morale de la société disparaît et lui succède une indivision. Le partage de société ne se conçoit donc que dans cette hypothèse, lorsque les biens sociaux sont détenus en indivision par les associés, la personnalité morale de la société ayant disparu.

50. L'opération litigieuse ne peut s'analyser en un partage faute d'existence d'une indivision. S'il y a fractionnement d'une masse, cette masse n'est pas indivise.

51. L'administration fiscale voyait pourtant en cette opération un partage dès lors que ses effets étaient identiques à ceux d'un partage : il est attribué à l'associé des biens ou du numéraire correspondant à la valeur de ses droits dans la société. D'ailleurs elle a tenté de justifier sa position en disant, après avoir rappelé les conditions dans lesquelles existent un partage, que ces conditions étaient « réunies du fait de l'existence de l'indivision au moins un temps de raison entre chacun des coassociés sur la masse indivise des fonds sociaux correspondant à la fraction réduite du capital suivie de la répartition individuelle et privative entre les associés de ces mêmes fonds devenus disponibles »<sup>45</sup>.

52. Elle tente de justifier l'existence d'un partage en invoquant une indivision qui aurait duré « un temps de raison ». Justifier de l'indivision, pour justifier du partage.

Parce que la réduction de capital a les mêmes effets qu'un partage, notamment en ce qu'il répartit les biens mis en commun au sein de la société, elle en applique la fiscalité.

L'administration ne qualifie le partage qu'en fonction de ses effets. Elle en oublie les conditions d'application.

53. Il y aurait partage non parce qu'il est mis fin à une indivision entre associés, mais parce que l'opération a un effet attributif comparable à celui d'une liquidation, les associés

---

<sup>45</sup> Cass. Com. 23 septembre 2008, n° 07-12493. La fiscalité a été modifiée suite à cet arrêt. Elle est maintenant précisée au BOI-ENR-AVS-30-20-10-20120912, n° 190.

retrayants retirant une quote-part de l'actif net correspondant à la valeur de leurs droits déterminée de la même manière qu'une liquidation en matière de partage<sup>46</sup>.

54. Certains auteurs vont également en ce sens et retiennent le résultat de l'opération pour analyser l'exercice du droit de retrait en un partage partiel. Ils estiment que le partage ne présuppose pas une indivision<sup>47</sup> et considèrent que le retrait d'associé emporte nécessairement partage partiel de la société puisque c'est ce qui permet de le distinguer de la cession de parts sociales<sup>48</sup>.

Selon eux, la vision selon laquelle l'absence de cessation de l'indivision exclut le partage est exagérément réductrice. Le retrait d'associé ne peut s'analyser autrement que comme un partage partiel.

Le partage s'apparente, dans cette conception extensive, à une notion fonctionnelle. Ce qui était réuni en une même main est désormais « réparti ».

55. Cette analyse nie la personnalité morale de la société.

Les associés ne sont jamais directement propriétaires indivis des biens sociaux ni avant le partage, ni après.

Avant le partage, seule la société est propriétaire du fonds social.

Après, le produit de la réduction leurs est attribué privativement par la société sans passage par un état intermédiaire d'indivision (même fugace) entre eux<sup>49</sup>.

56. On peut également relever que la solution retenue par le juge est d'autant moins surprenante que c'est le juge civil qui se prononce et non le juge fiscal...et qu'à ce titre le fondement de la décision ne pouvait reposer que sur une analyse purement juridique du partage.

---

<sup>46</sup> Jean-Jacques Daigre, Bull. Joly Sociétés 1997, p. 328 « *De l'actif net ainsi évalué, l'associé reçoit sa part, en valeur ou en nature, qui se compose de son apport et de quote-part dans la plus-value dont a profité le patrimoine social, qui s'apparente au boni de liquidation. Que tout cela ressemble fort à un partage partiel. Telle est d'ailleurs la qualification retenue par le droit fiscale, comme pour toutes les opérations de réduction non motivée par des pertes. Le droit fiscal n'aurait-il pas raison ? Il faut reconnaître que, au-delà du fait générateur du remboursement, le résultat patrimonial est le même* ». Dès lors, cette identité de conséquences ne suffit-elle pas à justifier la qualification de partage partiel pour que, de la sorte, l'associé qui se retire puisse invoquer la rescision pour lésion, ce qui aurait été équitable en l'espèce » ; Gauthier Blanluet, Dr. Fisc. 2006, n° 44-45, p. 1884.

<sup>47</sup> Cf. infra le rapprochement avec la donation-partage, n° 154.

<sup>48</sup> Elie Alfandari et Michel Jeantin, RTD com 1995, p.441.

<sup>49</sup> Gauthier Blanluet, Dr. fisc. 2006, p. 1884 « *La réduction du capital : hallali sur le droit de partage ?* ».

57. C'est ce que fait la Cour de cassation lorsqu'elle refuse de s'en tenir aux seules conséquences de l'exercice du droit de retrait : le partage ne peut se concevoir que si l'actif social a été établi après paiement des dettes et remboursement du capital social, c'est-à-dire après liquidation du patrimoine de la société. Il est nécessaire que la société soit dissoute pour laisser place à un actif commun, à une indivision, condition préalable nécessaire à tout partage<sup>50</sup>. Un retrait d'actif en cours de société ne peut pas être qualifié de partage.

La solution dégagée par la Cour de cassation le 23 septembre 2008<sup>51</sup> a été légalisée par la loi de finances rectificative pour 2008<sup>52</sup>. L'administration a commenté ce dispositif dans une instruction publiée le 29 décembre 2009<sup>53</sup>.

Désormais, les partages partiels sont soumis à un simple droit fixe<sup>54</sup> ; « *L'opération de réduction de capital qui constate le remboursement corrélatif aux associés et s'opère par l'annulation, la réduction du nominal ou du nombre de titres est enregistrée au droit fixe visé au 1° de l'article 814 C du CGI* ».

L'administration précise également qu'une opération affectant le capital d'une structure de type unipersonnel ne peut s'analyser comme un partage en l'absence d'un état d'indivision préexistant. Par suite, la réduction de capital d'une entreprise ou d'une société unipersonnelle ou uninominale est soumise au droit fixe des actes innomés prévu à l'article 680 du code général des impôts<sup>55</sup>.

Elle maintient son analyse du partage pour les opérations mettant fin à l'existence de la société<sup>56</sup>.

---

<sup>50</sup> Anne Bonjean-Moillo écrivait en 1967 que « *la définition du partage commercial est commune avec celle du droit civil, puisque l'article 1872 du code civil ordonne de transposer en droit commercial les solutions du droit civil. Mais d'après le code civil, pour qu'il y ait partage, il faut qu'il y ait eu une indivision préalable. Or une société étant dotée de la personnalité morale n'est pas une indivision. C'est seulement à sa dissolution que la personne morale disparaissant pour laisser place à une indivision organisée, les biens qui constituaient le patrimoine social et qui dorénavant se trouvent en indivision, peuvent donner lieu à un partage, car la condition d'indivision préalable se trouve remplie* », Essai d'une théorie du partage des sociétés commerciales, Thèse Rennes 1967, p. 218 et 219.

<sup>51</sup> Cass.com. 23 septembre 2008, n°07-12493.

<sup>52</sup> Loi n°2008-1443 de finances rectificative du 30 décembre 2008, art. 39.

<sup>53</sup> BOI 7 H-3-09 publié le 29 décembre 2009.

<sup>54</sup> BOI-ENR-AVS-20-20-20120912, n° 120.

<sup>55</sup> BOI-ENR-AVS-20-20-20150805, n° 60.

<sup>56</sup> « *Lorsque la liquidation est terminée, c'est-à-dire lorsque l'actif a été réalisé et le passif acquitté, la société n'existe plus en tant que personne morale. Il lui succède un état d'indivision entre les associés* », BOI-ENR-AVS-30-20-20120912, n° 10.

## γ- La société n'est pas un mode de détention en indivision

58. Dans le partage partiel de société, la propriété collective fait défaut. On ne partage pas une propriété indivise. Les biens attribués sont prélevés sur le patrimoine de la société et reçus directement des mains de la société. Les associés ne se partagent pas entre eux le produit de la réduction de capital. C'est la société qui le leur attribue privativement, directement.

L'opération ressemble à un partage, mais elle n'en a que les apparences.

59. Des auteurs estiment que le partage ne présuppose pas une indivision<sup>57</sup>.

L'article 888 du code civil lie, en apparence, la qualification de partage à la nécessité de faire cesser une indivision. On admet qu'il existe des partages qui ne font cesser aucune indivision ; tel est le cas du partage d'ascendant ou de la liquidation de la créance de participation aux acquêts<sup>58</sup>. La vision selon laquelle l'absence de cessation de l'indivision exclut le partage serait exagérément réductrice. Parce que les conséquences seraient les mêmes que celles d'un partage, l'opération devrait être assimilée à un partage partiel<sup>59</sup>. L'existence d'une indivision préalable n'est pas une condition de la qualification de partage ; *« certaines opérations qui sont incontestablement des partages ne mettent pas pour autant fin à une indivision. Tel est le cas du partage d'ascendant ou du statut de la liquidation de créance de participation aux acquêts. Il ne faut pas interpréter le renvoi par l'article 1844-9 au droit successoral comme posant l'exigence qu'existe une indivision entre les associés. Le droit successoral auquel renvoie l'article 1844-9 ne peut pas s'appliquer sans aménagement tout simplement parce que les relations qu'il s'agit de régir diffèrent profondément »*<sup>60</sup>.

Les règles du partage successoral ne peuvent être transposées purement et simplement car elles régissent le droit de la famille et concernent les rapports entre les cohéritiers. Des adaptations sont nécessaires lorsqu'il s'agit d'appliquer ces règles à un partage entre associés. La référence à une indivision préalable se conçoit en matière successorale : elle devient hors de propos en matière de partage de société. Ce type de partage ne suppose pas qu'ait existé au préalable une indivision entre associés<sup>61</sup>.

---

<sup>57</sup> Jean-Pierre Garçon et François-Xavier Lucas, « Peut-on encore parler de partage de société ? », JCP E 1998, p. 1296 ; Elie Alfandery et Michel Jeantin, RTDCom 1995, p. 441.

<sup>58</sup> Elie Alfandery et Michel Jeantin, RTD com. 1995, p. 441.

<sup>59</sup> Jean-Jacques Daigre, Bull. Joly Sociétés 1997, p. 329

<sup>60</sup> Jean-Pierre Garçon et François-Xavier Lucas, « Peut-on encore parler de partage partiel de société ? », JCP E 1998, p. 1296. Alain Couret, « Retrait d'associé et rescision pour lésion », JCP E 1997, II, 930.

<sup>61</sup> Note 11 ; Renaud Mortier, « Estocade au droit de partage en cours de vie sociale : encore un effort ! A propos de l'arrêt de la cour d'Appel de Paris du 22 décembre 2006 », RFN 2007, Étude 16.

60. Il ressort de ces affirmations que le partage envisagé en droit successoral devrait être adapté lorsqu'il ne porte pas sur des biens indivis reçus par décès.

Il n'y aurait donc pas de définition uniforme du partage ; des ajustements seraient nécessaires pour chaque situation qu'il s'agit de régler.

L'effet déclaratif du partage est une fiction du droit civil. Pourquoi ne s'étendrait-elle pas en droit fiscal pour justifier des transferts de propriété qui ne peuvent être qualifiés de ventes ?

61. L'indivision qui suit la liquidation de la société n'a qu'une existence de droit, le partage venant clôturer immédiatement les opérations de liquidation pour lesquelles la personnalité morale de la société s'est prolongée. C'est d'ailleurs précisément en ce sens que la théorie civile est inappropriée pour les sociétés. La théorie civile suppose une indivision longue, donc réelle, et inorganisée. Appliquée en droit commercial, elle peut se révéler inadaptée.

62. Ce n'est pourtant pas la solution retenue par le juge : le partage de l'actif social suppose qu'il y ait eu préalablement dissolution de la société et qu'il y ait donc, à l'issue de la liquidation, un actif commun aux associés à partager entre eux, ce qui ne peut advenir tant que la société n'a pas été dissoute et liquidée<sup>62</sup>.

La personne morale, même constituée par plusieurs personnes physiques ou morales, n'est pas une indivision, même si le mode de détention s'y apparente. On ne peut donc pas parler de partage<sup>63</sup>. L'application par analogie est refusée.

Le partage en matière de société existe : lorsqu'il s'agit de partager la masse indivise qui prend naissance à la dissolution de la société. Pas lorsqu'il s'agit de constater la sortie d'un bien du patrimoine social. Le partage ne se résume pas à une attribution. Il manque l'élément essentiel : la propriété commune.

---

<sup>62</sup> Cass. 3<sup>ème</sup> civ. 15 janvier 1997.

<sup>63</sup> Anne Bonjean-Moillo, Essai d'une théorie du partage des sociétés commerciales, Thèse Rennes 1967, p. 281 et 283.

## b - Transmission universelle du patrimoine

63. La réunion de toutes les parts en une seule main n'entraîne pas la dissolution de plein droit de la société. Mais, la dissolution, lorsqu'elle est prononcée, entraîne la transmission universelle du patrimoine de la société à l'associé unique, sans qu'il y ait lieu à liquidation<sup>64</sup>.

Ces opérations bénéficient du régime des fusions en matière d'impôts directs<sup>65</sup>. Elle donne lieu à la perception du droit fixe de 230 € prévu à l'article 811 du code général des impôts et lorsque la transmission universelle du patrimoine emporte transmission d'immeuble, elle est soumise à la formalité fusionnée à la conservation des hypothèques et donne lieu à la perception de la taxe de publicité foncière. Le droit de partage n'est pas dû en l'absence d'indivision. Cette solution a été confirmée par une réponse ministérielle, reprise au Bofip<sup>66</sup>.

## c - Répartition du résultat dans les sociétés de l'article 8 du code général des impôts.

64. Les résultats réalisés par une société de personnes visée à l'article 8 du code général des impôts sont répartis conformément aux droits des associés résultant :

- soit, dans le cas général, du pacte social ;
- soit d'un acte ou d'une convention ayant pour effet de conférer aux associés des droits différents dans les bénéfices sociaux<sup>67</sup>.

Dans les sociétés de personnes et assimilées relevant de l'impôt sur le revenu, la part des bénéfices sociaux qui revient à chaque associé doit être regardée comme étant acquise dès la clôture de chaque exercice. Il en est ainsi, même si à cette date les bénéfices n'ont pas encore été appréhendés.

Lorsque les bénéfices sont laissés dans la caisse sociale en compte courant, la clause relative au partage des bénéfices et des pertes est de l'essence même du contrat de société et ne donne lieu, en principe, à la perception d'aucun droit particulier, même lorsque la répartition est faite inégalement, soit par voie de prélèvement, soit à titre de traitement ou d'indemnité<sup>68</sup>.

---

<sup>64</sup> C. civ. Art. 1844-5.

<sup>65</sup> CGI, art. 210-0-A.

<sup>66</sup> Rep. Fenech, JOAN 20 février 2007, p. 1894, n° 97988 ; BOI-ENR-AVS-30-10-20120912, n° 150 et s.

<sup>67</sup> BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20-20120912, n° 1.

<sup>68</sup> BOI-ENR-AVS-10-40-20120912, n° 160.

En cas de dissolution de société, le droit de partage n'est pas exigible sur la reprise, par les associés, des sommes avancées par eux à la société, ces sommes étant considérées comme des prêts à la société et non comme des apports de choses fongibles assimilées à des acquêts sociaux. Dans ce cas, le copartageant est créancier de la masse et s'il est désintéressé au moyen de biens indivis, l'attribution constitue une dation en paiement passible du droit de mutation à titre onéreux. Ce droit n'est d'ailleurs exigible que jusqu'à concurrence de la part des autres copartageants dans la dette car la part du créancier s'éteint par confusion<sup>69</sup>.

## 2- Application dans le droit de la famille

65. Le cantonnement n'est pas une opération de partage lorsqu'il porte sur un bien isolé et non sur une quotité (a).

Dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial, le droit de partage n'est pas systématiquement dû sur le partage des biens acquis en commun par les époux ou concubins. Il convient de déterminer au préalable ce qu'est une acquisition en commun ; est-ce le mode de financement qui prime ou les conditions de l'acquisition ? Les règles diffèrent selon le mode de « conjugalité » (b).

### a- Cantonnement

66. Le mécanisme du cantonnement, codifié à l'article 1094-1 alinéa 2 du code civil permet au conjoint survivant de limiter les effets de la libéralité dont il est bénéficiaire ; *« sauf stipulation contraire du disposant, le conjoint survivant peut cantonner son émolument sur une partie des biens dont il a été disposé en sa faveur. Cette limitation ne peut être considérée comme une libéralité faite aux autres successibles »*.

Le cantonnement par le conjoint survivant participe de son option elle-même et rétroagit au décès du défunt. Cette faculté permet au conjoint de limiter les effets d'une libéralité.

Elle existe également en faveur de tous les légataires<sup>70</sup>.

Les biens choisis sont reçus directement du patrimoine successoral et n'ont jamais fait partie de l'indivision avec les descendants du défunt.

---

<sup>69</sup> BOI-ENR-AVS-30-20-10-20120912, n° 120 à 140.

<sup>70</sup> C. civ. Art. 1002-1.

Pas d'indivision, pas de partage ; le droit de partage n'est pas dû sur les actifs ainsi dévolus au défunt.

67. Mais il convient toutefois de distinguer le cantonnement du conjoint survivant qui porte non sur un ou des biens déterminés mais sur une quotité ; il y a alors une indivision qui ne peut être dénouée que par un partage ultérieur taxable comme tel<sup>71</sup>.

Ainsi, dans l'hypothèse d'une donation entre époux portant sur la quotité la plus large au choix du donataire, en cas d'option pour la quotité d'un quart en propriété et trois quarts en usufruit, la mise en œuvre de la faculté de cantonnement, par le conjoint, de ses droits à la pleine propriété de certains biens et à l'usufruit d'autres biens constitue un acte de partage. Il s'agit de convertir en un droit exclusif un droit général et indivis né suite à l'exercice de son option par le conjoint<sup>72</sup>.

68. Autrement dit, il est judicieux de prévoir en amont l'assiette sur laquelle le cantonnement sera exercé. Ainsi, lorsqu'une libéralité universelle est consentie au conjoint survivant, le droit de partage ne sera pas dû si le conjoint cantonne ses droits sur des biens déterminés, dès lors qu'il n'existe pas d'indivision sur ces biens. Un cantonnement en usufruit doit avoir les mêmes conséquences.

La faculté de pouvoir prendre moins n'est pas une opération de partage, pas plus que l'allotissement qui en résulte. La faculté de cantonnement est taxée au droit fixe de 125 €.

Si cette règle fiscale est la bienvenue en ce qu'elle assure un « accompagnement » de la règle civile, elle n'avait rien d'évident<sup>73</sup>. En effet l'administration fiscale confond ou assimile le partage à des opérations qui aboutissent à une répartition, un fractionnement. Le cantonnement a pour effet d'allotir le conjoint de ses droits. Mais ce constat ne suffit pas pour qualifier l'opération de partage, faute d'indivision sur le bien objet du cantonnement.

Si au contraire, le conjoint bénéficie d'une libéralité de quotité, ou s'il ne cantonne que sur une partie de la succession, le cantonnement rendra exigible le droit de partage.

---

<sup>71</sup> Michel Giray, « *Le cantonnement de l'émolument du conjoint survivant par le nouvel article 1094-1 alinéa 2 du code civil- Une mesure intelligente à compléter par un accompagnement fiscal* », JCP N 2007, 1067 ; Michel Mathieu, Jurisclasseur Liquidations Partage, Fasc. 160, Succession-Cantonnement des libéralités. Emmanuelle Galhau, « *Utiliser les techniques nouvelles – Stratégie du cantonnement* », JCP N 2010, 1061 ; Rachel Dupuy-Bernard, « *Organiser le cantonnement* », JCP N 2016, 1141.

<sup>72</sup> Bruno Pavy, « *Présent et futur de la donation entre époux* », JCP N 2007, 1174.

<sup>73</sup> Cf. infra, la notion d'allotissement et de partage n°400.

## b – Titre de propriété et financement

68-1. Il a longtemps été débattu sur la question de savoir s'il convenait de faire prévaloir le titre pour déterminer le propriétaire d'un bien immeuble ou s'il convenait de faire référence à son mode de financement<sup>74</sup>. Selon le régime matrimonial des époux, les solutions sont totalement opposées.

### α – Prévalence du titre : absence d'indivision en cas d'acquisition par un seul.

69. Acquisition par un seul époux mais financée à deux.

En matière d'acquisition d'immeuble, le titre établit la propriété du bien sans égard à son financement. Le titre prévaut sur la finance. Par conséquent, s'agissant des acquisitions faites à l'aide de deniers appartenant au conjoint, l'époux au seul nom duquel l'acquisition est opérée, devient seul propriétaire du bien, et ce, que le conjoint lui ait remis les fonds de manière occulte ou soit intervenu ostensiblement à l'acte d'acquisition<sup>75</sup>.

Dans le cadre du régime de la séparation de biens, comme celui de la participation aux acquêts, il n'existe pas d'indivision lorsqu'un époux a financé de ses deniers personnels l'acquisition d'un bien appartenant exclusivement au conjoint. Cette situation donne lieu seulement à l'existence d'une créance entre époux dont le règlement ne constitue pas une opération de partage.

Pendant le mariage, le mari a financé sur ses deniers personnels l'acquisition de biens dont madame est seule propriétaire. Les époux étaient mariés sous le régime de la séparation de biens. A l'occasion du divorce, madame prétend que, dès lors qu'il y a liquidation du régime matrimonial, les créances et les dettes des époux doivent être incluses dans les opérations de partage, ce qui exclut que l'un des époux puisse être condamné envers l'autre à un paiement correspondant au montant d'une créance. Le juge répond que le règlement des créances entre

---

<sup>74</sup> Notamment Claire Courtine, « *L'époux séparé de biens qui acquiert un bien en son nom propre à l'aide de deniers provenant de son conjoint en est le propriétaire* », D. 1993, p. 580

<sup>75</sup> Rep. civ. Dalloz, Gulsen Yldirim, Séparation de biens, n° 165 et s.; Solution bien établie depuis un arrêt de la Cour de Cassation en date du 9 octobre 1991, Bull. civ. I, N° 260 ; « *la cour d'appel a énoncé, à bon droit, que sous le régime de la séparation de biens, l'époux qui acquiert un bien pour son compte à l'aide de deniers provenant de son conjoint devient seul propriétaire de ce bien* » ; Claire Courtine, « *L'époux séparé de biens qui acquiert un bien en son nom propre à l'aide de deniers provenant de son conjoint en est le propriétaire* », D. 1993, p. 580 ; Nathalie Couzigou-Suhas, « *Le financement du bien dans les rapports entre les coacquéreurs : l'indispensable devoir de curiosité du notaire* », AJ fam. 2011, p. 600.

époux séparés de biens ne constitue pas une opération de partage<sup>76</sup>. Le régime séparatiste ne peut pas donner lieu à partage puisque il exclut toute masse commune entre le patrimoine des époux.

En effet, l'article 1479 du code civil précise que les créances personnelles que les époux ont à exercer l'un contre l'autre ne donnent pas lieu à prélèvement. Or, la notion de prélèvement implique entre les intéressés une opération de partage, l'existence d'une indivision.

Dans une telle hypothèse, dès lors qu'il ne peut y avoir de partage faute d'indivision, le droit de partage n'est pas dû.

β- Prévalence du financement : présomption d'indivision en cas d'acquisition à deux.

70. Acquisition à deux financée inégalement.

Le bien est indivis lorsque l'acquisition est réalisée par des concubins, ou des époux séparés de biens<sup>77</sup>, alors même que le financement n'aurait été supporté que par un seul. La propriété d'un bien est établie par le titre sans qu'il soit tenu compte du financement du bien acquis. « *Le bien appartient à celui dont le titre établit la propriété, sans égard à son financement* »<sup>78</sup>. Cette position bien établie, a encore été rappelée très récemment. A défaut de précision dans l'acte d'acquisition par deux personnes, le bien est réputé acquis à concurrence de moitié chacun par les deux indivisaires<sup>79</sup>.

Si des époux séparés de biens, des concubins ou partenaires pacsés acquièrent ensemble un immeuble, à hauteur de moitié chacun selon le titre de propriété mais en réalité financé dans des proportions différentes, le bien acquis est indivis, les règles de l'indivision et du partage s'appliquent<sup>80</sup>.

---

<sup>76</sup> Cass. 1<sup>ère</sup>, 26 septembre 2012, n° 11-22929, RTD civ. 2012 p. 766, note Bernard Vareille « *Régime de séparation de biens, créances entre époux : le règlement des créances entre époux séparés de biens ne constitue pas une opération de partage* ».

<sup>77</sup> Dans cette hypothèse, l'indivision entre les époux n'est pas liée à l'existence même du régime matrimonial mais à une acquisition conventionnelle en commun.

<sup>78</sup> Cass. 1<sup>ère</sup> civ. 31 mai 2005, Bull. civ. I, n° 236 ; Pierre-Eric Chanson, « *Conseils à des concubins sur le financement d'un projet d'acquisition* », Defrénois 2015, p. 378.

<sup>79</sup> Cass. 1<sup>ère</sup> civ. 19 mars 2014, n° 13-14989.

<sup>80</sup> William Dross, « *Le curieux effet de l'entrée en compte des dettes d'acquisition d'un bien indivis* », RTD civ. 2013. 64.

La solution est identique pour une acquisition réalisée entre concubins. Lorsqu'ils acquièrent en commun, les deux concubins mentionnés comme acquéreurs dans l'acte de vente sont propriétaires en indivision, même si un seul des deux a intégralement financé le bien<sup>81</sup>.

Si l'ensemble de ces règles présentent peu d'importance, d'un point de vue fiscal, lorsque le bien partagé est indivis entre des époux séparés de biens ou partenaires pacsés, puisque le droit de partage est liquidé sur l'actif net partagé sans prise en compte des règlements de créances entre indivisaires<sup>82</sup>, la solution est tout autre lorsque le bien est détenu par des concubins.

Exclu du régime de faveur<sup>83</sup>, ce partage avec soulte relève des droits de mutation à titre onéreux. D'où l'importance de déterminer les droits de chacun dans l'indivision. L'administration fiscale s'en tiendrait-elle alors à l'analyse juridique ou considérerait-elle les proportions figurant dans l'acte d'acquisition ? L'administration fiscale devrait s'en tenir aux quotités telles qu'elles figurent dans l'acte d'acquisition ; celui qui a financé davantage ne pouvant, en principe, faire valoir qu'un droit de créance sur l'autre concubin. Or, l'administration fiscale ne tient pas compte de ces indemnisations pour la détermination de l'assiette des droits.

#### 71. Acquisition dans le cadre de la communauté.

Le bien acquis en cours de communauté est réputé commun. Par application des règles relatives au fonctionnement du régime matrimonial, le bien tombe en communauté. Ainsi, lorsqu'un immeuble a été acquis par un époux et que l'acte ne comportait aucune clause de remploi il constitue un bien commun. La déclaration de remploi est donc nécessaire à la qualification de propre, sans y être suffisante : encore faut-il que les financements propres demeurent majoritaires dans l'opération<sup>84</sup>.

---

<sup>81</sup> Civ 1<sup>ère</sup>, 19 mars 2014, n° 13-14989.

<sup>82</sup> Cf. infra n° 484.

<sup>83</sup> Cf. infra n° 500.

<sup>84</sup> C. civ. Art. 1434 à 1436 ; Bernard Vareille, « Régimes de communauté, degrés de la subrogation : la distinction entre remploi et récompense et ses conséquences, deux arrêts », RTD civ. 2013. 659.

## **Section II – Évolution contemporaine : l'indivision liquidative**

72. Parce que le partage doit assurer une égalité entre les copartagés, toutes les opérations liées au partage sont assimilées au partage. Tel est le cas des opérations de rapport et de réduction. L'indivision ne se conçoit plus au sens restrictif comme portant sur un bien ou une masse de biens mais comme pouvant s'apparenter à une universalité.

En droit civil, rapport et réduction sont deux procédés qui ont pour but de protéger, l'un, l'égalité entre les héritiers, l'autre, la réserve héréditaire. Une masse fictive est alors reconstituée afin de déterminer d'éventuels rapports ou réductions aujourd'hui effectués en valeur. Cette masse doit-elle être considérée comme une indivision liquidative justifiant la prise en compte des retours en valeur ?

Est-ce que le fait de tenir compte de biens déjà donnés en vue de déterminer les droits de chacun dans la masse à partager et d'assurer ainsi l'égalité prévue par la loi, permet de dire que ces biens rentrent dans la masse indivise ?

L'analyse des précisions données au Bofip aboutissent à conclure par l'affirmative. En effet, l'administration fiscale soumet au droit de partage les rapports effectués dans le cadre des dispositions de l'article 825 du code civil et les indemnités de réduction des libéralités excessives.

Cette solution peut aboutir à des situations surprenantes : la succession du défunt qui ne laisse aucun bien à son décès pourrait alors rendre exigible le droit de partage, liquidé sur des biens qui ne sont pas dans le patrimoine du défunt au jour de son décès puisqu'ils ont été transmis à titre gratuit du vivant du de cujus.

Or, déterminer les droits des indivisaires dans une masse est une chose, reconstituer cette masse en est une autre. Ces valeurs ne sont pas indivises. Elles ne font pas de l'hérédité. Elles sont uniquement prises en compte pour déterminer les droits de chacun.

73. La question se pose alors de savoir si le patrimoine du défunt ne forme pas une universalité destinée à être partagée entre les héritiers, universalité qu'il convient de reconstituer a posteriori au décès du donateur. Que ce patrimoine soit transmis en totalité au décès ou au fur et à mesure la vie durant du donateur, il n'échappe pas au droit de partage. Il se peut même qu'au décès la totalité des biens aient déjà été donnés. Aucun des biens donnés

n'a jamais été indivis et pourtant les héritiers devront liquider le droit de partage sur la totalité du patrimoine reconstitué par le mécanisme du rapport ; ce patrimoine reconstitué ne se composerait que de rapport ou réduction en valeur.

L'ensemble de la dévolution successorale serait alors un partage.

L'application de ces règles aboutit à soumettre au droit de partage le patrimoine dont le de cujus a disposé à titre gratuit, à l'exception des legs sauf s'ils sont réductibles, et à hauteur alors de l'indemnité de réduction.

Ce résultat provient probablement du fait que les rapports et réductions, à l'origine, se concevaient en nature. La « monétarisation » de droits pourrait venir modifier les solutions jusque là applicables.

## **A- Rapport**

74. L'objectif du rapport est d'assurer une égalité dans la transmission des biens entre héritiers ab intestat. Les libéralités consenties par le défunt font retour à la masse qui est ensuite partagée. A défaut de rapport, les héritiers se partageraient les biens existant au décès ; cette masse pourrait se réduire à néant, aucune égalité ne serait alors assurée.

Ce rapport se fait en valeur : les biens eux-mêmes ne figurent pas dans la masse indivise, mais leur contre-valeur (1). L'administration fiscale liquide le droit de partage sur la masse partagée ainsi reconstituée comprenant notamment la valeur rapportée (2). Mais sur quel fondement ? Au motif que cette créance est elle-même indivise parce que subrogée au bien qu'elle remplace ? Ou sur le fondement d'une indivision « liquidative » (3) ?

### 1 – Le mécanisme du rapport

75. L'article 825 du code civil dispose que la masse partageable comprend les biens existants à l'ouverture de la succession, ceux qui leur sont subrogés, et dont le défunt n'a pas disposé à cause de mort. Cette masse est augmentée des valeurs soumises à rapport ou à réduction.

Cette précision est donnée au titre du chapitre relatif au partage et plus précisément à la masse partageable qui comprend les biens existant à l'ouverture de la succession.

Les règles relatives au rapport sont incluses dans le chapitre relatif au partage qui lui-même régleme le partage successoral<sup>85</sup>.

76. Le rapport des libéralités est une institution de droit successoral selon laquelle l'héritier, appelé avec d'autres à recueillir une succession, doit remettre dans la masse successorale les biens dont le défunt l'avait gratifié. La reconstitution du patrimoine en vue d'assurer une égalité dans la dévolution successorale par la règle du rapport confirme l'idée que le patrimoine forme une universalité ; il doit être reconstitué en vue d'être réparti et partagé entre les héritiers en fonction de la vocation successorale de chacun. Reconstitué dans l'état où il aurait été en l'absence de libéralité. Mais la conception du rapport a depuis lors évolué.

77. L'administration fiscale précise que les rapports effectués par les cohéritiers font partie de l'actif net partagé, et doivent par conséquent supporter le droit de partage ou la taxe de publicité foncière. Il en est ainsi qu'ils soient faits en nature ou en moins prenant et que le bien rapporté soit attribué à l'auteur du rapport ou à un autre copartageant<sup>86</sup>.

Lorsque le rapport s'effectue en nature, le débiteur rapporte les choses mêmes qui lui ont été données : figurant dans la masse indivise, le bien donné pourra être attribué à l'un quelconque des héritiers. Le rapport en nature anéantit la donation. Tout se passe comme si le gratifié n'avait jamais été propriétaire de bien qu'il rapporte. Il reconstitue en nature le patrimoine du défunt comme si celui-ci n'avait consenti aucune donation, et assure une égalité entre les cohéritiers. Il ne s'agit pas de reconstituer la masse dans sa valeur d'ensemble, mais dans son identité physique<sup>87</sup>. Le rapport en nature a pour effet d'anéantir la donation initialement consentie, et de reconstituer le patrimoine du défunt. Il paraît alors logique de liquider le droit de partage sur la masse ainsi reconstituée.

Lorsque le rapport est exécuté en valeur, l'héritier ne doit plus à la succession que la valeur du bien. Son droit de propriété sur le bien donné n'est ni atteint, ni résolu.

Le rapport en valeur est susceptible de s'exécuter selon deux modalités : versement positif à la masse d'une somme d'argent équivalente à la valeur du bien ou abstention, à concurrence de

---

<sup>85</sup>C. civ. Art. 826.

<sup>86</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20150903, n° 160.

<sup>87</sup> François Terré, Yves Lequette, Sophie Gaudemet, Droit civil, Les successions – Les libéralités, Ed. Dalloz 2014, n° 1080 et 1084.

cette valeur, de prélever des biens existants, ce que l'on qualifie de rapport en moins prenant<sup>88</sup>. Dans cette hypothèse, l'héritier ne « rapporte » pas, ne verse pas, une somme égale à la valeur rapportable, il « prend » moins, obtient moins, dans la succession, puisqu'il est tenu compte du bien déjà donné.

Alors que le rapport en nature n'est pas encore une opération de partage puisqu'il reconstitue seulement la masse partageable, le rapport en valeur est déjà une opération de partage, puisqu'il va permettre d'affecter le bien concerné à l'héritier rapportant.

Le rapport en valeur a-t-il une incidence sur la masse taxable ? Faut-il distinguer le rapport en moins prenant de celui consistant en un versement de somme d'argent ?

78. La Cour de cassation a jugé que *« le rapport, qu'il se fasse en nature ou en moins prenant, a pour but et pour résultat de faire rentrer d'une manière effective, à l'égard des copartageants, la chose qui en fait l'objet ou la valeur qui la représente, dans la masse des biens indivis qu'il s'agit de partager, leur réintégration dans la masse successorale telle qu'elle résulte de la nature même du rapport est formellement établie par les articles 828 et suivants du code civil qui, en réglant les opérations du partage, ne séparent pas la formation de la masse générale et la composition des lots, des rapports, fournissements et prélèvements à faire par chacun des copartageants ; si, dans le rapport en moins-prenant, l'héritier qui en est tenu conserve la chose qu'il devait rapporter, il n'en demeure saisi que par l'attribution que lui en fait la loi par imputation sur sa part héréditaire ; à l'obligation qui lui est imposée de moins prendre dans les autres biens, correspond le droit des cohéritiers, à qui le rapport est dû, de prélever une portion égale sur la masse de la succession, et ces valeurs, précomptées d'une part et prélevées de l'autre, concourent également à former l'ensemble des biens soumis au partage »*<sup>89</sup>.

Dans cette hypothèse, il n'y a pas de versement à proprement parler mais prélèvement ou imputation. Cette créance ne se divise pas de plein droit, mais le partage est réalisé à l'occasion de ses modalités de règlement ; l'imputation opère un véritable partage de la créance<sup>90</sup>.

---

<sup>88</sup> Michel Mathieu, Jurisclasseur Notarial formulaire, Fasc. 60, Rapport à succession, n° 5.

<sup>89</sup> Cass. civ., 15 mars 1875 : S. 1875, 1, p. 322.

<sup>90</sup> Guy Laval, Jurisclasseur enregistrement, Fasc. 20 Partage - Partage pur et simple, n° 93.

## 2- Position de l'administration fiscale

79. L'administration fiscale tire les conséquences de l'analyse civile et en conclut que le droit de partage est liquidé sur le montant de l'actif net partagé. Il atteint, dans les partages de succession, les rapports de libéralités effectués en nature ou en moins prenant (libéralités faites en avancement de part successorale) et, dans tous les partages, les rapports de dettes<sup>91</sup>.

80. A la question de savoir si le rapport en moins prenant et le rapport en nature donnent lieu tous les deux à la perception du droit de partage, le ministre répond que tous les rapports qu'ils soient faits en moins prenant ou en nature et que, dans cette dernière hypothèse, le bien rapporté soit attribué à l'auteur du rapport ou à un copartageant, font partie intégrante de la masse à partager et sont, en tant que tels, soumis au droit de partage<sup>92</sup>. La réponse manque pour le moins d'argument juridique !

81. Sur quels fondements le rapport en valeur peut-il être retenu pour l'assiette du droit de partage ?

Le bien donné n'est pas indivis.

L'administration elle-même reconnaît que les biens donnés sont sortis du patrimoine du défunt et qu'il ne s'agit que d'une réunion fictive à la masse successorale.

L'analyse est la même en droit civil : les donations déjà consenties en avancement de part successorale font retour à la masse, et le patrimoine est reconstitué. Aucune indivision n'existe. Cette institution a seulement pour but d'assurer une égalité entre les héritiers en reconstituant la masse dans un premier temps et en déterminant les droits de chacun dans un second temps.

Or, déterminer les droits de chaque cohéritier dans une masse en vue d'assurer une égalité entre eux est une chose, exécuter le rapport en est une autre.

L'indivision n'apparaît que dans l'hypothèse où, au stade de l'exécution du rapport, le bien donné est rapportable en nature. En effet, le rapport en nature conduit à incorporer les biens donnés à la masse indivise. Ces derniers sont soumis au partage, à l'instar des biens existants.

---

<sup>91</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20140530, n° 160.

<sup>92</sup> Rep. Soury, JOAN 21 mars 1983, p. 1325, n° 26862.

Le donataire en perd donc la propriété sans être assuré de la recouvrer dans son lot. Le bien donné est censé n'avoir jamais quitté le patrimoine du de cujus<sup>93</sup>.

Lorsque le rapport est fait en valeur le bien donné au successible n'entre pas dans le patrimoine du défunt puisque ce successible en est devenu propriétaire incommuable à partir de la donation. Il est investi dès le départ de la propriété définitive du bien reçu, et sans que cette situation ait vocation à être remise en cause lors du décès du disposant. Il n'y a donc ni indivision, ni partage. Mais si l'objet lui-même n'est pas rapporté, l'estimation doit l'être et entre dans la masse taxable. En cas de rapport en valeur, c'est une contrepartie de la valeur du bien donné qui figurera dans la masse à partager.

Le rapport crée-t-il une véritable indivision non sur le bien donné mais sur une créance qui lui est subrogée ? Ou s'agit-il d'une « indivision liquidative » ? A moins qu'il ne s'agisse d'un raisonnement par analogie : parce que le rapport en nature a pour effet de créer une indivision, le rapport en valeur doit avoir lui aussi ce même effet.

Doit-on y voir un partage partiel qui aurait déjà eu lieu et dont il doit être tenu compte lors du partage définitif ? Une sorte de partage anticipé qui n'aurait pas supporté le droit de partage à l'époque de la donation.

Il ne peut y avoir de partage que sur des biens sur lesquels les héritiers ont des droits concurrents.

Le raisonnement de l'administration fiscale aboutit à envisager le patrimoine du défunt comme une universalité de biens et de droits identique à une indivision ; son fractionnement est assimilé à un partage.

### 3 - Fondement juridique

L'administration ne justifie pas la prise en compte du rapport et de l'indemnité de réduction dans l'assiette taxable au droit de partage ; elle se contente de l'affirmer.

---

<sup>93</sup> Jurisclasseur Civil Code, art. 858 à 863, N. Peterka, Fasc. Successions-Rapport des libéralités-Régime, n° 114.

Ces mécanismes mis en œuvre par le droit civil participent de la protection des héritiers et assurent l'égalité du partage. Suffisent-ils à justifier la liquidation du droit de partage sur ces rapports et réductions en valeur ?

#### a - Subrogation

82. Comment expliquer que le droit de partage puisse atteindre des biens qui ne sont pas indivis ? Doit-on considérer que par le jeu de la subrogation, une créance est subrogée au bien dans la masse indivise ?

Classiquement la subrogation est le remplacement d'un bien dans un patrimoine afin de reconstituer une masse de biens et protéger le droit de propriété qui pèse sur elle. La subrogation est parfaite ; le bien subrogeant est dans la même situation juridique que le bien subrogé. La subrogation préserve l'intégrité physique d'une masse de biens.

Dans cette hypothèse, c'est au profit d'un ayant cause à titre particulier du propriétaire du patrimoine où se réalise le remplacement de biens<sup>94</sup>.

83. Dans d'autres cas, la subrogation réelle est consentie à des personnes qui ont un droit sur un bien ou un ensemble de biens déterminés du patrimoine où a lieu la subrogation. Mais elles ne sont pas les ayants cause à titre particulier du titulaire de ce patrimoine, car elles ne tiennent pas de lui leurs droits. Ce droit procède de la qualité de successeur ou de créancier que leur reconnaît la loi. En effet, l'héritier tient ses droits de la loi et non du défunt et le rapport ou la réduction lui profite à ce titre là.

Tel est le cas de la subrogation en matière de rapport ; elle ne profite pas à l'héritier donataire mais à l'héritier créancier du rapport. Ici la subrogation a pour but de conserver leur valeur à certains droits de créance. En matière de rapport, la subrogation préserve des droits et non des pouvoirs sur le bien donné.

La particularité en outre du rapport est que le titulaire du droit à la subrogation réelle, le cohéritier, n'est pas détenteur, au moment de la substitution, du bien.

Il s'agit d'une subrogation à des fins liquidatives, subrogation dite imparfaite. Cette subrogation profite à un successeur qui n'est pas partie à l'opération juridique<sup>95</sup>.

---

<sup>94</sup> Véronique Ranouil, La subrogation réelle en droit civil français, Thèse Paris 1985, p. 40.

<sup>95</sup> Véronique Ranouil, La subrogation réelle en droit civil français, Thèse Paris 1985, p. 226 et 230.

La subrogation réelle en matière de rapport permet de liquider la réduction en valeur ; elle ne permet pas de réactiver, par substitut d'objet, la réduction en nature<sup>96</sup>. S'il n'y a aucun doute sur le fait que le bien donné ne figure pas dans la masse indivise, il n'y en a pas non plus sur la valeur représentative de ce bien. Il ne s'agit que d'une subrogation à des fins liquidatives.

84. Le rapport en valeur ne modifie pas les droits du légataire sur le bien donné, mais modifie ses droits sur la masse à partager et par conséquent sur la composition des lots.

La subrogation réelle imparfaite a pour résultat la préservation d'un droit en valeur, d'un droit personnel, et fonctionne comme une dette de valeur. Il n'est plus fait référence à la disparition de l'objet initial<sup>97</sup>.

85. Liquider et partager sont deux mécanismes intimement liés mais différents l'un de l'autre ; la liquidation, qui consiste à déterminer les droits de chacun, intervient en premier lieu. Une fois cette opération réalisée, il est possible (la liquidation des droits n'impose pas qu'elle se dénoue systématiquement par un partage) de partager la masse indivise, dans laquelle ne figurent pas les biens préalablement donnés.

En application de ces règles, le droit de partage est alors liquidé sur une masse correspondant à l'ensemble des libéralités rapportées ; le droit de partage est exigible alors même qu'à son décès le de cujus ne laisserait aucun bien pour les avoir tous transmis de son vivant.

Aucune indivision n'existe au décès, mais le droit de partage est dû parce que le patrimoine est finalement reconstitué fictivement.

L'analyse est la même en matière de réduction de libéralité excessive.

#### b - Opération purement comptable

86. La règle édictée par l'article 843 du code civil qui tend à assurer l'égalité entre les héritiers n'a-t-elle pas qu'une portée civile ?

---

<sup>96</sup> Véronique Ranouil précitée, p. 115 ; Pierre Catala, La réforme des liquidations successorales, Defrénois 3<sup>ème</sup> ed., p. 250, n° 106, et p. 238, n° 99.

<sup>97</sup> Véronique Ranouil, Thèse précitée, p. 230.

Parce que le droit successoral français est fondé sur un principe d'égalité des vocations successorales, il doit être tenu compte des libéralités consenties entre vifs par le défunt à ses successeurs légaux. Il est alors logique de considérer que ces libéralités soient prises en compte pour déterminer les droits de chacun et qu'elles fassent partie intégrante des opérations de partage. Quelle serait l'égalité voulue et recherchée si les transmissions du vivant du défunt n'étaient pas prises en compte ?

Mais le rapport en valeur n'est pas une créance née dans le patrimoine du défunt ; elle n'a de raison d'être qu'en vue d'assurer une égalité entre les cohéritiers.

Ne convient-il pas de distinguer l'opération comptable permettant de déterminer les droits de chacun et le partage proprement dit qui a pour effet d'attribuer des biens correspondants aux droits ainsi établis ? La créance n'est pas indivise ; elle est simplement prise en compte pour la détermination des droits de chacun et notamment de ceux qui ont déjà été allotés en partie.

Exemple : Le défunt laisse 3 enfants A, B et C et un actif successoral de 230 000 €.

Une donation en avancement de part a été consentie à A pour un montant de 100 000 €.

Masse à répartir  $230\,000 + 100\,000 = 330\,000$  €, la part de chacun étant de 110 000 €

A recevra 10 000 € (il a déjà été alloté à hauteur de 100 000 €), B et C recevront 110 000 € chacun.

Les droits de chacun dans la masse sont déterminés en tenant compte de la donation consentie en avancement de part, mais ne sont partagés que les biens existants soit 230 000 €.

Exiger le droit de partage sur les rapports revient à soumettre au droit de partage toutes les donations entre vifs consenties par le défunt et portant sur des biens qui n'ont jamais été indivis.

#### c- Une contrevaletur indivise

87. Peut-on considérer que si le bien rapporté ne fait pas partie de la masse indivise, sa contrevaletur, elle, doit l'être ?

La Cour de cassation en 1875 jugeait que « *le rapport, soit qu'il se fasse en nature ou en moins prenant, a pour but et pour résultat de faire rentrer d'une manière effective, à l'égard des copartageants, la chose qui en forme l'objet ou la valeur qui la représente dans la masse*

*des biens indivis qu'il s'agit de partager* »<sup>98</sup>. Si l'héritier conserve la chose qu'il devait rapporter, il n'en demeure saisi que par l'attribution que lui fait la loi par imputation sur sa part héréditaire, et les valeurs ainsi précomptées par lui comme celles prélevées par ses cohéritiers pour l'égalité des parts, concourent également à former l'ensemble des biens soumis au partage. En un mot, l'actif net partagé n'est pas autre chose que la masse héréditaire à la formation de laquelle concourent sans distinction les valeurs réellement ou fictivement rapportées.

88. Monsieur Naquet écrivait alors ; « *L'héritier donataire doit à la succession la valeur des biens rapportés en moins prenant. La créance qui en résulte pour la succession est indivise entre tous les cohéritiers, car l'article 1220 du code civil ne divise de plein droit que les créances qui appartenaient au défunt, et non pas celles qui naissent au profit de la succession. Lors donc que l'héritier donataire impute sur sa part la valeur des biens qu'il rapporte, ou plus exactement, lorsque la loi fait cette imputation pour lui, il s'opère un véritable partage de la créance, qui cesse désormais d'appartenir aux autres cohéritiers pour une part indivise, et devient, pour le tout, la propriété de l'héritier donataire* »<sup>99</sup>.

Le contribuable avait fait valoir que la condition essentielle à l'existence d'un partage c'est l'existence préalable de l'indivision et que cette indivision n'existait pas à l'égard des objets non rapportés en nature. Ils sont sortis sur patrimoine du donateur par l'effet de la donation qui les concerne, ce qui suppose que ces biens restent en dehors du partage. Là où il n'y a pas de copropriété, il ne peut pas y avoir de partage<sup>100</sup>.

89. A ces arguments, l'administration répond que si l'objet mobilier donné n'entre pas dans le patrimoine du défunt, l'estimation doit l'être. Cette valeur qui représente la chose donnée tombe dans la masse comme y tomberait une créance ordinaire due au défunt par l'héritier. Elle devient un bien du patrimoine indivis entre les cohéritiers.

Admettre que la créance est indivise, c'est admettre qu'elle fait partie de la succession par subrogation et que les droits des héritiers s'exercent sur cette créance. Or, l'article 921 alinéa 1 du code civil dispose que la réduction ne peut être demandée que par ceux au profit desquels

---

<sup>98</sup> Cass. Civ. 15 mars 1875, S. 1875, 1, p. 322 ; D. 1875, p. 212.

<sup>99</sup> M. Naquet, 2<sup>ème</sup> ed, III, n° 278 ; Jurisclasseur Enregistrement, V° Partage, fasc. 20, n° 83.

<sup>100</sup> Cass. Civ. 15 mars 1875, S. 1875, 1, p. 322

la loi fait la réserve, par leurs héritiers ou ayants cause : les donataires, les légataires ni les créanciers du défunt ne pourront demander cette réduction, ni en profiter.

Il en résulte que le conjoint, qui n'est pas héritier réservataire, ne peut pas exercer l'action en réduction pour récupérer les biens eux-mêmes ou leur valeur. Il ne peut pas non plus profiter de la réduction qui serait effectuée par les enfants réservataires<sup>101</sup>. Cet élément milite en faveur du fait que le rapport en valeur n'intervient que pour déterminer des droits et n'a pas pour résultat d'intégrer à la masse une créance indivise, simplement subrogée au bien, et qui profiterait à tous.

## **B – Réduction**

89-1. *« La facilité avec laquelle le législateur admet de substituer une indemnisation en valeur à une part en nature est elle-même inquiétante : elle pourrait se reporter un jour sur le plan de la dévolution et contribuer à la désintégration du droit à l'hérédité, dont il ne resterait qu'une créance, et à l'abandon du principe de l'unité de succession ».*

Jean Patarin ne pensait pas si bien dire lorsqu'il écrivait ces lignes en 1962 à propos de la loi du 19 décembre 1961 qui prévoit et améliore l'indemnisation en valeur des cohéritiers de l'attributaire dont la libéralité échappe à la réduction en nature<sup>102</sup>.

90. Depuis, la loi n° 2006-728 du 23 juin 2006 a généralisé le domaine de la réduction en valeur de l'article 924 du code civil, puisqu'elle s'applique désormais à toute libéralité excédant le disponible, *“quel que soit cet excédent”* et quel que soit le gratifié, *“successible ou non successible”*.

Tandis que, sous l'empire de la législation antérieure, seules bénéficiaient de la réduction en valeur les libéralités consenties à des successibles<sup>103</sup>, voire à des réservataires<sup>104</sup>, ce sont désormais tous les bénéficiaires de libéralités, qu'ils soient ou non successibles, qui se voient appliquer la réduction en valeur<sup>105</sup>.

---

<sup>101</sup> David Epailly, Les liquidations successorales d'après la loi du 23 juin 2006, Cridon Bordeaux-Toulouse 2010, p. 55, n° 103.

<sup>102</sup> Patarin, *« Égalité, finalité économique et finalité sociale dans la loi du 19 décembre 1961 sur le partage et la réduction »*, RTD civ. 1962, p. 421,.

<sup>103</sup> C. civ., art. 866 et 867 anciens.

<sup>104</sup> C. civ., art. 924 ancien.

<sup>105</sup> C. civ. art. 924 alinéa 1<sup>er</sup> : *« Lorsque la libéralité excède la quotité disponible, le gratifié, successible ou non successible, doit indemniser les héritiers réservataires à concurrence de la portion excessive de la libéralité, quel que soit cet excédent »*,.

91. Cela change totalement le sens de la réduction en valeur.

En effet, tant que celle-ci *“s’inscrivait dans le cercle des cohéritiers venant au partage, on pouvait l’expliquer par le principe de l’égalité en valeur ; les restitutions et indemnités en valeur n’étaient qu’une manière d’établir en numéraire l’équilibre de la répartition, elles opéraient comme des soultes. Mais lorsque ce mode d’indemnisation bénéficie à des gratifiés non successibles, ce n’est plus l’égalité du partage qui est en cause, c’est la nature de la réserve”*<sup>106</sup>.

Celle-ci, malgré la définition légale qu’en donne l’article 912 du code civil, n’est plus véritablement *pars hereditatis* : “détachée des corps héréditaires”, elle se voit en réalité “ramenée à un droit de créance”.

« *L’indemnisation* » semble être la solution apportée par le législateur également en matière de rescision du partage pour cause de lésion. Celle-ci n’est plus sanctionnée que par une action en complément de parts<sup>107</sup>.

Cette généralisation se constate également en matière d’attribution préférentielle, qui écarte l’exigence d’un partage en nature en vue d’attribuer une entreprise, une exploitation, à un cohéritier à charge pour lui de verser une soulte, qui bénéficie de mesures de bienveillance quant à son règlement et son indexation.

La réduction en nature obligeait le gratifié de la libéralité excessive à restituer à l’héritier réservataire l’objet même de la libéralité, en tout ou en partie ; elle entraînait aussi un anéantissement rétroactif des droits du donataire. Lorsqu’elle ne s’exerçait que pour partie, le bien était alors en état d’indivision entre le gratifié et les cohéritiers. L’action en réduction a pour effet de reconstituer la réserve et le bien légué entre dans la masse à partager.

Le droit de partage était exigible sur la valeur du bien partagé.

92. Outre le fait que la réduction en valeur a pour effet d’assurer une sécurité juridique plus grande au gratifié, et de respecter la volonté du donateur, elle a également pour conséquence de limiter les hypothèses d’indivision entre le gratifié et les titulaires de l’action en réduction.

Alors que la majorité des auteurs<sup>108</sup> a déploré le déclin de la réserve *pars hereditatis* pour la promotion de la réserve *pars bonorum*, il pourrait être remarqué que cette évolution devient

---

<sup>106</sup> P. Catala, « *De l’offre de loi à la loi du 23 juin 2006, le cheminement d’une réforme* », in La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006, Actes du colloque organisé par le centre Pierre Kayser Aix en Provence, PUAM 2008, p. 18.

<sup>107</sup> C. civ. art. 889 nouveau.

intéressante lorsque l'indemnité de réduction va venir palier l'absence de liquidité dans une succession ou lorsqu'il existe des héritiers frappés d'incapacité (ou héritiers mineurs) et pour qui la gestion des biens indivis sera plus « lourde » que la gestion d'une somme d'argent, ou même encore lorsqu'il n'existe pas de biens liquides dans la succession ou que les héritiers de lits différents ne s'entendent pas. On peut également relever qu'il est fréquent que les héritiers succèdent de plus en plus tard, à un moment où ils sont « installés » dans la vie ; les biens en nature ne présentent pour eux aucun intérêt. Le patrimoine a changé de consistance<sup>109</sup> et le rapport aux biens également.

La généralisation de la réduction en valeur a-t-elle des conséquences sur la fiscalité applicable ?

L'indivision n'existe plus sur le bien qui ne fait plus l'objet d'une réduction en nature, mais cette indivision n'est-elle pas reportée sur l'indemnité ? Quelle est alors l'assiette taxable au droit de partage ? Il est nécessaire de reprendre le fonctionnement de la réduction (1) avant d'envisager la position de l'administration fiscale (2) pour déterminer la fiscalité applicable (3)

#### 1 - Mécanisme de la réduction

93. L'action en réduction est une action spéciale par laquelle un héritier réservataire peut obtenir des bénéficiaires de libéralités consenties par le de cujus au-delà de la quotité disponible la restitution de la part excédentaire de ces libéralités afin de rétablir la réserve héréditaire qui a été entamée, la réserve étant constituée par ce qui n'est pas disponible. Elle est individuelle et facultative.

Au-delà de l'extension à toutes les libéralités, le domaine de la réduction en valeur a été étendu à tous les biens faisant l'objet d'une libéralité réductible. C'est là aussi une innovation importante car, auparavant, la loi admettait la réduction en valeur essentiellement pour des raisons économiques, lorsqu'une réduction en nature aurait risqué de nuire à la valeur économique du bien sur lequel portait la libéralité réductible. Ainsi, l'ancien article 867 du code civil prévoyait la réduction en valeur des legs portant “*sur un bien ou sur plusieurs biens*

---

<sup>108</sup> Notamment Guillaume Wicker, « *Le nouveau droit des libéralités : entre évolution, révolution et contre-révolution* », Dr. et patr. 2007, p. 74. François Sauvage, « *Le déclin de la réserve héréditaire précipité par la loi du 23 juin 2006* », JCP N 2008, p. 1248.

<sup>109</sup> Pierre Catala, « *La transformation du patrimoine dans le droit civil moderne* », RTD civ. 1966, p. 185.

*composant un ensemble*” car, dans un tel cas, la réduction en nature aurait entraîné soit un partage soit une licitation qui aurait vraisemblablement provoqué une perte de l'utilité ou de la valeur économique du bien.

94. Dans ces conditions, la réduction en valeur apparaissait simplement comme une dérogation, justifiée par des motifs économiques, au principe juridique de l'égalité en nature dans le partage de la réserve. L'extension de la réduction en valeur à toutes les libéralités quel qu'en soit l'objet change entièrement la perspective.

95. Il ne s'agit plus de déroger, pour des raisons économiques, à un principe juridique. C'est le principe de droit lui-même qui a changé ou, plutôt, qui a été inversé : la réduction en valeur est devenue le principe.

96. La réduction en valeur présente l'avantage de ne pas remettre en cause la propriété du gratifié et de ne pas entraver la libre circulation des biens objets de la libéralité, puisque les tiers acquéreurs ou les titulaires de droits réels consentis par celui-ci n'ont pas à craindre la résolution de leurs droits.

Elle a aussi l'avantage de laisser les risques peser sur la tête du gratifié, qui demeure propriétaire, et de ne pas créer d'indivision en cas de réduction partielle. En revanche, elle présente l'inconvénient de n'assurer aux héritiers réservataires qu'une protection amoindrie, puisqu'ils doivent se contenter d'une somme d'argent reçue à titre d'indemnité compensant les corps héréditaires qui auraient dû composer leur réserve et dont ils sont privés, totalement ou partiellement, par l'effet de la libéralité <sup>110</sup>.

La réduction en valeur ne garantit plus à l'héritier un droit à une part de la succession en corps héréditaire mais une créance de somme d'argent contre le débiteur de la réduction.

Dans la mesure où la loi du 23 juin 2006 définit ainsi la réserve, l'indemnité de l'article 924, alinéa 1er, du code civil, ne saurait être considérée comme *“une sorte de soulte”* <sup>111</sup>, mais bien comme une somme compensant la privation d'un héritier de sa part de réserve. C'est en ce sens que l'article 924, alinéa 1er, du code civil, peut être vu, comme un instrument original

---

<sup>110</sup> Philippe Malaurie, « *La réforme des successions et des libéralités* », Defrénois 2006, p. 1719 ; Stéphanie Arnaud, « *Les conséquences de la réduction en valeur* », JCP N 2013, 1270.

<sup>111</sup> Contra Ph. Malaurie, op. cit., 5<sup>ème</sup> éd. n° 647, p. 325, « *La loi de 2006 a posé le principe que désormais la réduction s'exerce en valeur, au moyen d'une indemnité dit-elle ; en réalité, une sorte de soulte* ».

d'exhérédation qui n'est ni une privation complète de toute part dans la succession, comme c'était le cas en droit romain, ni une simple privation du disponible, comme le prévoyait l'offre de loi <sup>112</sup>, mais une privation de toute part en corps héréditaires compensée par une somme d'argent reçue à titre d'indemnité <sup>113</sup>.

La réduction a changé de nature. D'un droit réel, elle devient un droit personnel ; lorsqu'il y a réduction en valeur, l'héritier n'a plus droit à la succession en corps héréditaires, il a seulement une créance de somme d'argent dont les garanties sont énergiques <sup>114</sup>.

#### a- Analyse juridique de la réduction en nature

97. La réduction en nature des donations entre vifs permet aux héritiers réservataires de récupérer les biens donnés, les donataires devant les restituer dans la mesure où les donations excèdent la quotité disponible. Si la réduction est totale, le bien donné fait intégralement retour aux réservataires. Si elle est partielle, elle a pour effet de créer un état d'indivision entre le donataire et les héritiers réservataires <sup>115</sup>. Une restitution partielle est cependant également envisageable dans ce cas, mais à condition que le bien donné soit aisément partageable. Le droit de partage est alors inévitable.

En présence de plusieurs réservataires, la situation est plus complexe puisque deux indivisions se cumulent : l'une concerne le donataire et les réservataires, l'autre les héritiers protégés eux-mêmes <sup>116</sup>.

Il en résulte que si la réduction d'une donation est seulement partielle, elle ne supprime pas le droit du donataire mais a seulement pour effet de créer, si elle s'exécute en nature, un état

---

<sup>112</sup> Jean Carbonnier, Pierre Catala, Jean de Saint-Affrique, Georges Morin, Des libéralités, une offre de loi, Defrénois 2003, p. 133 s.

<sup>113</sup> Malaurie Aynés, « Les successions – les libéralités » Defrénois 4<sup>ème</sup> éd. P 332, n° 659 ; Pierre Catala « De « l'offre de loi à la loi du 23 juin 2006, le cheminement d'une réforme », in La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006, Actes du colloque organisé par le centre Pierre Kayser Aix en Provence, PUAM 2008.

<sup>114</sup> Philippe Malaurie, « La réforme des successions et des libéralités », Defrénois n° 22/06, p. 1719 ; Bernard Vareille, « Nouveau rapport, nouvelle réduction », Recueil Dalloz, 2006, n° 37, p. 2565, 14 ; Guillaume Wicker, « Le nouveau droit des libéralités : entre évolution, révolution et contre-révolution », Dr. et patr. 2007, n° 157, p. 74

<sup>115</sup> Cass. 1<sup>re</sup> civ., 11 juill. 1977, JCP G 1977, IV, p. 240 ; D. 1978, inf. rap. p. 44 ; Cass. 1<sup>re</sup> civ., 9 oct. 1985, Bull. civ. 1985, I, n° 254, JCP G 1985, IV, 365.

<sup>116</sup> S. Deville et M. Nicod, Rép. civ. Dalloz, Réserve héréditaire – Réduction des libéralités, n° 194.

d'indivision entre lui et l'héritier réservataire<sup>117</sup>, sans qu'il y ait lieu à la résolution (rétroactive) de la donation<sup>118</sup>.

En réalité, l'action en réduction a une nature tout à fait originale et spécifique, exclusivement orientée vers la protection de la réserve héréditaire et pouvant être considérée comme une action successorale constituant un acte préparatoire au partage<sup>119</sup>. *« Elle présente un caractère mixte en ce sens qu'elle sanctionne à la fois un droit réel appartenant à certains héritiers sur une part de succession et un droit personnel consistant en une créance. Si, en effet, la réserve héréditaire est définie à l'article 912 du code civil comme une “part des biens et droits successoraux”, l'action en réduction qui la sanctionne est fondée sur la créance indemnitaire que l'article 924 reconnaît aux héritiers réservataires à l'encontre des bénéficiaires d'une libéralité excédant le disponible. Comme l'action en pétition d'hérédité, l'action en réduction paraît par conséquent répugner à entrer dans les cadres classiques des actions réelles ou personnelles. De même, il s'agit d'une action tantôt mobilière et tantôt immobilière selon que la libéralité attaquée porte sur des meubles ou sur des immeubles »*<sup>120</sup>.

98. La réduction en valeur doit donc *“avoir pour effet de faire aux réservataires une situation aussi proche que possible de celle que leur eût procurée la réduction en nature”*<sup>121</sup>.

Mais l'identité recherchée des effets de la réduction en nature et de la réduction en valeur ne doit pas conduire à une analyse juridique unique et uniforme.

Ce n'est pas non plus parce que le versement de l'indemnité a pour effet d'éviter une indivision qu'elle doit s'analyser en une soulte et en une opération de partage. Une identité de résultat ne postule pas une identité d'analyse juridique.

Le versement d'une somme d'argent ne révèle pas virtuellement une indivision qui résulterait de la liquidation des droits successoraux. Certes la réunion fictive des biens permet de déterminer les droits de chaque cohéritier mais elle n'établit pas, de facto, une indivision successorale sur l'indemnité de réduction qui serait le cas échéant versée.

---

<sup>117</sup> Cass. 1re civ., 11 juill. 1977, Bull. civ. 1977, I, n° 324.

<sup>118</sup> Cass. 1re civ., 9 oct. 1985, Bull. civ. 1985, I, n° 254 ; Jean-Baptiste Donnier, Jurisclasseur Civil Code, Art. 912 à 930-5, Fasc. 40, n° 22 et 85.

<sup>119</sup> Cass. 1re civ., 26 nov. 1980, Bull. civ. 1980, I, n° 200.

<sup>120</sup> Jean-Baptiste Donnier précité.

<sup>121</sup> Cass. 1re civ., 18 oct. 1966.

99. Le débiteur de l'indemnité n'a pas la qualité d'indivisaire du simple fait qu'il s'agit d'opérations de liquidation successorale. C'est justement pour éviter les inconvénients de l'indivision d'un point de vue juridique que la réduction en valeur est devenue une alternative à la réduction en nature. Pour autant elle ne doit pas emprunter les mêmes effets et les mêmes caractères que cette dernière.

#### b- Analyse de la réduction en valeur

100. Il ne peut y avoir d'opération de partage qu'en vue de mettre fin à une situation d'indivision préexistante. Le versement de somme d'argent qui aurait pour effet d'éviter cette situation d'indivision ne peut pas être qualifié de soulte ; l'indivision n'existe pas. Il s'agit simplement du règlement d'une créance.

La soulte a pour but de rétablir l'égalité lorsque les lots sont inégaux en valeur. La soulte ne fait pas partie de la masse partageable.

Exemple. Masse indivise 500. Un seul lot est constitué de la valeur de l'immeuble 500, l'autre d'une soulte d'un montant de 250. La masse partagée est bien d'une valeur de 500 et non pas 750.

Il ne peut y avoir partage que si les gratifiés sont en indivision, c'est-à-dire s'ils ont des droits concurrents de même nature sur un même bien.

101. Il n'est pas possible de considérer qu'une indivision se crée sur une créance lorsque la réduction s'exerce en valeur. L'indemnité n'est pas subrogée au bien dans l'actif successoral. C'est confondre les opérations de liquidation et de détermination de la masse partageable. Il n'est pas non plus possible de dire que la réserve est indivise et partant, l'indemnité de réduction. Certains auteurs écrivent que « *le rapport en valeur doit permettre de réincorporer à la masse la valeur exacte des biens qui – en l'absence de libéralités – auraient fait partie du patrimoine du défunt* »<sup>122</sup>. Il serait faux d'en déduire que le droit de partage est liquidé sur cette assiette « artificielle ». Ce constat doit rester limité à l'aspect liquidatif.

102. En outre, il est intéressant de remarquer que l'article 922 du code civil relatif à la réduction des dispositions entre vifs se situe dans le chapitre III intitulé « de la réserve

---

<sup>122</sup> F. Terré, Y. Lequette, S. Gaudemet « *Droits civil – Les succession Les libéralités* », Ed. Dalloz, 4<sup>ème</sup> ed. p. 944, n°1072

héréditaire, de la quotité disponible et de la réduction, lui-même inséré au titre II « Des libéralités ». Il s'agit donc d'assurer une égalité dans la dévolution successorale. Ces règles ne sont pas relatives au partage codifié sous les articles 816 et suivants du code civil.

103. Pour s'en convaincre prenons les exemples suivants :

1<sup>er</sup> exemple : tous les héritiers co-indivisaires ont-ils les mêmes droits sur l'indemnité de réduction ?

2<sup>ème</sup> exemple : la succession pourrait-elle se limiter à une réduction en valeur, une créance indivise ?

3<sup>ème</sup> exemple : serait-il possible d'identifier plusieurs niveaux d'indivision ?

1<sup>er</sup> exemple. La demande en réduction peut n'être formulée que par un seul héritier réservataire en vue de préserver sa seule part. L'action est individuelle et divisible<sup>123</sup>. S'il y a plusieurs réservataires dont la réserve est atteinte, chacun doit exercer l'action en réduction pour sa part<sup>124</sup>. Dans cette hypothèse les autres héritiers réservataires n'ont aucun droit sur la réserve. L'indemnité versée n'intègre pas l'actif successoral sur lequel les droits de chacun s'exercent. Elle ne profite alors qu'à l'héritier qui a exercé l'action. Le produit de l'action en réduction permettra de restaurer les droits des seuls demandeurs.

L'indemnité de réduction ne serait pas d'avantage indivise du fait que deux cohéritiers auraient exercé l'action en réduction. Chacun fera valoir ses droits sur cette indemnité sans qu'aucune indivision n'existe.

La réduction en nature, au contraire, a pour but de reconstituer l'héritage sur lequel les droits de chacun s'exerçaient<sup>125</sup>. Le bien fait partie de la masse indivise à partager.

2<sup>ème</sup> exemple. Le caractère collectif de la réserve, s'il peut être établi, suffirait-il pour justifier l'existence d'une indivision sur l'indemnité de réduction ? Certains auteurs estiment qu'au plan liquidatif il y a indivision à hauteur de la réserve.

---

<sup>123</sup> S. Deville et M. Nicod, Rép. civ. Dalloz, V° « Réserve héréditaire – Réduction des libéralités », n° 103. Bernard Vareille, « *Portée liquidative de la renonciation anticipée à l'action en réduction : attention, danger !* », Defrénois 2008, Art. 38710.

<sup>124</sup> Jean-Baptiste Donnier, Jurisclasseur Notarial Répertoire, Libéralités Art. 912 à 930-5, Fasc. 40, n° 24.

<sup>125</sup> François Sauvage, « *Le déclin de la réserve héréditaire précipité par la loi du 23 juin 2006* », JCP N 2008, p. 1248 ; F. Terré, Y. Lequette, S. Gaudemet « *Droits civil – Les successions Les libéralités* », Ed. Dalloz, 4<sup>ème</sup> ed. p. 942, n°1070, en matière de rapport.

La doctrine avait tendance à estimer que la réserve est collective et non pas individuelle au motif que la loi ne définit pas directement la réserve mais la quotité disponible dont le défunt peut disposer librement<sup>126</sup>. La réserve n'est rien d'autre que la succession elle-même diminuée de la quotité disponible<sup>127</sup>

Mais les innovations apportées par la loi du 23 juin 2006 concernant la généralisation de la réduction en valeur, la renonciation anticipée à l'action en réduction, le fait que l'enfant renonçant ne soit plus compté pour déterminer la réserve globale confortent l'analyse selon laquelle la réserve tend à devenir une réserve individuelle au détriment d'une réserve collective<sup>128</sup>. D'un droit réel, elle est devenue un droit personnel ; lorsqu'il y a réduction en valeur, l'héritier réservataire n'a plus droit à une part de la succession en corps héréditaire. Il est titulaire d'une créance de somme d'argent contre le gratifié.

Le disposant peut transmettre à titre gratuit la totalité de son patrimoine à un tiers ou à un héritier, les héritiers réservataires perdent alors leurs droits en nature à la réserve et doivent se contenter d'une somme d'argent. Le droit de partage est-il dû sur cette somme d'argent ? S'agit-il d'une créance indivise ? Il semble que non puisque le mécanisme de la réduction n'a plus vocation à reconstituer le patrimoine du défunt, la portion héréditaire, mais seulement à indemniser les héritiers réservataires. Une transmission est effectivement réalisée au profit des héritiers, taxable aux droits de mutation à titre gratuit, mais il n'est mis fin à aucune indivision. Dans l'exemple précité, un héritier pourrait renoncer à son action à réduction ; seul l'autre héritier percevrait l'indemnité de réduction<sup>129</sup>.

3<sup>ème</sup> exemple. L'article 921, alinéa 1, du code civil dispose que « *la réduction des dispositions entre vifs ne pourra être demandée que par ceux au profit desquels la loi fait la réserve, par leurs héritiers ou ayants cause : les donataires, les légataires ni les créanciers du défunt ne pourront demander cette réduction, ni en profiter* ». Le conjoint ne peut pas exercer l'action en réduction, ni en nature, ni en valeur, et ne peut profiter de l'indemnité de réduction sur laquelle seuls les héritiers réservataires peuvent faire valoir leurs droits.

Cet élément permet-il de dire que l'indemnité de réduction ne fait pas partie de la masse indivise ? Certes elle n'est pas indivise entre tous les héritiers mais elle peut l'être au profit de

---

<sup>126</sup> Claude Brenner, *Libéralités*, Art. 912 à 930-5, Fasc. 10, n°25, n° 75 et 82.

<sup>127</sup> Bernard Vareille, *Thèse Volonté rapport et réduction*, Thèse Limoges 1984, Ed. PUF, n°75 et s

<sup>128</sup> Claude Brenner, *Jurisqueur Libéralités*, Art. 912 à 930-5 Fasc. 10, n° 24 ; Bernard Vareille, « *Nouveau rapport, nouvelle réduction* », D. 2006, p. 2565 ; Philippe Malaurie, « *La réforme des successions et des libéralités* » par Philippe Malaurie, *Defrénois* 2006, p. 1719.

<sup>129</sup> Sur les incidences liquidatives de la renonciation à l'action en réduction cf.,

certaines d'entre eux seulement, les héritiers réservataires. Une indivision post-communautaire et une indivision successorale qui naîtraient au décès d'un époux ne se confondent pas et pourtant il y a bien indivisions : indivisions distinctes et composées de personnes et de biens ou droits différents<sup>130</sup>.

## 2 - Position de l'administration fiscale

104. Le droit de partage n'atteint pas les rapports fictifs effectués en vertu de l'article 922 du code civil pour le calcul de la quotité disponible, à raison soit des libéralités faites à des héritiers renonçants ou à des étrangers, soit des libéralités faites hors part successorale aux successibles. Mais si la libéralité excède la quotité disponible, le rapport de l'excédent, après réduction, fait par un étranger ou un successible, entre effectivement dans la masse à partager et doit supporter l'impôt de partage<sup>131</sup>.

105. Cette solution pourrait paraître logique mais, au regard des précisions données en matière de rapport, pourquoi limiter le droit de partage à l'indemnité de réduction effectivement versée ?

Parce que la masse à partager et, partant, l'égalité à assurer doit se limiter aux seuls héritiers ?  
Parce que la réduction n'est pas une opération de partage et qu'elle n'a pour but que de préserver la réserve globale des héritiers réservataires ?

Les rapports fictifs en vue de déterminer l'atteinte à la réserve ne sont pas soumis au droit de partage. On ne cherche pas ici à reconstituer la masse partageable. Le rapport est une opération de partage, pas la réduction<sup>132</sup>.

## 3 - Traitement de l'indemnité de réduction.

106. L'inconvénient de la réduction en nature est d'opérer la restitution du bien dans la masse successorale. En dehors des conséquences pour le gratifié liées à l'anéantissement de l'acte et à la restitution du bien par le gratifié, lorsque la réduction est partielle elle a pour effet de

---

<sup>130</sup> Infra n°110.

<sup>131</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20150903, n° 160.

<sup>132</sup> Bernard Vareille, « *Portée liquidative de la renonciation anticipée à l'action en réduction : attention, danger !* » Defrénois 2008, p. 159 ; Géraldine Delavaquerie, « *Renonciation anticipée à l'action en réduction et rapport : une rime impossible ?* », LPA 12 septembre 2012, n° 183, p. 38.

créer une situation d'indivision entre les réservataires et le donataire ou légataire débiteur de la réduction.

La réduction en valeur a-t-elle pour effet d'éviter cette indivision<sup>133</sup> ? La réponse est assurément affirmative si l'on prend en compte la situation du bien donné ou légué qui reste dans le patrimoine du gratifié. Mais l'indivision n'est-elle pas alors reportée sur l'indemnité de réduction en valeur ? Doit-on en tenir compte et l'inclure dans l'assiette taxable au droit de partage ?

Il serait tout à fait concevable que la masse à partager se limite à une indemnité de réduction, dès lors que le défunt a légué l'ensemble de son patrimoine. Cette indemnité est-elle soumise au droit de partage ?

107. Rappelons que l'administration fiscale estime que l'indemnité de réduction fait partie de l'assiette taxable au droit de partage<sup>134</sup>.

Il est nécessaire, pour répondre à ces questions, d'envisager la nature de l'indemnité de réduction mais également la nature de la réserve.

Le mécanisme de la réduction des libéralités a pour but de protéger les héritiers réservataires et de garantir leurs droits dans la réserve héréditaire. Elle a pour effet de reconstituer la réserve globale que les héritiers réservataires se partagent mais pas la masse successorale. D'ailleurs le conjoint et les créanciers n'ont aucun droit sur l'indemnité de réduction.

Contrairement au rapport qui est d'ordre public, la réduction peut ne pas être demandée par les héritiers réservataires ; elle peut également n'être demandée que par certains d'entre eux. Il est loisible à un héritier réservataire de former une demande en réduction pour la préservation de sa seule part et pour l'ensemble des libéralités ou l'une d'entre elles seulement. Si tous les héritiers n'agissent pas ensemble, le bénéfice de l'action ne profitera qu'au(x) seul(s) demandeur(s), les autres ayants renoncé à faire valoir leurs droits. L'action est divisible et individuelle<sup>135</sup>.

---

<sup>133</sup> Cf. infra n° 117.

<sup>134</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20150903, n° 160 : « Si la libéralité excède la quotité disponible, le rapport de l'excédent, après réduction, fait par un étranger ou un successible, entre effectivement dans la masse à partager et doit supporter l'impôt de partage ». Supra n°104.

<sup>135</sup> Sophie Deville et Marc Nicod, Rép. civ. Dalloz, Réserve héréditaire – Réduction des libéralités, n°103 et s.

108. L'article 924 du code civil dispose que lorsque la libéralité excède la quotité disponible, le gratifié, successible ou non successible, doit indemniser les héritiers réservataires à concurrence de la portion excessive de la libéralité, quel que soit cet excédent. Le texte envisage d'ailleurs les modalités de paiement de l'indemnité. Il s'agit donc d'une créance et non d'un droit réel. Il ne s'agit plus de restituer en corps héréditaire l'héritier réservataire mais de l'indemniser de ses droits dans la succession<sup>136</sup>. La réserve prend la forme d'une créance contre la succession. Désormais ce qui est dû à l'héritier réservataire n'est plus nécessairement une part de la succession mais une indemnité qui la remplace.

a- Réserve individuelle ou globale ?

109. « *Si les réservataires agissent collectivement, ils procèdent à une reconstitution globale de la réserve. S'agrégeant aux biens existants, s'ils n'ont pas déjà fait l'objet d'un partage partiel, les valeurs ainsi réintégrées seront ensuite distribuées entre tous les réservataires. Si les réservataires agissent individuellement, chacun poursuit seul et pour sa part la réduction des libéralités excessives. Aucun partage n'est alors nécessaire, si ce n'est pour la répartition des biens existants* »<sup>137</sup>.

Il n'est pas certain que la pluralité d'actions individuelles ait pour effet de rendre indivise l'indemnité de réduction. Il en sera certes tenu compte dans les opérations de partage, mais il n'est pas certain que, pour autant, elle entre dans la masse taxable.

Les positions ont évolué sur ce sujet et restent partagées. Certains estiment que la réserve est globale de par la définition et la détermination qu'en fait le code civil ; la réserve se déduit de la quotité disponible. Réglementer le disponible, c'est admettre que la réserve n'a d'existence que collective<sup>138</sup>.

Il n'y a pas de réserve individuelle pour chacun des héritiers réservataires mais une réserve globale à se partager.

---

<sup>136</sup> Philippe Malaurie écrit : avec la généralisation de la réduction en valeur des libéralités excessives la loi ne garantit plus qu'une « *fraction arithmétique de la succession reconstituée par une opération comptable, le droit à une réserve en nature ayant définitivement disparu* », « *La réforme des successions et des libéralités* », Defrénois 2006, art. 38482.

<sup>137</sup> Terré, Lequette, Gaudemet, Droit civil-Les successions et les libéralités, Ed. Dalloz, 4<sup>ème</sup>, p. 1082, n° 1208.

<sup>138</sup> Bernard Vareille, Volonté, rapport et réduction, Thèse précitée n° 78.

Depuis la réforme de 2006, d'autres estiment que la réserve n'est plus qu'une créance sur la succession, réduite à une simple « pars bonorum ». La réserve est monétarisée<sup>139</sup>. Elle prend le caractère d'une réserve individuelle.

Le fait, pour un héritier réservataire, de pouvoir renoncer à l'action en réduction et le fait que l'héritier renonçant n'est plus compté pour la détermination de la réserve ne font qu'accentuer cette analyse<sup>140</sup>.

Il serait alors possible de considérer que l'indemnité de réduction se « fractionne » et n'est pas comprise dans la masse taxable au droit de partage. Qu'elle soit prise en compte dans les opérations de liquidation est chose évidente, mais qu'elle soit soumise au droit de partage l'est moins.

110. Deux autres éléments sont a priori sans incidence.

Afin de garantir aux héritiers réservataires l'effectivité de l'action en réduction contre le bénéficiaire d'une donation d'immeuble potentiellement excessive à l'ouverture de la succession du donateur, l'article 924-4 du code civil permet de revendiquer entre les mains du tiers tout ou partie du bien qui faisait partie de la réserve. Il s'agit là d'une action réelle contre les tiers détenteurs des immeubles donnés<sup>141</sup>. Pour autant il ne semble pas possible de considérer que la nature de la garantie ait une incidence sur la nature de l'indemnité de réduction.

Il résulte également des dispositions de l'article 921 alinéa 1 du code civil que le conjoint survivant ne profite pas de la réduction exercée par les enfants réservataires. Il n'a donc aucun droit sur cette indemnité au motif que la communauté ne possède pas de droits sur les biens qui préexisteraient à leur transmission<sup>142</sup>.

---

<sup>139</sup> Bernard Vareille, « *Nouveau rapport, nouvelle réduction* », D. 2006, p. 2565 ; François Sauvage, « *Le déclin de la réserve héréditaire précipité par la loi du 23 juin 2006* », JCP N 2008, p. 34

<sup>140</sup> Pour une position plus nuancée, Claude Brenner, Jurisclasseur Répertoire Notarial, V° Libéralités, Art. 912 à 930-5, Fasc. 10, n° 13 et 28. L'auteur estime que la réserve reste collective. L'évolution qu'elle subit est davantage la conséquence d'un glissement de la vocation successorale générale en direction des droits personnels.

<sup>141</sup> Philippe Malaurie, « *La réforme des successions et des libéralités* » Defrénois 22/06, p. 1731 ; Michel Grimaldi, « *Présentation de la loi du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités* », D. 2006, p. 2551.

<sup>142</sup> Sophie Deville et Marc Nicod, Rép. civ. Dalloz, Réserve héréditaire - Réduction des libéralités, n°97 et s.

Cet argument milite en faveur de l'exclusion de l'indemnité de réduction de la masse indivise à partager dès lors que tous les héritiers n'ont pas les mêmes droits sur cette indemnité. Il paraît difficile de concevoir plusieurs masses indivises au sein desquelles les droits de chacun seraient différents<sup>143</sup>.

#### b - Droit réel ou droit personnel

111. L'indemnité a-t-elle le même caractère que l'attribution en nature ? Notamment fait-elle partie de la masse indivise ?

La réserve reste une part successorale en ce sens que peuvent seulement y prétendre ceux qui viennent à la succession et sont désignés en cette qualité comme ses bénéficiaires par la loi. Mais elle est considérée aujourd'hui comme droit subjectif qui porte sur une valeur de liquidation<sup>144</sup>. La réserve se conçoit en valeur : l'héritier peut ne recevoir aucun bien du patrimoine héréditaire.

112. Pour le professeur Malaurie, la réduction, et par conséquent la réserve, a changé de nature ; d'un droit réel elle devient un droit personnel, une créance de somme d'argent contre le débiteur de la réduction. Lorsqu'il y a réduction en valeur, l'héritier réservataire n'a plus droit à la succession en corps héréditaires, il a seulement une créance de somme d'argent dont les garanties sont énergiques. L'héritier réservataire se contente d'une indemnité<sup>145</sup>. Individuelle, refusée aux ascendants, servie par une indemnité tributaire du nombre des acceptants, elle est plutôt un prolongement post mortem de l'obligation alimentaire du de cujus à l'égard de chaque enfant et à défaut de son conjoint, une créance sur la succession, une simple *pars bonorum*<sup>146</sup>.

---

<sup>143</sup> Supra n°103, 3<sup>ème</sup> exemple.

<sup>144</sup> Claude Brenner, « *Le nouveau visage de la réserve héréditaire* », p. 33, in *La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, éd. 2008.

<sup>145</sup> Philippe Malaurie, « *La réforme des successions et des libéralités* » Defrénois 22/06, p. 1731 ; Michel Grimaldi, « *Présentation de la loi du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités* », D. 2006, p. 2551 ; Guillaume Wicker, « *Le nouveau droit des libéralités : entre évolution, révolution et contre-révolution* », Dr. et patr. 2007, p. 74 ; François Sauvage, « *Le déclin de la réserve héréditaire précipité par la loi du 23 juin 2006* », JCP N 2008, 1248 ; Pour une position plus nuancée, Claude Brenner, *Jurisclasseur Répertoire Notarial*, V° Libéralités, Art. 912 à 930-5, Fasc. 10, n° 13 et 28.

<sup>146</sup> Bernard Vareille, « *Nouveau rapport, nouvelle réduction* », D. 2006, p. 2565.

113. Certains auteurs<sup>147</sup> estiment alors que ce que reçoit l'héritier ne sera pas sa part de réserve, puisque celle-ci est, aux termes de l'article 912, alinéa 1<sup>er</sup>, une part des biens et droits successoraux, mais une somme d'argent destinée à compenser la privation de la réserve. La dévolution de la succession par des libéralités du défunt peut priver l'héritier réservataire de droits réels successoraux. L'indemnité compense la perte de la part de réserve. Le terme indemnité est celui retenu par l'article 924 du code civil.

Si l'héritier reçoit une indemnité, c'est parce qu'il ne reçoit pas sa part de réserve. L'indemnité de l'article 924 du code civil n'est pas pour lui une forme l'allotissement, mais la compensation de l'allotissement dont il est privé.

D'ailleurs l'héritier créancier de cette indemnité de réduction peut renoncer à exercer le réduction.

#### c - Subrogation réelle imparfaite

114. La réduction en valeur est une subrogation réelle à des fins liquidatives. Cette subrogation profite à un successeur qui n'est pas partie à l'opération juridique<sup>148</sup>. Comme pour le rapport, la subrogation profite à un autre que le propriétaire du bien donné ou légué. Si elle permet de liquider la réduction en valeur, elle n'a pas pour effet de réactiver, par substitut d'objet, la réduction en nature<sup>149</sup>. S'il n'y a aucun doute sur le fait que le bien donné ne figure pas dans la masse indivise, il n'y en a pas non plus sur la valeur représentative de ce bien ; il ne s'agit que d'une subrogation à des fins liquidatives.

115. Parce que la réserve n'a pas pour but d'assurer une égalité entre les héritiers mais de les protéger contre les actes de disposition du de cujus ne comportant pas de contrepartie, les opérations de réduction n'entrent pas dans les opérations de partage. La reconstitution du patrimoine du défunt se limite aux biens donnés aux héritiers (reconstitution par le mécanisme du rapport) et non à la totalité de son patrimoine dont il a pu disposer « librement ».

116. La subrogation réelle imparfaite, qui préserve un droit en valeur et ramène la subrogation à un droit personnel, apporte une sécurité de moindre qualité. Le fait que cette

---

<sup>147</sup> La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, ed. 2008, Jean-Baptiste Donnier, « *Les développements du principe de dévolution volontaire après la loi du 23 juin 2006* », p. 91.

<sup>148</sup> Véronique Ranouil, La subrogation réelle en droit civil français, Thèse précitée, p. 41.

<sup>149</sup> Véronique Ranouil précitée p. 115.

créance soit garantie par l'action en revendication prévue par l'article 924-4 du code civil, accordée en faveur des héritiers réservataires créanciers d'une indemnité de réduction en valeur, ne modifie pas l'analyse.

#### 4 - Legs universel réductible en présence d'un seul héritier

117. « *Mais attendu qu'il résulte des articles 924 et suivants du code civil qu'en principe le legs est réductible en valeur et non en nature, de sorte qu'il n'existe aucune indivision entre le légataire universel et l'héritier réservataire ...* », l'héritier ne pouvait prétendre ni à l'attribution préférentielle ni à la licitation des parcelles dépendant de la succession<sup>150</sup>.

C'est en ces termes que se prononce la Cour de cassation.

118. En effet, alors que le legs de la quotité disponible aura pour effet de créer une indivision entre l'enfant gratifié et les héritiers réservataires, le legs universel permet à l'enfant gratifié de recueillir la totalité du patrimoine du défunt à charge pour lui de verser une indemnité à ses cohéritiers. La réduction s'exerçant en valeur, aucune indivision n'existe entre le légataire universel et l'héritier. Elle n'a même jamais existé, pas même un instant de raison à l'ouverture de la succession.

Le droit de propriété du légataire est conforté ; il conserve les biens donnés et n'a plus à craindre une réduction en nature.

Les héritiers réservataires n'ont désormais plus aucun droit sur l'actif héréditaire dès lors qu'un légataire universel a été institué.

Ils ne peuvent prétendre qu'à une créance, qu'à une indemnisation de leurs droits dans la succession. La réduction en valeur est une indemnité versée à l'héritier réservataire dépouillé. L'héritier réservataire perd ses droits en nature à la réserve et doit se contenter d'une somme d'argent.

Dès lors qu'il n'existe pas d'indivision sur le bien entre le légataire universel et l'héritier réservataire, toutes les règles qui régissent le fonctionnement de l'indivision telles que l'attribution préférentielle, la demande en partage, la licitation ne s'appliquent pas.

---

<sup>150</sup> Cass. Civ. 1<sup>ère</sup>, 11 mai 2016, n° 14-16967 ; Nicolas Randoux, « *Réduction en valeur du legs universel, confirmation jurisprudentielle* », JCP N 2016, 1251 ; Nathalie Levillain, « *Réduction en valeur d'un legs universel* », AJ Famille 2016, 350 ; Stéphanie Arnaud, « *Les conséquences de la réduction en valeur* », JCP N 2013, 1270. CAA Pau 24 février 2014, n° 12-04220.

En l'absence d'indivision, le droit de partage n'est pas dû.

Telle serait la conclusion logique d'un point de vue de l'enregistrement<sup>151</sup>.

On ne voit pas comment l'administration fiscale pourrait justifier d'une indivision qui n'existe pas juridiquement.

Tel sera également le cas lorsque le donateur consent une donation en avancement de part à ses présomptifs héritiers : il évite ainsi une indivision à son décès et par conséquent le paiement du droit de partage qui en résulte<sup>152</sup>. Cette technique permet également d'éviter la solidarité pour le paiement des droits de succession. Le but recherché n'est pas de transmettre plus, mais de transmettre mieux.

On en revient toutefois à un constat déjà fait<sup>153</sup>. La sécurité prime sur l'égalité ; il est difficile d'affirmer qu'une égalité existe lorsque l'un reçoit des biens immobiliers qui prendront de la valeur avec le temps et l'autre une « simple » somme d'argent.

### **C - Renonciation à l'action en réduction**

119. La succession du disposant une fois ouverte, les héritiers réservataires peuvent conforter les droits du gratifié en renonçant à agir en réduction de la libéralité que ce dernier a reçue, quelle que soit l'étendue de l'atteinte portée à leur réserve.

Cette renonciation, qui peut être faite individuellement par chaque héritier pour ce qui le concerne ou être consentie collectivement par l'ensemble des réservataires, peut être donnée pour une ou plusieurs libéralités exclusivement (elle laisse alors éventuellement subsister la possibilité d'agir en réduction contre une autre libéralité ou bien être accordée à l'ensemble des gratifiés<sup>154</sup>). Elle peut également ne pas être donnée pour toute la réserve héréditaire mais à hauteur seulement d'une fraction de celle-ci.

La question qui se pose ici est celle de savoir si l'intégralité de l'indemnité de réduction doit être prise en compte au titre de la masse partageable conformément aux dispositions

---

<sup>151</sup> Guy Laval, Jurisclasseur Enregistrement, V° Partage, Fasc. 20 - n°119.

<sup>152</sup> Nathalie Levillain, « *Les différentes modalités des donations et leurs conséquences liquidatives* », AJ fam. 2014, p. 599.

<sup>153</sup> Supra n°96.

<sup>154</sup> Brenner Claude, Jurisclasseur Civil Code, art. 912 à 930-5, Fasc. 50, n° 2.

précitées sans qu'il soit tenu compte du fait qu'un ou plusieurs héritiers réservataires ont renoncé à l'action en réduction et donc à la perception de l'indemnité de réduction.

120. Le fait d'avoir des droits dans une succession notamment et d'être « indemnisé » de sa part permet-il de dire qu'il y a partage ?

Initialement, la réserve avait pour but de rétablir en corps héréditaire l'héritier réservataire dépouillé. La pars hereditatis correspondait à la conception d'un droit réel, en nature, dans la succession. Au contraire, la pars bonorum correspond à un allotissement sous forme d'indemnisation, de somme d'argent. Ce droit personnel qui se limite à un droit sur une créance accentue cette idée de partage sans attribution de biens héréditaires.

121. Les auteurs ont eu des avis divergents sur les conséquences liquidatives de la renonciation anticipée à l'action en réduction<sup>155</sup>.

Selon le professeur Vareille la renonciation anticipée ne concerne que la réduction et ne doit être prise en compte qu'au moment du partage, dans la détermination des droits des parties. Seul le renonçant supporte les conséquences de la renonciation. Son lot est diminué d'autant. La renonciation anticipée à l'action en réduction n'a pour effet que de priver le renonçant de sa part dans l'indemnité de réduction globale.

D'autres estiment que la libéralité excessive vient s'imputer sur la réserve individuelle du renonçant, le privant le cas échéant de ses droits dans la succession.

La question est donc de savoir si la renonciation à l'action en réduction est une renonciation à la réserve ou si elle n'emporte de conséquences qu'au stade des opérations de partage.

La réponse ministérielle du 12 novembre 2008 confirme la première position ; « *dans la mesure où la fraction de la libéralité qui excède la quotité disponible n'a pas vocation à s'imputer sur la part de réserve du renonçant, la renonciation de l'héritier réservataire*

---

<sup>155</sup> Bernard Vareille, « *Portée liquidative de la renonciation anticipée à l'action en réduction : attention, danger !* » Defrénois 2008, p. 159 ; François Sauvage, Réforme des successions, AJ Famille 2006, p. 355 ; François Sauvage, « *Les prolongements liquidatifs de la renonciation anticipée à l'action en réduction* », JCP N, 2008, Act 238. ; François Sauvage, « *Le déclin de la réserve héréditaire précipité par la loi du 23 juin 2006* », JCP N 2008, p. 34 ; Sophie Deville et Marc Nicod, Rép. civ. Dalloz, Réserve héréditaire – Réduction des libéralités, n°104 et s. Dans un sens différent, Vivien Zalewski, « *La renonciation anticipée à l'action en réduction : imputation et/ou réduction ?* », Defrénois 2007, p. 1587 ; Jean-François Pillebout, « *A propos de la renonciation à l'action en réduction* », JCP N 2008, Act 279 ; Nathalie Levillain, « *La renonciation anticipée à l'action en réduction* », JCP N 2006, 1349. Cf. également Géraldine Delavaquerie, « *Renonciation anticipée à l'action en réduction et rapport : une rime impossible ?* », LPA 12 septembre 2012, n° 183, p. 38.

*présomptif, qui vise une atteinte portant sur la totalité de la réserve, a pour effet de priver celui-ci de sa part dans l'indemnité de réduction globale »<sup>156</sup>.*

Lorsque tous les héritiers renoncent à l'action en réduction, la masse taxable bien évidemment ne comprend pas l'indemnité de réduction.

## **Chapitre II - Des partages sans indivision**

122. La notion de partage dépend de la conception que l'on a de l'indivision. Le partage sans indivision peut être le fruit d'une évolution de l'indivision et des droits indivis.

Le partage est-il nécessairement lié à une indivision ou peut-il se concevoir pour toute propriété collective ou « plurale » ? L'indivision doit-elle toujours s'entendre de l'existence de droits concurrents sur un même bien ou une masse de biens ?

Le droit civil, comme l'administration fiscale, raisonnent par analogie et estiment qu'un partage peut se concevoir sans indivision. Parce que des situations présentent les caractères d'une indivision, à savoir des intérêts communs sur un même bien, ou présentent les caractères d'un partage telles qu'une attribution, une répartition, les règles du partage sont appliquées.

Lorsque le résultat aboutit à une taxation au droit de partage, moins lourde que la taxation de droit commun, personne ne conteste l'analyse juridique. La règle est favorable juridiquement, comme fiscalement.

Lorsqu'au contraire le droit de partage aboutit à une taxation plus lourde, il est fait application des principes juridiques et, en l'absence d'indivision, il ne saurait y avoir de droit de partage<sup>157</sup>.

Le partage se concevrait alors sans indivision préalable et pourrait concerner des biens qui ne sont pas indivis. Le partage s'apparente dans cette conception extensive à une notion fonctionnelle. Ce qui était réuni en une même main est désormais « réparti ». Ainsi peut-il y avoir partage du seul fait que plusieurs lots sont constitués, du seul fait que plusieurs personnes sont alloties ? Le partage ne se caractériserait alors que par son résultat.

---

<sup>156</sup> Rép. Huyghe, JOAN du 12 août 2008, n° 22306, p. 6991.

<sup>157</sup> CAA Paris, 1<sup>re</sup> ch. Sect. B, 22 déc. 2006, n° 04024674, Dray : Juris-Data n° 2006-330189. Cass. Com., 23 septembre 2008, n°07-12.493 : Juris-Data n° 2008-045083. cf. Infra, Partage de société, n° 41.

L'application des règles du partage à des opérations analogues au partage d'indivision (section I) aboutit à des résultats incohérents (section II). Les contours du champ d'application de l'indivision sont alors d'autant plus difficiles à déterminer.

### **Section I – Application par analogie des règles du partage**

123. L'administration admet d'appliquer les règles du partage à des opérations qui, en raison de leurs résultats équivalent au partage. Certes l'acte n'est pas un partage d'un point de juridique, faute d'indivision ou faute d'attribution à un indivisaire mais le résultat obtenu est une attribution, une répartition.

On retient alors une notion fonctionnelle du partage. Est traité comme un partage l'acte qui a pour effet d'attribuer des biens, d'allotir des contribuables qui détiennent des droits « concurrents » sur les mêmes biens.

Il s'agit d'une conception extensive du partage tenant à des considérations d'opportunité justifiée par le règlement des situations familiales.

124. Dessertaux ne disait-il pas que c'est par l'examen des hypothèses, par la recherche des textes ou des principes étrangers à la matière dont ces hypothèses peuvent réclamer l'application, par l'appréciation du plus ou moins de protection législative que méritent les intérêts des diverses personnes en présence que le juriste peut se former une conviction ?

Ainsi, il convient de résoudre les problèmes par des considérations pratiques et c'est une erreur de partir de l'analyse du partage, de spéculer a priori sur la nature de l'opération : seuls les buts et les objectifs recherchés permettent de savoir si l'acte est translatif ou déclaratif<sup>158</sup>.

125. L'indivision qui s'est établie entre les cohéritiers n'est point le résultat de leur volonté libre, et le partage est un acte nécessaire pour faire cesser cette situation subie<sup>159</sup>.

La notion d'effet déclaratif doit être interprétée largement et doit prendre en compte les nécessités sociales et l'équité ainsi que les évolutions juridiques, les impératifs économiques, la transformation du patrimoine transmis et la modification de la conception de la « famille ».

---

<sup>158</sup> Dessertaux, Essai d'une théorie générale de l'effet déclaratif, Thèse Paris 1908, n° 112, 130.

<sup>159</sup> Naquet, revue de l'enregistrement 1908, p. 145 et 147.

Alors que, dans son acception la plus étroite, le partage correspond en droit à une notion conceptuelle précise, il s'apparente dans cette conception extensive à une notion fonctionnelle dont la signification peut être plus ou moins accueillante suivant la règle juridique en cause<sup>160</sup>.

126. Parce que l'article 883 du code civil dispose que « *chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession* », les auteurs ont longtemps débattu sur la question de savoir s'il n'y avait pas là une fiction à considérer l'attributaire seul propriétaire depuis l'ouverture de la succession. Cette fiction consistait à conférer un effet déclaratif à un acte qui était par nature translatif.

Si elle semble aujourd'hui réfutée en droit civil, paradoxalement cette fiction existe en droit fiscal de manière plus prononcée, lorsqu'il qualifie de partage, une attribution au profit d'un tiers à l'indivision (B).

Mais dans la majorité des cas, c'est parce que le droit fiscal doit assurer pleinement les règles juridiques, ou du moins en favoriser l'application qu'il est admis que le droit de partage soit dû sur des opérations qui font cesser non une indivision mais un démembrement de propriété, sur la conversion d'usufruit du conjoint survivant, sur le règlement de la créance de participation aux acquêts (A).

## **A – Assurer la mise en œuvre des règles juridiques**

127. Une pluralité de droits sur un même bien n'est pas constitutive d'une indivision. C'est une lapalissade que de rappeler qu'il n'existe pas d'indivision entre des titulaires de droits démembrés<sup>161</sup>. Des droits coexistent sur un même bien mais ils ne sont pas de même nature.

Certains auteurs estiment qu'une équivalence de situation permet d'appliquer les règles du partage<sup>162</sup>. La question est donc de savoir si l'existence d'une propriété commune, d'une concurrence de droits, l'existence d'intérêts commun peut justifier l'application des règles du partage et ainsi bénéficier de la garantie des lots, de l'action en complément de parts, de l'effet déclaratif du partage, du droit de demander le partage, de l'égalité dans le partage.

---

<sup>160</sup> Brenner, Rép. civ. Dalloz, Partage, 1<sup>o</sup> notion, n<sup>o</sup>7.

<sup>161</sup> Zénati-Castaing et Revet, Les biens, PUF, p.613, n<sup>o</sup>418.

<sup>162</sup> Jean-Jacques Daigre, Bull. Joly Sociétés 1997, p. 328 ; cf. supra n<sup>o</sup> 49 et s. et références.

Ainsi, progressivement, les règles du partage ont été appliquées à l'opération qui met fin à une indivision sur des droits démembrés, qui met fin à un démembrement de propriété<sup>163</sup>, à la conversion d'un usufruit en rente viagère, au paiement en nature de la participation aux acquêts.

Parce que les intérêts des époux, des héritiers le justifient les règles du partage ont été au-delà de son domaine strict d'application. Le droit de l'enregistrement a suivi cette évolution.

## 1- En matière de démembrement de propriété

128. L'indivision, comme la détention en démembrement de propriété, sont des modes de détentions collectives, à la différence que dans la seconde, les droits sont de nature différentes.

Les questions sont les suivantes ;

Un partage peut-il être réalisé lorsqu'il existe une indivision sur l'usufruit ou sur la nue-propriété et, dans l'affirmative, ce partage se limite-t-il au droit démembré ou peut-il être fait en toute propriété ?

Y a-t-il indivision lorsqu'un contribuable détient une quote-part en pleine propriété, le surplus en usufruit ou en nue-propriété ?

Enfin peut-on procéder à un partage lorsque le bien est détenu par un seul usufruitier et un seul nu-propriétaire ?

A toutes ces questions le juge civil a répondu par l'affirmative.

### a - Indivision sur un droit démembré

Indivision et démembrement de propriété ne sont pas exclusifs l'un de l'autre. Les droits démembrés, qu'il s'agisse de l'usufruit ou de la nue-propriété, peuvent être détenus en indivision. Un partage peut être réalisé ; il est admis qu'il porte aussi bien sur le droit démembré indivis que sur la pleine propriété du bien.

#### α- Partage limité au droit démembré indivis

---

<sup>163</sup> William Dross, Droit civil – Les biens, LGDJ 2012, p. 298.

129. Aucune indivision n'existe entre l'usufruitier et le nu-proprétaire d'un même bien, chacun d'eux possédant sur ce bien un droit privatif. Ce principe ne fait aucun doute<sup>164</sup>.

Dès lors il ne peut y avoir d'opération de partage entre un usufruitier et un nu-proprétaire et toute « mutation » qui interviendrait entre l'usufruitier et le nu-proprétaire moyennant contrepartie serait nécessairement qualifiée d'échange ou de vente.

Mais il peut exister une indivision portant sur l'usufruit ou une indivision portant sur la nue-proprété de l'immeuble. Cette hypothèse ne soulève pas de difficulté particulière et le partage peut être réalisé sur le droit démembré détenu en indivision. L'absence d'indivision entre l'usufruitier et le nu-proprétaire a pour effet de n'autoriser le partage que sur le droit démembré indivis. Les articles 817 du code civil, pour l'usufruit et 818 du même code pour la nue-proprété, en rappellent la règle ; « *celui qui est en indivision pour la jouissance peut demander le partage de l'usufruit indivis par voie de cantonnement sur un bien ou par voie de licitation de l'usufruit* ». La même faculté appartient à l'indivisaire nu-proprétaire pour la nue-proprété indivise.

Ainsi, les nus-proprétaires peuvent mettre fin à l'indivision qui existe sur la nue-proprété tandis que les usufruitiers mettent fin à l'indivision qui existe entre eux sur l'usufruit.

Il a également été jugé qu'une indivision pouvait exister sur un droit d'usage et d'habitation. La cour de cassation énonce en effet que « *l'indivision s'entend de la coexistence de droits de même nature sur un même bien et qu'elle peut ne porter que sur une partie des droits des intéressés* »<sup>165</sup>. Le droit d'usage et d'habitation est, au même titre que l'usufruit, un démembrement du droit de propriété donnant à son titulaire, pour ses besoins et ceux de sa famille, un droit de jouissance limité à l'usage et l'habitation ; que, nonobstant son caractère personnel, ce droit est un droit réel conférant à son titulaire un droit de jouissance plus limité que celui de l'usufruitier.

En l'espèce, un homme avait cédé à sa compagne ses droits indivis portant sur un immeuble acquis en commun tout en se réservant, conjointement avec elle, un droit d'usage et d'habitation. Après la séparation du couple, la propriétaire avait demandé le partage. La cour

---

<sup>164</sup> René Savatier, Cass. 20 juillet 1932, D. 1933, p. 15 ; Philippe Delmas Saint-Hilaire, « *Partage de biens démembrés : précisions jurisprudentielles et législatives* », RJP 2006, p.22.

<sup>165</sup> Cass. Civ. 3<sup>ème</sup>, 7 juillet 2016, n° 15-10278, JCP N 2016, act. 905 ; Olivier Pénin, « *La délicate rencontre de l'indivision et du droit d'usage et d'habitation* », JCP N 2016, 1319 ; Elsa Guegan, « *Singulière cohabitation entre un propriétaire et un usage* », JCP N 2016, 1336.

d'appel avait accueilli cette demande aux motifs que l'usager était, avec la propriétaire, coïndivisaire d'un droit d'usage et d'habitation sur l'immeuble. La Cour de cassation confirme.

### β – Partage autorisé sur la pleine propriété

130. La question plus délicate est de savoir si ce partage peut porter sur la toute propriété du bien alors même que l'indivision est limitée à un droit démembré.

Dans un premier temps, le juge considérait que le simple indivisaire en jouissance, de même que le simple indivisaire en nue propriété, ne pouvait demander le partage que dans la mesure même de l'indivision<sup>166</sup>. La licitation ne pouvait s'étendre à la pleine propriété et ce, que l'indivision fût à titre universel ou à titre particulier.

131. Mais si nu-proprétaire et usufruitier n'ont pas de droits concurrents sur un même bien ils détiennent des droits complémentaires qui coexistent sur une même assiette<sup>167</sup>.

Et c'est parce ces droits portent sur le même bien, qu'est apparue très tôt la volonté de résoudre les conflits opposant le nu-proprétaire et l'usufruitier. L'application stricte du droit entrainait en contradiction avec l'intérêt des parties.

Le juge civil s'est finalement affranchi de l'application stricte des règles de droit pour tenir compte de l'intérêt des parties.

*« Lorsque le droit de l'usufruitier porte sur un quote-part des biens d'une succession, il y a indivision entre lui et l'héritier quant à la jouissance ; que si, en principe, pour y mettre fin, il ne peut être procédé qu'à un partage de jouissance, il en est autrement lorsque la licitation de la pleine propriété apparaît comme nécessaire à l'assiette de l'usufruit et comme seule protectrice de l'intérêt des parties. Or, attendu que, en la cause, il s'agit d'un usufruit portant sur une quote-part de biens de la succession ; que la cour d'appel, après avoir rappelé qu'en principe il n'y pas indivision entre nu propriétaire et usufruitier, constate, d'après des faits et circonstances qu'elle énumère, qu'il n'est possible ni de cantonner l'usufruit sur une portion de la propriété, ni de la liciter dans des conditions avantageuses pour l'usufruitier, et que, en*

---

<sup>166</sup> Roger Nerson « Observations sur quelques espèces particulières d'indivision » in Mélanges Savatier, Dalloz 1965, p. 707 ; cf. également, Vialleton, « Le droit au partage des usufruitiers et nus propriétaires par indivis », RTD civ. 1925, p. 261.

<sup>167</sup> Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Partage, 1<sup>o</sup> notion, n<sup>o</sup> 17.

*définitive, la licitation immédiate de la pleine propriété s'impose aussi bien dans l'intérêt de l'héritier que dans celui de l'usufruitière* »<sup>168</sup>.

Cette position, si elle a été approuvée par certains auteurs dans la mesure où elle prenait en compte l'intérêt commun de toutes les parties, ne manquait pas d'échapper à la critique concernant son absence de fondement juridique.

132. La notion de partage, qui s'entend ici d'une notion fonctionnelle, a pour but d'attribuer des droits exclusifs sur les biens qui font l'objet de droits de propriété concurrents sans être indivis.

René Savatier, en son temps, avait déjà approuvé et justifié cette idée. La nécessité pratique peut permettre la licitation de la pleine propriété, quoique l'indivision existe seulement en nue propriété ou en jouissance<sup>169</sup>.

Ainsi la licitation en l'absence de droits réels concurrents sur un même bien peut intervenir dès lors qu'elle est le seul moyen permettant de dénouer une situation de fait dont la complication s'oppose à l'exercice immédiat du droit de propriété.

Une telle assimilation au partage obéit davantage à des considérations d'utilité, des considérations économiques qu'à la logique des qualifications.

#### b - Quote-part en pleine propriété et indivision

133. Le partage est également possible lorsque l'indivision résulte du fait qu'un des contribuables détient une quote-part en pleine propriété, les autres détenant uniquement des droits démembrés<sup>170</sup>.

Alors même que l'indivision n'existerait que sur l'usufruit ou que sur la nue-propriété, le partage peut porter sur la pleine propriété du bien.

C'est ainsi que l'a entendu la Cour de cassation lorsqu'elle considère que « *Madame C conjoint survivant, détenant des droits en pleine propriété sur le quart de biens composant la succession et les consorts R, détenant des droits en nue-propriété sur les trois autres quarts,*

---

<sup>168</sup> René Savatier, Cass. 20 juillet 1932, D. 1933, p. 113.

<sup>169</sup> Savatier précité, D. 1933, p. 113, note ss. Req. 20 juillet 1932.

<sup>170</sup> C. civ. Art. 819.

*c'est à bon droit que la cour d'appel a constaté qu'il existait une indivision quant à la propriété des biens et que les consorts R étaient en droit de provoquer le partage afin de faire déterminer les biens composant leur part en nue-propriété »<sup>171</sup>.*

Cette solution était déjà celle des juges en 1962 ; *« lorsque le droit de l'usufruitier porte sur une quote-part des biens successoraux, il y a indivision entre lui et l'héritier et lorsque la masse indivise ne peut être commodément partagée, il peut être procédé à la licitation de la pleine propriété si cette licitation apparaît nécessaire à l'assiette de l'usufruit ou seule protectrice de l'intérêt des parties »<sup>172</sup>*. Les nécessités pratiques l'emportent sur l'application stricte des règles juridiques.

### c - Simple démembrement sans indivision

134. Le partage pourrait-il se concevoir en l'absence d'indivision sur l'un quelconque des droits démembres ? L'article 815-5 du code civil prévoit que le nu-propriétaire ne peut demander la vente de la pleine propriété d'un bien grevé d'usufruit contre la volonté de l'usufruitier.

135. L'administration fiscale adopte la même démarche ; après avoir rappelé qu'aucune indivision n'existe entre l'usufruitier et le nu-propriétaire d'un même bien, chacun d'eux possédant sur ce bien un droit privatif, et que l'acte par lequel l'usufruitier abandonne au nu-propriétaire tout ou partie de son usufruit et reçoit en contrepartie une part de pleine propriété constitue un échange et non un partage, elle admet toutefois des exceptions.

Ainsi la conversion en toute propriété de l'usufruit légal du conjoint peut s'analyser, dans certains cas, en une simple opération de partage taxable comme telle<sup>173</sup>.

De même, en vertu de l'article 917 du code civil, l'abandon de la propriété de la quotité disponible en échange d'un legs en usufruit excédant la quotité disponible ne constitue pas une mutation et relève seulement de l'impôt de partage.

---

<sup>171</sup> Cass. 1<sup>ère</sup> civ. 30 septembre 2006, n°04-13126D.

<sup>172</sup> Cass. 22 janv. 1962, D. 1962 p. 415 note Gérard Cornu.

<sup>173</sup> Cf. infra n° 136.

Enfin, bien qu'il n'existe pas d'indivision entre l'usufruitier et le nu-proprétaire d'un même bien, les cessions de droits successifs ou les licitations en usufruit ou en nue-proprété au profit d'héritiers, de légataires ou de donataires nus-proprétaires ou usufruitiers des mêmes biens sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux prévu au II de l'article 750 du code général des impôts<sup>174</sup>.

Le droit fiscal admet aussi largement que le droit civil ces opérations de partage.

Dans le domaine voisin du démembrement dit « horizontal », le pas n'a pas été franchi. Le droit de superficie est défini comme le droit dont jouit une personne, le superficiaire, sur la surface d'un fonds dont le sol appartient à un autre, le tréfoncier<sup>175</sup>.

Ce droit démembre horizontalement la propriété du dessous, propriété du sol, et la propriété du dessus, bâtiments, ouvrages, plantations.

Des droits réels coexistent sur un même bien sans qu'il y ait indivision. La propriété est divisée matériellement. Superficiaire et tréfoncier ont les mêmes droits mais sur des biens distincts.

Alors même que des intérêts communs coexistent sur ce bien et que ces modalités de détention peuvent entraver le droit de propriété, il n'a jamais été considéré que les règles du partage puissent s'appliquer dans une telle situation. Il faut toutefois reconnaître que le droit du superficiaire n'est pas entravé par l'existence du tréfonds.

## 2- En matière de conversion d'usufruit du conjoint survivant

136. Les articles 759 et 761 du code civil prévoient que l'usufruit du conjoint survivant peut être converti en rente viagère ou en capital. Ces conversions sont comprises dans les opérations de partage.

Qu'en est-il en droit fiscal ?

---

<sup>174</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20150903, n° 120 et 130.

<sup>175</sup> Répertoire civil Dalloz, V° Superficie, Benoit Grimonprez, n° 1.

## a- Conversion en rente viagère

137. Doctrine et jurisprudence<sup>176</sup> ont très tôt admis que la conversion d'un usufruit en rente viagère constitue une opération de partage, car elle fait cesser l'indivision de jouissance existant entre le conjoint, usufruitier d'une quote-part, et les héritiers pleins propriétaires pour le surplus.

Il ne s'agissait pas de savoir si la conversion est une opération de partage alors même qu'il n'existe pas d'indivision entre l'usufruitier et le nu-proprétaire mais de savoir si la loi permet de la traiter comme une opération partage<sup>177</sup>. Ainsi, la conversion est considérée comme une opération de partage et permet alors de déterminer les droits du conjoint survivant par substitution d'objet en bénéficiant des protections qu'assure le partage et notamment l'effet déclaratif. Sont ainsi assimilées à un partage les opérations qui ont un rôle déterminatif sans s'attacher à la définition stricte du partage qui suppose l'existence d'une indivision<sup>178</sup>.

De telles assimilations obéissent davantage à des considérations d'utilité qu'à la logique des qualifications.

La conversion de l'usufruit est prévue par l'article 759 du code civil qui dispose que tout usufruit appartenant au conjoint sur les biens du prédécédé, qu'il résulte de la loi, d'un testament ou d'une donation de biens à venir, donne ouverture à une faculté de conversion en rente viagère, à la demande de l'un des héritiers nu-proprétaire ou du conjoint successible. Depuis la loi du 3 décembre 2001<sup>179</sup> la conversion de l'usufruit est comprise dans les opérations de partage<sup>180</sup>.

De même, en vertu de l'article 917 du code civil, l'abandon de la propriété de la quotité disponible en échange d'un legs en usufruit excédant la quotité disponible ne constitue pas une mutation et se trouve seulement passible de l'impôt de partage.

---

<sup>176</sup> Req, 20 juillet 1932, D. 1933, p. 113 note René Savatier ; Civ. 1<sup>ère</sup>, 22 janvier 1962, D. 1962, p. 418 note Gérard Cornu ; M. H. Vialleton, « *Le droit au partage des usufruitiers et des nus-proprétaires* », RTDCiv 1925, p. 261 et s. ; Roger Nerson « *Observations sur quelques espèces particulières d'indivision* » in Mélanges Savatier, Dalloz 1965, p. 707.

<sup>177</sup> Cass. Civ. 24 novembre 1987, JCP 1988, II, 2106 et RTD civ. 1987, p. 379

<sup>178</sup> Névoit Thèse précité n° 181, Dessertaux Thèse précité n° 161

<sup>179</sup> Loi n° 2001-1135 relative aux droits du conjoint survivant

<sup>180</sup> C. Civ. Art. 762.

138. C'est probablement en considération de ces situations de fait et pour mettre fin à cette « coexistence » de droits sur un même bien ou une même masse que l'administration a étendu les règles du partage à des opérations qui juridiquement n'en sont pas.

Ainsi, elle admet que la conversion en toute propriété de l'usufruit légal du conjoint pouvait s'analyser, dans certains cas, en une simple opération de partage taxable comme telle.

La tolérance ne s'applique-t-elle qu'à la conversion de l'usufruit légal ? Il est vrai qu'antérieurement, les anciens articles 767 et 1094-2 du code civil distinguaient l'usufruit légal et l'usufruit conventionnel du conjoint survivant.

Aujourd'hui cette conversion est prévue à l'article 759 du code civil<sup>181</sup> et l'administration fiscale a précisé que les conversions en rente viagère de l'usufruit légal conféré au conjoint survivant ou légué par le défunt, et réalisées en application de ce texte, n'opèrent pas mutation et constituent un acte d'exécution passible du droit fixe des actes innomés<sup>182</sup>.

Cette tolérance ne vise que cette hypothèse puisque l'administration rappelle que la conversion de l'usufruit en rente viagère s'analyse en un complément de donation avec charge, dès lors qu'elle est effectuée en application d'une clause d'un acte de donation antérieur, entre les mêmes personnes, et doit être soumise aux droits de mutation à titre gratuit.

Dans les autres hypothèses, et notamment dans le cas où la faculté de conversion n'a pas été réservée dans une donation préalable, l'acte par lequel une rente est substituée à un usufruit s'analyse, selon le cas, en une mutation à titre onéreux, la rente constituant le prix de la cession de l'usufruit, ou en une libéralité avec charge<sup>183</sup>.

139. Il est intéressant de constater que le droit fiscal n'a suivi l'évolution du droit civil qu'en ce qui concerne la conversion d'un usufruit au profit du conjoint survivant. Elle n'en fait pas un principe général. Cette tolérance a donc un champ d'application limité.

Alors même que l'opération serait qualifiée de partage, elle n'en emporte pas tous les effets. Dans un arrêt du 24 novembre 1987<sup>184</sup>, la Cour de cassation précise que la conversion en

---

<sup>181</sup> « Tout usufruit appartenant au conjoint sur les biens du prédécédé, qu'il résulte de la loi, d'un testament ou d'une donation de biens à venir, donne ouverture à une faculté de conversion en rente viagère, à la demande de l'un des héritiers nus-propriétaires ou du conjoint successible lui-même ».

<sup>182</sup> BOI-ENR-DMTG-20-10-10-20131211, n° 190.

<sup>183</sup> BOI-ENR-DMTG-20-10-10-20131211, n° 170 et 180.

<sup>184</sup> Cass. 1<sup>ère</sup> civ. 27 novembre 1987, Bull. civ. I, n° 310, RTD civ. 1988, p. 379 ; JCP 1988, II, 21061 ; Defrénois 1988, art. 34229, p. 546.

rente viagère de l'usufruit du conjoint survivant est une opération de partage soumise à l'effet déclaratif du partage, mais dont les effets ne se produiront que pour l'avenir (règles reprises à l'article 762 du code civil). La rétroactivité qui caractérise habituellement le partage est exclue dans cette hypothèse.

#### b - Conversion en capital

140. L'administration fiscale, lorsqu'elle traite de la fiscalité de la conversion d'usufruit, n'admet de régime de faveur que pour les conversions faites en application de l'article 759 du code civil, soit les conversions en rente. Doit-on en conclure que les conversions en capital autorisées à l'article 761 du code civil sont exclues du régime de faveur ?

Dans son instruction du 7 avril 2003, faisant suite à la loi n° 2001-1135 du 3 décembre 2001, l'administration précise en matière de conversion d'usufruit que « *les conversions d'usufruit en rente viagère ou en capital faites en application des articles 759 et 761 du code civil précités sont taxables au droit fixe des actes innomés* ».

L'administration précisait également qu'en application de l'article 766 nouveau du code civil, le conjoint successible et les héritiers peuvent, par convention, convertir les droits d'habitation et d'usage en une rente viagère ou en un capital ; les « *conversion des droits viagers effectuées en application de l'article 766 nouveau du code civil sont taxables au droit fixe des actes innomés* »<sup>185</sup>.

Ces précisions sont reprises au Bofip<sup>186</sup> qu'il s'agisse de la conversion d'usufruit en rente viagère ou en capital, ou de la conversion des droits viagers du conjoint survivant<sup>187</sup>.

Il est étonnant de constater, alors même que le législateur précise que ces opérations sont comprises dans les opérations de partage, qu'elles sont soumises au droit fixe des actes innomés et non au droit de partage.

---

<sup>185</sup> Instruction du 7 avril 2003, BOI 7G-1-03.

<sup>186</sup> BOI-ENR-DMTG-10-50-10-20120912, n°140, « *Les conversions d'usufruit en rente viagère ou en capital faites en application des articles du code civil précités sont taxables au droit fixe des actes innomés* ».

<sup>187</sup> BOI-ENR-DMTG-10-50-10-20120912, n°190.

### 3 - Prestation compensatoire

141. La prestation compensatoire entre dans le champ d'application des droits d'enregistrement lorsqu'elle prend la forme d'un versement en capital à l'exclusion de celui visé à l'article 80 quater du code général des impôts (versement de somme d'argent sur une période supérieure à 12 mois).

Les versements au moyen de biens autres que ceux passibles du droit de partage sont passibles, soit d'un droit fixe, soit d'un droit proportionnel<sup>188</sup>.

L'administration rappelle que les biens passibles du droit de partage sont les biens de communauté (ou biens communs) et les biens indivis entre époux acquis avant et pendant le mariage quel que soit leur régime matrimonial

Autrement dit, le paiement d'une prestation compensatoire par la remise d'un bien commun ou d'un bien indivis est soumis au droit de partage.

La encore, parce que le bien est indivis, l'administration applique le droit de partage. Pourtant l'abandon d'un bien à titre de prestation compensatoire correspond à un paiement et non à une attribution pour remplir l'attributaire de ses droits dans l'indivision. Ce n'est pas un partage, bien qu'il en ait les effets.

142. L'administration fiscale soumet le paiement de certaines prestations compensatoires au droit fixe sous réserve de la taxe de publicité foncière<sup>189</sup>. Tel est le cas du paiement par remise d'un bien propre qui n'est soumis qu'au droit fixe sous réserve de la taxe de publicité foncière !

Cette différence de traitement peut paraître surprenante ; le régime fiscal de la remise d'un bien propre est plus favorable que l'attribution d'un bien indivis à titre de prestation compensatoire. Mais il est vrai qu'il était difficile de soumettre au droit de partage la remise d'un bien propre.

143. La fiscalité applicable au versement d'une prestation compensatoire en numéraire sur une période inférieure à douze mois, a de quoi surprendre également.

---

<sup>188</sup> L'article 1133 ter du code général des impôts dispose « *Sous réserve de l'application de l'imposition prévue à l'article 1020 du présent code, les versements en capital effectués en application des articles 274, 278 et 279-1 du code civil et qui ne sont pas soumis aux dispositions de l'article 80 quater du présent code sont assujettis, lorsqu'ils proviennent de biens autres que ceux visés à l'article 748, à la perception d'une imposition fixe de 125 €* » ; BOI-ENR-DG-20-30-30-40-20130311.

<sup>189</sup> CGI, art. 1133 ter.

L'administration fiscale transpose les règles applicables en matière de remise de biens corporels<sup>190</sup> :

- lorsqu'il s'agit de deniers communs ou indivis entre époux séparés de biens pendant le mariage des deniers versés, le droit de partage est exigible ;

- lorsque les deniers ne sont pas communs, le droit fixe est exigible.

#### 4 - Créance de participation aux acquêts

144. Le régime de la participation aux acquêts est une combinaison du régime de la communauté et de la séparation de biens. Pendant la durée du mariage, le régime fonctionne comme un régime séparatiste. A la dissolution, il se liquide comme une communauté. La créance de participation donne lieu à paiement en argent, mais elle peut également donner lieu à un règlement en nature<sup>191</sup>. Les biens ne sont à aucun moment indivis et pourtant la fiscalité du partage s'applique.

##### a - Le règlement en nature de la créance de participation

145. Pendant la durée du mariage, le régime de participation aux acquêts fonctionne comme si les époux étaient mariés sous le régime de la séparation de biens. Pourtant, lors de la dissolution du régime matrimonial, le code civil prévoit que le règlement en nature est considéré comme une opération de partage lorsque les biens attribués n'étaient pas compris dans le patrimoine originaire ou lorsque l'époux attributaire vient à la succession de l'autre. La qualification est donnée par l'article 1576 du code civil. Elle est difficilement contestable.

##### α- Une indivision fictive

146. La liquidation du régime ne passe pas par la réunion réelle de biens en nature au partage desquels les époux seraient appelés. Il n'y a pas formation d'une masse commune partageable à la différence des régimes de communauté<sup>192</sup>.

---

<sup>190</sup> BOI-ENR-DG-20-30-30-40-20130311, n° 10.

<sup>191</sup> Delphine Autem, « *Quel(s) partage(s) pour l'indivision des acquêts des partenaires ?* », Defrénois 2014, p. 1155.

<sup>192</sup> Cornu, Les régimes matrimoniaux, Ed. PUF, p. 651 et s., n° 125 et s.

Pourtant, le règlement en nature est considéré comme une opération de partage lorsque les biens attribués n'étaient pas compris dans le patrimoine originaire ou lorsque l'époux attributaire vient à la succession de l'autre.

Autrement dit, il y a partage lorsque les biens prélevés sont ceux acquis pendant le mariage ou les biens originaires lorsque le conjoint créancier est héritier de son époux prédécédé<sup>193</sup>.

Le patrimoine originaire comprend les biens qui appartenaient à l'époux au jour du mariage et ceux qu'il a acquis depuis par succession ou libéralité, ainsi que tous les biens qui, dans le régime de la communauté légale, forment des propres par nature sans donner lieu à récompense.

147. Une première réponse ministérielle avait précisé que « *les biens que les époux, mariés sous le régime de la participation aux acquêts, acquièrent en commun constituent une indivision ordinaire. Le partage de ces biens intervenant, pour quelque cause que se soit, en cours ou en fin de régime ne peut dès lors être assimilé à un partage de communauté conjugale régi par les dispositions de l'article 748 du code général des impôts* »<sup>194</sup>.

Cette réponse est devenue aujourd'hui obsolète depuis que le ministre a répondu que « *le règlement en nature de cette créance est considéré comme une opération de partage lorsque les biens attribués à l'époux créancier n'étaient pas compris dans son patrimoine originaire et bénéficie du régime de faveur des partages. Dès lors ce règlement en nature est régi par les dispositions des articles 746 et 747 du code général des impôts et, par voie de conséquence, le droit de 1% (à l'époque) est perçu sur l'attribution des droits correspondant à la créance de participation* »<sup>195</sup>.

148. Ce règlement en nature peut consister en des biens propres ou en des biens indivis acquis par les époux pendant le mariage. En effet, seuls sont exclus les biens faisant partie du patrimoine originaire.

---

<sup>193</sup> Clément Fénardon, « *La participation aux acquêts en nature* », JCP N 2009, 1195.

<sup>194</sup> Rep. Dreyfus-Schmidt, JO Sénat 8 janvier 1982, p. 24, n° 409.

<sup>195</sup> Rep. Vasseur, JOAN 2 avril 1990, p. 1493, n° 23560 non reprise au Bofip. Solution rappelée par Jean-François Pillebout in Jurisclasseur liquidations-partages, Fasc. 20 Participation aux acquêts-Dissolution-Liquidation, n°116 (remise à jour 28 septembre 2016).

Que le droit de partage soit réclamé sur le partage des biens indivis, cela paraît normal mais que le droit de partage soit dû lorsque le bien appartient en propre à l'époux débiteur est étonnant...bien que favorable.

Il est du fondement même du régime de la participation aux acquêts de ne pas créer une masse indivise telle qu'elle existe dans un régime communautaire, en faisant des biens de chaque époux des biens personnels.

Il ne peut y avoir partage sans indivision, même si certains auteurs expliquent néanmoins cette qualification par la naissance d'une sorte d'indivision fictive prenant naissance à la dissolution du régime et durant jusqu'au règlement de la créance de participation<sup>196</sup>.

149. Monsieur Cornu va même au-delà dans l'analyse puisqu'il considère que la qualification que la loi donne au règlement n'offre pas l'artifice d'une fiction. Il estime que les biens acquis pendant le mariage doivent être assimilés à des acquêts. Tout se passe comme si la dissolution faisait apparaître, pour les besoins de la liquidation, une masse de biens communs à partager en nature<sup>197</sup>.

Le législateur a transposé l'analyse des prélèvements en nature dans le cadre du régime de la communauté. Parce que les biens auraient fait partie de la communauté (acquêts faits pendant le mariage), l'attribution en nature peut apparaître comme la réalisation d'un droit virtuel sur le patrimoine virtuellement commun<sup>198</sup>.

150. Il y a également opération de partage lorsque le conjoint créancier est héritier de son époux prédécédé.

Si le conjoint succède en pleine propriété, l'opération de partage n'est pas contestable, mais lorsque le conjoint succède en usufruit, la qualification d'opération de partage est plus discutable. Il n'y en effet pas d'indivision entre l'usufruitier et le nu-propriétaire.

En outre, il est fait une confusion ici sur la qualité du conjoint. En cas de dissolution du régime par décès, une indivision se forme certes entre les héritiers et le conjoint survivant, mais il s'agit d'une indivision successorale et non d'une indivision entre les époux. Or l'époux créancier prélève les biens non en qualité d'héritier mais en qualité d'époux et en vertu de ses droits matrimoniaux au titre de la participation. Il est fait une confusion entre la liquidation du régime matrimonial et la liquidation de la succession.

---

<sup>196</sup> Clément Fénardon précité.

<sup>197</sup> Cornu, Les régimes matrimoniaux, Ed. PUF, p. 675, n°128.

<sup>198</sup> Analyse ressortant des discussions parlementaires, JO AN Débats, 2<sup>ème</sup> séance du 26 juin 1965, p. 2643.

151. Mais, parce que le régime de la participation aux acquêts devait présenter les avantages du régime communautaire à sa dissolution, les règles communautaires ont été appliquées et étendues par analogie. Il y a donc partage alors même qu'il n'existe pas d'indivision, parce que dans un régime de communauté, il y aurait eu partage...

Cette solution a de quoi surprendre même si elle est fiscalement avantageuse.

Les époux ont fait le choix de ce régime à l'exclusion d'un autre. Pourquoi vouloir alors harmoniser les conséquences fiscales au plan du partage ?

Cette solution manque de fondement juridique. Si les époux avaient voulu les règles de la communauté, ils l'auraient adoptée. N'est-ce pas ce que l'on rétorque aux concubins qui revendiquent l'application du droit de partage sur la répartition des biens acquis par eux en indivision ? Parce qu'ils se sont délibérément placés hors du champ du mariage ils sont exclus des avantages qui en résultent.

Dès lors que le contribuable a fait un choix et a arbitré entre plusieurs possibilités, il paraît étonnant de les faire bénéficier d'une situation juridique qu'ils ont eux-mêmes exclue.

#### β- Dation en paiement

152. Si l'opération de partage ne se conçoit que sur les biens qui ne faisaient pas partie du patrimoine originaire ou lorsque l'époux attributaire vient à la succession de l'autre, le règlement en nature de la créance de participation portant sur les autres biens devrait être soumis à la fiscalité de la dation en paiement. Telle est le cas de la créance de participation payée par remise d'un bien propre qui n'est pas un acquêt<sup>199</sup>. Les droits de mutation à titre onéreux sont dus sur la valeur du bien attribué.

#### b- Le règlement en valeur

153. La créance de participation donne lieu à paiement en argent.

Ce paiement est l'exécution d'une obligation de somme d'argent. Un époux est débiteur, l'autre créancier. Se sont les règles du paiement de droit commun qui s'appliquent et non les

---

<sup>199</sup> Civ. Art. 1581 dernier alinéa ; Jean-François Pillebout, Jurisclasseur divorce Fasc. 820 Participation aux acquêts – Dissolution – Liquidation, n° 116.

règles du partage. Faute de biens indivis, la liquidation du régime de participation aux acquêts ne peut donner lieu à la perception du droit proportionnel de partage. L'acte doit donc être enregistré au droit fixe<sup>200</sup>.

## 5 - Difficile justification pour la donation-partage.

154. Le partage d'ascendant est l'acte par lequel, sans indivision préalable, les pères et mères et autres ascendants partagent tout ou partie de leurs biens par donation au profit de leurs descendants.

Parce que l'on considère qu'il ne peut y avoir partage que s'il est mis fin à une indivision, certains auteurs ont tenté de retenir les arguments suivants en matière de donation-partage.

La donation-partage est une sorte de pré-partage successoral ?

Pour justifier sa dénomination légale, le partage d'ascendant, réalisant entre vifs une série d'attributions immédiates et définitives, devait être un vrai partage de succession. La tentation était alors grande de supposer que par une fiction de la loi, la succession de l'ascendant était ouverte. Si le partage d'ascendant ouvrait la succession, la mort l'ouvrait aussi ; il y avait donc deux successions. Deux morts ? Et deux patrimoines ? Non. Un seul patrimoine, un seul décès, une seule succession<sup>201</sup>. L'anticipation de la succession ne permet pas de dire qu'il y a une indivision successorale. Ce n'est ni un partage futur de succession, ni un partage actuel de succession. Donation collective qui rendait les enfants propriétaires par indivis des biens abandonnés suivie du partage opéré par leur père et qui mettait fin à l'indivision dans l'acte même qui lui avait donné naissance.

Y a-t-il réellement partage sans indivision ? L'ascendant, par l'opération dont il est le promoteur, ne crée-t-il pas une indivision à laquelle il met fin par le partage<sup>202</sup> ? A supposer que cette première question reçoive une réponse positive, une seconde devra être résolue : y a-t-il véritablement partage ? On est certain de la volonté de répartir ses biens qui anime l'ascendant mais cette volonté peut aussi exister lorsqu'il procède à des donations. En quoi la

---

<sup>200</sup> Jean-François Pillebout précité, n°115.

<sup>201</sup> André Pellegrin, De la nature juridique du partage d'ascendant, Thèse Grenoble 1960, p. 22-23, n° 11 et p. 125, n° 77.

<sup>202</sup> Michel Névot, Thèse précitée p. 400, n° 201.

donation-partage se distingue-t-elle d'une série de donations ? Par ses effets, certes. Mais quels sont les éléments constitutifs qui les différencient ?

Parce que certains ne pouvaient pas concevoir de partage sans indivision ils ont soutenu que le partage d'ascendant mettait toujours fin à une indivision, n'eut-elle duré que quelques instants. Le donateur fait naître, de par sa volonté, une indivision conventionnelle<sup>203</sup> (telle était d'ailleurs la position de l'administration fiscale en matière de partage de société pour exiger le droit de partage<sup>204</sup>). Cette conception est possible dès lors que le législateur admet la réalisation du partage ultérieurement. Donation et partage pouvaient être décalés dans le temps. Le partage d'ascendant peut donc créer une indivision à laquelle il est mis fin ultérieurement.

Mais toute donation-partage ne suppose pas une indivision préexistante, à laquelle il est mis fin.

En quoi y a-t-il alors partage lorsque le donateur, seul propriétaire des biens donnés, les donne et les répartit entre les bénéficiaires<sup>205</sup> dans un même acte ?

155. Le partage est certes une division, le fractionnement de biens ou d'une masse de biens mais il marque aussi le passage d'une propriété collective à une propriété individuelle. Partager c'est répartir et non transmettre. C'est affecter privativement une propriété commune ; c'est conforter l'existence d'un droit préexistant. Il est souvent dit que le partage c'est une masse de biens que l'on morcelle mais aussi des personnes que l'on sépare par l'extinction des rapports qui existaient entre elles sur ces mêmes biens.

Or, si la donation-partage répartit des biens, elle ne rompt pas une propriété collective. L'opération est avant tout translatrice.

Il y a allotissement, attribution et fractionnement ... d'une masse qui n'est pas indivise. Il ne peut donc pas y avoir de partage.

---

<sup>203</sup> Michel Névot, Thèse précitée p. 401, n° 202.

<sup>204</sup> Cf. infra n°41 et s.

<sup>205</sup> Michel Névot, Thèse précitée p. 404

## 6 - Réincorporation de biens dans une donation-partage

156. Comme en matière de donation-partage, le droit de partage ne saurait être dû faute de partage.

Le bien n'est pas rapporté à la masse. Une indivision n'est pas créée entre les gratifiés au moment de la réincorporation. Le bien passe du patrimoine du donateur au patrimoine du donataire ; il s'agit d'une relation bilatérale.

157. L'article 1075-1 du code civil permet à tout ascendant de faire la distribution de ses biens entre ses descendants de degrés différents, qu'ils soient ou non ses héritiers présomptifs, sous réserve du consentement de ses enfants. Une donation-partage peut être faite au profit des descendants de générations différentes.

Ces donations-partages, dites transgénérationnelles, peuvent, comme toutes les donations-partages prévoir l'incorporation de biens antérieurement donnés et leur attribution à un descendant du donataire d'origine<sup>206</sup>.

158. Les dispositions de l'article 776 A du code général des impôts sont à ce sujet surprenantes.

Cet article, en son alinéa 2, dispose que ne sont pas soumis aux droits de mutation à titre gratuit les « *biens réincorporés dans une donation-partage faite à des descendants de degrés différents conformément à une convention conclue en application de l'article 1078-7 du même code, y compris lorsque ce bien est réattribué à un descendant du premier donataire lors de la donation-partage. Cette opération est soumise au droit de partage* »<sup>207</sup>.

En l'absence de biens nouveaux, le droit de partage prévu à l'article 746 du code général des impôts reste exigible sur la valeur des biens incorporés à la convention et partagés au jour de l'acte<sup>208</sup>.

Toutefois, lorsque le bien réincorporé a été transmis par l'ascendant donateur à son enfant par une donation intervenue moins de quinze ans avant la donation-partage et qu'il est réattribué à

---

<sup>206</sup> C. civ. Art. 1078-7 ; BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n° 160.

<sup>207</sup> Sur la présentation du régime fiscal des réincorporation ; Rémy Gentilhomme, « *Vive la réincorporation à la masse d'une donation-partage transgénérationnelle* », RTD civ. 2011, Art. 39192, p. 153 ; Michel Grimaldi et Rémy Gentilhomme, « *Rendre transgénérationnelle une donation-partage antérieure* », Defrénois 2011, n° 16, Art. 40094, p. 1344 ; François Fruleux, « *Les « réincorporations transgénérationnelles » : un mode de transmission à privilégier* », JCP N 2011, 1056.

<sup>208</sup> BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n° 170

un descendant du donataire initial, les droits de mutation à titre gratuit sont dus en fonction du lien de parenté entre l'ascendant donateur et son petit-enfant alloti. Dans ce cas, les droits acquittés lors de la première donation à raison du bien réincorporé sont imputés sur les droits dus à raison du même bien lors de la donation-partage (cette solution se comprend : à défaut, le mécanisme aboutirait à transmettre des biens en bénéficiant de l'abattement plus favorable accordé au premier donataire).

Autrement dit, si la donation réincorporée a été consentie il y a plus de quinze ans, seul le droit de partage est exigible.

Par ailleurs, si la convention, en plus des biens réincorporés, prévoit une donation de biens nouveaux, les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles sur les nouveaux biens donnés et les biens réincorporés sont soumis au droit de partage, pour leur valeur à la date de l'acte<sup>209</sup>.

Deux questions se posent :

Faut-il comprendre de ces textes que l'incorporation de biens antérieurement donnés fait naître une indivision (a) ?

Depuis quand le droit de partage et les droits de donations ont-ils des champs d'application « complémentaires » (b)?

#### a - Incorporation de biens antérieurement donnés.

159. La première question appelle la réponse faite ci-avant ; la réincorporation de biens dans une donation-partage transgénérationnelle avec changement d'attributaire ne devrait pas être soumise au droit de partage. Il ne faut pas confondre le partage d'une indivision et la réattribution de biens. Les biens ne sont pas indivis, ne serait-ce qu'un instant de raison.

Mais la tentation est grande là aussi de soumettre cette opération à la fiscalité du partage puisque l'administration fiscale ne peut y voir une libéralité taxable consentie par le représentant de la génération intermédiaire à ses descendants gratifiés en ses lieu et place<sup>210</sup>.

Comment laisser échapper à l'impôt une opération qui emporte pourtant changement de propriétaire sans que les droits de mutation ne soient exigibles : le raisonnement est faussé.

---

<sup>209</sup> BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n° 240 et 250.

<sup>210</sup> CGI, art. 784 B.

b- Un raisonnement fiscal faussé.

160. S'en suit la réponse à la deuxième question : depuis quand le droit de partage et les droits de donations ont-ils des champs d'application « complémentaires » ?

Soit la réincorporation d'un bien initialement donné avec attribution à un descendant du premier donataire est analysée en une mutation à titre gratuit par l'ascendant, soit elle ne l'est pas.

Or, l'administration pose le principe selon lequel les donations-partages transgénérationnelles incorporant des donations antérieures ne sont pas soumises aux droits de donation mais au droit de partage. Toutefois, pour éviter une « optimisation », elle exige les droits de donation lorsque le bien réincorporé a été donné il y a moins de quinze ans (délai permettant de reconstituer les abattements).

L'analyse manque de pertinence ; soit l'opération est une mutation à titre gratuit, soit elle opère partage. Le droit de partage n'est pas un droit supplétif, résiduel.

Or, c'est bien cette idée qui ressort lorsque Eric Woerth, ministre du budget, promet de « retravailler le sujet ... Il nous faut nous pencher sur la question pour traiter correctement tout ce qui relève des droits de succession et du droit de partage »<sup>211</sup>. Cette remarque a de quoi surprendre : il ne s'agit pas du tout de la même problématique. Le droit de partage est dû sur un acte qui a pour effet de répartir des biens indivis et les droits de donation sur un acte translatif de propriété. Le partage est répartitif. La donation est un acte translatif.

161. Comment, une opération peut-elle changer de qualification selon que le bien réincorporé a été donné il y a plus ou moins de quinze ans ? Remarquons que l'administration ne qualifie rien ; elle édicte.

On voit resurgir le droit de partage dès lors qu'aucun autre droit n'est exigible. Mais la question n'est pas de savoir si l'on applique l'un parce que l'autre n'est pas dû.

162. La réincorporation peut être faite en nature ou en valeur. La réincorporation en nature pourrait avoir pour effet de créer une indivision entre les donataires justifiant ainsi le droit de partage.

---

<sup>211</sup> JO Sénat Débats sur la loi de finances pour 2010. Séance du 25 novembre 2009, <http://www.senat.fr/seances/s200911/s20091125/st20091125000.html>.

## **B – Volonté de favoriser fiscalement les sorties d’indivision « familiales » ; une fiction fiscale.**

163. Il n'est théoriquement de partage possible que pour des biens appartenant en indivision aux copartageants.

Il est également nécessaire, et c'est l'objet même de l'opération, qu'il y ait substitution de droits privatifs à des droits indivis. Concrètement, l'acte doit mettre fin à l'indivision, soit relativement aux biens ou à certains biens qui en sont l'objet, soit à l'égard d'un ou de plusieurs indivisaires<sup>212</sup>.

On remarque que le droit fiscal s'est détaché de la notion civiliste du partage pour retenir une position beaucoup plus large et lui permettre ainsi de n'exiger que le droit de partage sur des opérations qui civilement ne sont pas des partages mais des mutations à titre onéreux.

Ainsi, le législateur fiscal applique les règles du partage à des opérations qui n'en sont pas faute d'indivision préexistante ou faute d'attribution de biens à un indivisaire.

164. Il s'agit là d'une application extensive du droit de partage à titre de régime de faveur, dans le but de favoriser les sorties d'indivisions.

L'article 748 du code général des impôts dispose que *« les 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, ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values. 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. En ce qui les concerne, l'imposition est liquidée sur la valeur nette de l'actif partagé déterminée sans déduction de ces soultes ou plus-values »*. Cette règle est étendue par l'article 750-II du code général des impôts aux licitations et cessions de droit indivis réalisées dans les mêmes conditions.

---

<sup>212</sup> C. civ., art. 838.

Les articles 150-U, IV et 150-0 A, IV du même code, relatifs respectivement aux plus-values immobilières et plus-values sur cessions de valeurs mobilières, sont rédigés dans les mêmes termes.

Ce texte pose deux conditions : l'une relative à la nature de l'indivision, l'autre relative à la qualité des attributaires.

Pourtant alors que le droit civil ne distingue pas entre l'origine des indivisions, le droit fiscal n'accorde de régime de faveur qu'à certaines d'entre elles : celles dites « subies » (a).

Paradoxalement, ce régime de faveur s'applique lorsque le bien n'est pas attribué à un indivisaire, mais à un tiers à l'indivision, opération qui civilement n'est pas un partage mais une vente (b).

#### 1 - Indivisions éligibles.

165. Sont visées les indivisions successorales, les communautés conjugales (auxquelles sont assimilés les biens indivis entre époux séparés de biens), les biens indivis issus d'une donation-partage et les biens indivis entre partenaires pacsés<sup>213</sup>.

Plus précisément, il s'agit :

- des partages de communauté conjugale, quelle que soit la cause de la dissolution de cette dernière (décès, divorce, absence, séparation de corps ou de biens, changement de régime matrimonial : cf. article 1441 du code civil) ;
- des partages de biens acquis conjointement par des époux séparés de biens pendant la durée du mariage et effectués en application des dispositions de l'article 1542 du code civil (Cass. com., arrêt du 21 avril 1992, n° 90-14371) ;
- des partages portant à la fois sur des biens provenant d'une communauté dissoute par le décès d'un époux et sur des biens dépendant de la succession de ce dernier ;
- des partages de sociétés d'acquêts accessoires à un régime de séparation de biens ou à un régime dotal ;
- des partages d'ascendants faits par actes entre vifs et entrant dans les prévisions des articles 1075 et suivants du code civil, ainsi que les partages testamentaires ;

---

<sup>213</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 300.

- des partages de biens intervenant entre les donataires à un partage d'ascendants qui ont reçu les biens donnés dans l'indivision.

Sont exclus les biens indivis résultant d'indivisions conventionnelles.

166. S'agissant des concubins, l'assimilation aux époux est loin d'être acquise.

167. Dans ce domaine, la position du législateur a le mérite d'être claire : les partages de biens entre concubins réalisés avec soulte ne sont pas déclaratifs mais translatifs à hauteur des soultes.

Au motif que leur indivision est conventionnelle, volontaire et non subie ?

Or l'achat à deux n'est pas loin de ressembler aujourd'hui à une indivision « forcée » : acheter seul est pour beaucoup devenu impossible et les jeunes actifs se trouvent obligés d'acheter et d'emprunter à deux<sup>214</sup>.

168. La rédaction de l'article 750-II du code général des impôts mériterait sur ce point d'être modifiée.

Il peut paraître étonnant que les personnes vivant en concubinage ne soient pas éligibles au régime de faveur dès lors que la volonté du législateur est de favoriser les sorties de ces indivisions familiales.

169. En droit civil, la Cour de cassation a toujours considéré que le statut du mariage ne pouvait être étendu par voie d'analogie au concubinage. Celui-ci n'est pas soumis à des règles spécifiques : se sont donc les règles de droit commun qui s'appliquent<sup>215</sup>.

Le parallélisme d'ailleurs avec l'exclusion des concubins du bénéfice de l'attribution préférentielle est frappant.

2 – Qualité des attributaires.

170. La seconde condition tient à la qualité des attributaires : les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, les ascendants, les descendants ou les ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux.

---

<sup>214</sup> Assemblée de liaison des Notaires, Rapport 1993, p. 87.

<sup>215</sup> Jacques Massip, Defrénois 2004, Art. 37926.

Les membres originaires s'entendent des héritiers légataires ou donataires pour les partages de succession, les époux pour les partages de communauté, les personnes pacsées en cas de conclusion d'un pacs, les donataires copartagés pour les partages d'indivision issue d'une donation-partage<sup>216</sup>.

La ligne directe est celle qui relie les ascendants et les descendants : arrière-grands-parents, grands-parents, parents, enfants, petits-enfants, arrière-petits-enfants. La ligne directe ascendante se dédouble en ligne maternelle et ligne paternelle.

La ligne collatérale est celle qui relie les personnes issues d'un auteur commun : frères et sœurs, oncles et neveux, cousins<sup>217</sup>. On remarque que l'administration ne vise pas les collatéraux. Toutefois, dans la mesure où, dans une indivision successorale, ils sont membres originaires, ils bénéficient à ce titre du régime de faveur.

Quant au partage de communauté, il est rare que l'attributaire soit le frère ou la sœur d'un des époux !

En pratique peu de difficultés se sont posées sur ce point. C'est probablement la raison pour laquelle le texte n'a pas été modifié en ce sens.

171. La volonté du législateur est de favoriser, d'inciter ces sorties d'indivisions « subies » ou « forcées » qui doivent bénéficier de régimes de faveur.

Ces opérations n'en restent pas moins des ventes d'un point de vue juridique.

En effet, en droit civil, le partage ne se conçoit que lorsque le bien est attribué à un indivisaire et non à un tiers, fut-il un descendant d'un membre originaire.

Le champ d'application de l'article 748 du code général des impôts qui était initialement une exception au principe de la taxation aux droits de mutation à titre onéreux a évolué de telle manière que le régime de faveur s'applique à une grande majorité des partages et que la règle selon laquelle le partage est translatif est finalement d'application résiduelle.

172. Bien que la volonté du législateur soit de favoriser les sorties d'indivisions familiales on ne peut s'empêcher de remarquer quelques incongruités.

---

<sup>216</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 310.

<sup>217</sup> Jean-Jacques Lemouland, Rép. civ. Dalloz, Famille.

Si les indivisions entre partenaires pacsés sont assimilées aux indivisions entre époux (communauté ou indivision entre époux séparés de biens) en matière de plus-value immobilière, il n'en reste pas moins qu'il subsiste un doute lorsque l'attributaire n'est pas un conjoint d'un membre originaire (c) mais le partenaire d'un membre originaire (d).

Enfin, les personnes vivant en concubinage restent, elles, exclues du régime de faveur en matière d'enregistrement. Il faut croire que la notion de « famille » ne les concerne pas (e).

D'ailleurs, l'attribution préférentielle en matière de partage ne leur est-elle pas refusée ? La Cour de cassation rejette la demande d'attribution préférentielle aux concubins au motif « *que les parties n'étaient pas mariées* »<sup>218</sup> alors qu'elle l'accorde au partage d'indivision résultant de l'existence d'une société de fait entre concubins<sup>219</sup>.

#### a - Attributions aux membres originaires

173. En matière de partage de communauté ou de biens indivis entre époux séparés de biens, les membres originaires sont les époux.

Depuis 2008, il n'y a plus à distinguer selon que le bien a été acquis avant ou pendant le mariage. Cette évolution est louable et elle n'est pas sans rappeler celle ayant existé en matière d'attribution préférentielle. En effet en 1988, le juge civil estimait que « l'attribution préférentielle peut être demandée, sous les conditions prévues par la loi, dans le partage des indivisions de nature familiale et que le conjoint divorcé peut demander l'attribution préférentielle du local servant à son habitation et dont il est propriétaire par indivis, même si cette indivision a pris naissance par une convention antérieure au mariage ». L'indivision reste familiale même si elle tire son origine d'une acquisition conventionnelle avant le mariage<sup>220</sup>.

Cette solution a été étendue en droit fiscal<sup>221</sup> comme en droit civil<sup>222</sup> au partenaire pacsé.

Pour les partages de biens reçus par voie de donation-partage, l'administration fiscale précise que « *le partage des biens donnés doit être opéré dans l'acte de donation-partage. Mais l'acte qui se borne à une simple attribution de quotité à chaque donataire, sans division matérielle*

---

<sup>218</sup> Cass. Com. 1<sup>ère</sup>, 9 décembre 2003, 02-12884 ; Sonia Ben Hadj Yahia, Rep. Civ. Dalloz, Concubinage, n° 338 et 342

<sup>219</sup> Cass. Civ. 1<sup>ère</sup>, 4 novembre 1983, Bull. civ. I, n° 256, p. 230

<sup>220</sup> Cass. 7 juin 1988, D 1989, p. 141, note André Breton.

<sup>221</sup> Loi n° 2007-1822 de finances pour 2008 du 24 décembre 2007, art. 16.

<sup>222</sup> Loi n° 99-944, 15 nov. 1999. Jean Hauser, « *Concubinage et pactes civils de solidarité* », RTD civ. 2004, p. 69 et 70.

*des biens entre les descendants, est également considéré comme une donation-partage : le droit de partage sera ultérieurement exigible sur l'acte par lequel les donataires procéderont au « lotissement »<sup>223</sup>.*

#### b- Attributions aux ascendants et descendants

174. Tous les ascendants et descendants sont visés sans limitation de degré.

L'administration a rappelé cette position à l'occasion d'une question relative à l'application du droit de partage lorsque le bien est détenu entre 8 enfants suite au décès de leurs parents et que l'attribution est faite par un enfant d'un membre originaire, aucun de ces derniers n'ayant la possibilité de garder l'immeuble.

L'opération, qui s'analyse en une licitation, par les membres originaires de l'indivision successorale, d'un bien dépendant de celle-ci, au profit d'un descendant d'un membre originaire de l'indivision, ouvre droit à l'application du droit de partage<sup>224</sup>.

Lorsqu'une licitation ou une cession de droits successifs intervient au profit d'un ascendant, d'un descendant ou du conjoint d'un membre originaire, le régime de l'article 750-II du code général des impôts s'applique, que ces personnes soient ou non membres de l'indivision au moment de la cession.

175. Autre exemple ; deux sœurs A et B sont propriétaires indivises par moitié d'un immeuble qui dépendait de la succession de leur père et mère. A donne à son fils unique C ses droits indivis portant sur l'immeuble. B cède ensuite à son neveu C ses droits portant sur le même immeuble qui devient ainsi la propriété exclusive de C. La cession faite par un membre originaire de l'indivision (B) au profit d'un descendant de l'autre membre d'origine (C) peut bénéficier du taux réduit<sup>225</sup>.

Mais si l'opération avait été réalisée par C au profit de B, le droit de partage n'aurait pas pu s'appliquer. En effet, la cession de B à C bénéficie du régime de faveur parce qu'elle porte sur des droits recueillis dans une succession. Alors que les droits détenus par C ont été acquis par

---

<sup>223</sup> BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n° 80.

<sup>224</sup> Rep. Malvy, JOAN 16 mars 1981, p. 1124-2, non reprise au Bofip mais dont la solution reste applicable.

<sup>225</sup> Rep. Collette, JOAN 15 juillet 1972, p. 3208-1 ; Rep. Poignant, JOAN 22 mars 1982, p. 1161-2 ; Rep. Icart, JOAN 26 août 1972, p. 3533. Ces réponses ne sont pas reprises au Bofip mais les solutions qu'elles édictent restent d'actualité.

voie de donation. L'article 750 du code général des impôts ne pourra s'appliquer dans ce dernier cas et la soulte sera soumise aux droits de mutation<sup>226</sup>.

Cette solution aboutit à une situation étonnante ; si B avait acquis les droits directement des membres originaires de l'indivision, la fiscalité du partage s'appliquait. Mais parce qu'un membre originaire a disposé de ses droits à titre gratuit, le régime de faveur ne s'applique plus sur l'acquisition réalisée par B, l'origine n'étant plus successorale.

176. Cette solution est identique dans son fondement à celle retenue par les juges suprêmes de la Cour de cassation dans une hypothèse où après avoir recueilli des droits indivis par succession, une femme mariée sous le régime de la communauté universelle les cède à son neveu. Parce que les droits indivis sont entrés dans la communauté universelle existant entre madame et son époux, ces droits ne dépendaient plus que partiellement d'une succession. Quand ils sont cédés par la communauté au neveu de madame, le bien est réputé avoir une origine successorale pour une moitié seulement<sup>227</sup>. Cette solution était déjà celle donnée par deux réponses ministérielles dans une situation semblable<sup>228</sup>.

177. L'administration a également eu l'occasion de préciser ces règles en matière de partage de communauté.

Mme Y envisage de faire une donation-partage à ses deux enfants nés d'un précédent mariage, d'immeubles propres et de ses droits dans la communauté de biens existant entre elle et M. Y son deuxième mari.

M. Y, deuxième mari de la donatrice, cède sa moitié des biens de la communauté à l'enfant attributaire moyennant une rente. Cette opération s'analyse en une licitation de biens dépendant d'une communauté conjugale au profit de descendant du conjoint éligible au droit de partage<sup>229</sup>.

Cette solution permet de faire application de la fiscalité du partage lorsque l'attribution est réalisée au profit d'un enfant qui ne serait pas commun aux deux époux. La notion d'adoption simple ou plénière n'entre pas en ligne de compte. La notion d'enfant issu des deux époux ou non est également sans conséquence.

---

<sup>226</sup> Rep. Lagorce, JAN 9 avril 1976, p. 1559.

<sup>227</sup> Cass. Com. 21 nov. 2000, JCP N 2002, 1020, note Frédéric Douet, « Cession de droits successifs par un époux soumis au régime de la communauté universelle ». Cf. infra n°183.

<sup>228</sup> Rep. de Gastines, JO AN 31 mars 1977, p. 1365, n° 35061 et rep. Dejoie, JO Sénat 12 septembre 1995, p. 2341, n° 135499.

<sup>229</sup> Rep. Joanne, JO AN 13 novembre 1974, p. 6244

178. S'agissant des descendants, il n'est pas exigé qu'ils viennent par représentation de leur auteur prédécédé.

Exemple. Une indivision entre A et B, ce dernier ayant lui-même deux enfants C et D. Les enfants de C peuvent bénéficier du régime de faveur alors même que C n'est pas décédé.

Sa qualité de descendant d'un indivisaire originaire suffit à autoriser l'application du régime spécial.

Seule compte la qualité de descendant d'un membre originaire sans limite de degré : que le descendant ne soit pas indivisaire au jour de la licitation ou qu'il le soit parce qu'un membre originaire lui a transmis des droits (à titre gratuit ou à titre onéreux) est sans importance. Mais cela peut avoir son importance lorsque ce « bénéficiaire » va à son tour céder ses droits ou être attributaire du bien<sup>230</sup>.

179. La théorie de la fiction a ici un champ d'application bien plus étendu qu'en droit civil qui qualifie cette opération de vente ordinaire avec toutes les garanties y attachées.

#### c- Attribution aux conjoints

Une distinction est faite selon que le conjoint du membre originaire est cessionnaire ou cédant de droits successifs.

##### α- Conjoint cessionnaire

180. Conjoint d'un membre originaire. Bénéficie du régime de faveur l'attribution du bien à un membre originaire et son conjoint alors même que ce conjoint, cessionnaire, n'a pas la qualité de membre de l'indivision successorale et ce, quel que soit le régime matrimonial des époux<sup>231</sup>.

181. Le conjoint bénéficierait également du régime de faveur alors même qu'il serait seul attributaire<sup>232</sup>. L'acte par lequel un des membres originaires d'une indivision successorale

---

<sup>230</sup> Cf. supra n° 175.

<sup>231</sup> Gérard Champenois, Defrénois 1986, Art. 33825, p. 1516.

<sup>232</sup> Rep. Lagorce, JOAN 29 septembre 1980, p. 4127-2 et 4128-1 ; Ind. Enreg. 13620.

cède à titre onéreux ses droits indivis au conjoint d'un autre membre originaire de l'indivision est soumis au droit de partage de 2.5%.

182. Conjoint d'un descendant ou d'un ascendant. Seul le conjoint d'un membre originaire est visé. Il n'est pas possible d'étendre cette solution au conjoint d'un ascendant ou d'un descendant (alors que dans d'autres pans de la fiscalité cette extension a été admise au titre des cessions de titres à l'intérieur du groupe familial). Dans cette hypothèse la part acquise par le conjoint relève des règles de droit commun.

### β- Conjoint cédant

183. L'hypothèse est la suivante. Une contribuable détient des droits indivis sur un immeuble successoral. Elle est attributaire de l'immeuble avec son conjoint avec qui elle mariée sous le régime de la communauté. La fraction indivise est cédée par l'époux de l'héritière au neveu de son épouse<sup>233</sup>.

Les juges du fond n'ont retenu que l'origine du bien, origine successorale, pour appliquer le régime de faveur du droit de partage.

La Cour de cassation, pour sa part, estime que par l'effet du régime matrimonial sous lequel est mariée l'épouse héritière, la fraction indivise du bien litigieux, primitivement recueillie par cette épouse, tombe dans la communauté existant entre elle et son mari. Cette fraction est alors réputée échue pour moitié à l'épouse héritière et pour moitié à son conjoint. Il en résulte que la fraction cédée par l'époux non héritier perd son origine successorale et doit donc être soumise aux droits de mutation à titre onéreux<sup>234</sup>.

184. La réponse ministérielle Dejoie<sup>235</sup> avait déjà précisé que l'époux marié sous le régime de la communauté universelle devient copropriétaire des biens indivis tombés dans la communauté en application des effets du régime matrimonial librement choisi par les époux et non en vertu d'une succession (il n'a pas la qualité d'héritier dans cette succession). Dès lors,

---

<sup>233</sup> Supra n°176.

<sup>234</sup> Cass. Com. 21 novembre 2000, JCP N 2002, 1020, note Frédéric Douet ; Dr. fisc. 2001, 518 ; également Def. 2001, 37340, note André Chappert.

<sup>235</sup> Rep. Dejoie, JOAN 12 sept. 1996, p. 2341.

seule la part cédée par l'époux héritier sera taxée à 1 % et celle cédée par son conjoint, qui n'a pas une origine successorale, donnera ouverture au droit de mutation à titre onéreux.

Autrement dit, le régime de faveur ne s'applique pas au conjoint qui devient copropriétaire des biens non en raison de la qualité d'héritier qu'il ne possède pas, mais du fait de son régime matrimonial<sup>236</sup>.

La Cour de cassation a eu l'occasion de se prononcer pour des faits similaires mais au sujet des pouvoirs des époux. Une dame décède laissant sept enfants. Une licitation est réalisée au profit de l'un d'eux. Une des cédantes était mariée sous le régime de la communauté. La Cour rappelle que l'indivision successorale existe entre tous ceux qui ont un droit de copropriété sur les biens composant la succession. L'époux marié sous le régime de la communauté universelle est copropriétaire des biens tombés dans la communauté du fait de son conjoint mais cela n'a pas pour effet de conférer au conjoint de l'époux héritier la qualité d'indivisaire dans l'indivision successorale. L'article 1427 du code civil était applicable si ce n'est que l'époux ne s'est pas prévalu de ces dispositions<sup>237</sup>.

#### d- Attribution au partenaire pacsé

185. S'agissant des indivisions éligibles, le droit fiscal a suivi l'évolution des techniques juridiques et peut-être aussi l'évolution en matière d'attribution préférentielle.

Ainsi, depuis la réforme de 2008, les partages portant sur des biens détenus par des partenaires pacsés bénéficient de l'effet déclaratif du partage.

Mais s'agissant des personnes attributaires, un doute subsiste quant à l'attribution d'un bien indivis d'origine successorale à un membre originaire et/ou à la personne avec qui il est pacsé.

En effet, le texte est ainsi rédigé « *les partages qui portent sur des biens meubles ou immeubles dépendant d'une succession... et qui interviennent uniquement entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, ascendants, descendants ou des ayants-droits à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux ne sont pas considérés comme translatifs de*

---

<sup>236</sup> André Chappert, Defrénois, 2001, art. 37340, p. 443

<sup>237</sup> Gérard Champenois, Def. 1986, 33825, note ss. Civ. 1<sup>re</sup> 18 juin 1985.

*propriété... »*<sup>238</sup>. Le texte ne vise pas le partenaire pacsé à un membre originaire, mais le conjoint du membre originaire.

Serait-ce un oubli ? Une maladresse dans la rédaction du texte ?

L'esprit du texte et le contexte de la réforme de 2008 voudraient que le partenaire pacsé à un membre originaire bénéficie du régime de faveur, dans la mesure où les partenaires pacsés sont très souvent assimilés aux époux pour l'application des règles fiscales et compte tenu du fait que les biens indivis entre partenaires pacsés sont éligibles au régime de faveur.

Le législateur n'a-t-il voulu étendre le régime qu'aux partages de biens indivis entre personnes pacsées sans pour autant les viser au titre des personnes attributaires ?

Ce doute est accentué par le fait que l'administration fiscale dans son instruction précise que, certes le régime spécial s'applique également aux biens indivis détenus par des partenaires liés par un pacs, mais que ce partage doit « *intervenir entre les personnes énumérées à l'article 748 du CGI* ». Or, la personne pacsée n'est pas visée par le texte.

Les services fiscaux à plusieurs reprises ont refusé d'appliquer le régime de faveur à l'attribution d'un immeuble au partenaire lié au membre originaire par un pacte civil de solidarité.

186. Il convient de ne pas confondre les indivisions éligibles au titre desquelles figurent les biens indivis détenus par des partenaires pacsés avec les membres attributaires au titre desquels figurent les conjoints des membres originaires mais pas les partenaires pacsés aux membres originaires.

Pourtant, en matière de plus-value immobilière, l'administration fiscale dans sa doctrine relative à la date d'acquisition, précise que lorsque la licitation est réalisée au profit de l'un des coindivisaires, son conjoint, **son partenaire lié par un pacte civil de solidarité**, ses descendants, ascendants ou ayant droit à titre universel, il convient de procéder à la même distinction que pour les partages suivant que la licitation ait donné lieu ou pas à l'exonération de la plus-value de partage<sup>239</sup>.

---

<sup>238</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 310.

<sup>239</sup> BOI-RFPI-PVI-20-20-20150410, n° 40, l'administration précise qu'en cas de licitation « *au profit de l'un des coindivisaires, son conjoint, son partenaire lié par un pacte civil de solidarité, ses descendants, ascendants ou ayant droit à titre universel : il convient de procéder à la même distinction que pour les partages suivant que la licitation ait donné lieu ou pas à l'exonération de la plus-value de partage* » ; BOI-RFPI-PVI-10-40-100-

#### e- Attribution au concubin

187. Les indivisions entre concubins sont exclues du régime de faveur. Selon cette logique, le partage réalisé au profit du concubin d'un membre originaire ne bénéficie pas du régime de faveur<sup>240</sup>.

#### f- Attribution aux ayants-droit à titre universel de l'un ou de plusieurs des membres originaires de l'indivision

188. Il s'agit des héritiers ab intestat, des légataires universels ou à titre universel. Les légataires particuliers se portant acquéreurs ne bénéficient donc pas du régime de faveur.

Ainsi, le régime de faveur s'applique au partage de succession intervenant entre l'enfant du défunt (membre originaire de l'indivision) et le légataire universel du second enfant du défunt prédécédé<sup>241</sup> ; une personne décède en laissant pour héritiers ses deux enfants A et B. B décède sans héritier réservataire en laissant un légataire universel L. Le partage entre A et L est soumis au droit de partage. La solution est identique si L décède, laissant son enfant X pour le partage intervenant entre A et X.

Compte tenu de la définition des biens indivis éligibles et du champ d'application des personnes attributaires bénéficiaires du régime de faveur, l'effet déclaratif du partage en droit fiscal s'étend bien au-delà de l'acceptation qui en est faite en droit civil.

Finalement, les seuls partages avec soulte qui seraient considérés comme véritablement translatifs en droit d'enregistrement comme en matière de plus-value seraient les partages portant sur des indivisions conventionnelles autres que les partenaires pacsés et les concubins (étant toutefois rappelé qu'en droit d'enregistrement ceux-ci ne bénéficient pas du régime de faveur). Il s'agit de cas résiduels.

---

20140414, n° 50 ; « L'exonération s'applique aux partages de biens indivis provenant d'une indivision entre partenaires ayant conclu un PACS au sens des articles 515-1 et suivants du code civil. L'exonération s'applique aux plus-values réalisées lors du partage de biens acquis par les partenaires d'un PACS y compris s'ils ont été acquis avant la conclusion du PACS. Il n'est pas nécessaire que le partage résulte de la rupture du PACS ».

<sup>240</sup> Supra, n°166 à 169.

<sup>241</sup> Rep. Lagorce, JOAN 7 juillet 1973, p. 2805, n°1654

## **Section II – Difficultés liées à la conception protéiforme de l’indivision**

189. L’application extensive des règles du partage à des situations qui ne sont pas des indivisions a pour effet de rendre peu lisible la matière.

Qu’est ce qui justifie que les règles du partage s’appliquent à une donation-partage et pas à un partage de société ?

En quoi la situation des époux séparés de biens, lorsqu’un époux finance l’acquisition d’un immeuble appartenant à l’autre, est-elle différente du paiement de la créance de participation aux acquêts par remise d’un bien propre ?

Pourquoi les concubins restent-ils exclus des régimes de faveur alors que les partenaires pacsés sont assimilés aux époux ?

190. L’application d’un texte à des situations similaires rend la matière confuse et aboutit à créer des discriminations entre les contribuables (B). Alors même que l’administration fiscale délimite le champ d’application du droit de partage aux partages d’indivisions, elle applique ce droit à des opérations qualifiées de partage en droit civil (A).

### **A – L’ « appellation » partage**

191. La qualification de partage suffit-elle à rendre exigible le droit de partage ?

Plus généralement, la taxation d’un acte dépend-elle de la qualification qui en est faite sur le plan civil, en l’occurrence, la qualification de partage ?

Cette qualification faite par le code civil, notamment pour le prélèvement des récompenses, le paiement de la créance de participation, le préciput... répond à la volonté d’appliquer les règles dérogatoires favorables du partage et éviter celles relatives aux mutations d’immeubles.

L’enregistrement prend acte de la qualification juridique alors même que l’opération taxable ne présente pas les caractères du partage, l’élément essentiel de la détention en indivision faisant défaut (1).

Mais si la qualification juridique de partage, retenue par l’administration fiscale, présente l’avantage d’appliquer le droit de partage à l’exclusion des droits de mutations à titre onéreux, cette qualification sera contestée par le contribuable toutes les fois où la fiscalité aboutit

finalement à une taxation plus lourde. Ainsi, le contribuable n'hésite pas à saisir le juge pour faire juger que l'absence d'indivision exclut le droit de partage. Bien que qualifiée de partage, l'opération n'en présente pas les caractères ; tel fut le cas en matière de partage de société<sup>242</sup>.

C'est également parce que les règles fiscales sont défavorables, que le contribuable tente de contester cette qualification en matière de paiement de récompenses par la communauté à un époux.

On revient aux fondamentaux juridiques pour justifier l'absence d'application du droit de partage à une opération pourtant qualifiée comme telle en droit civil.

L'indivision a été avant tout envisagée en matière successorale. Les règles du partage ne doivent-elles pas alors être assouplies, étendues, adaptées s'agissant des autres indivisions ? Ne peut-il pas exister de partage en l'absence d'indivision ; serait-il possible départir d'une analyse juridique trop rigide (2) ?

#### 1- Qualification juridique retenue en enregistrement.

192. La qualification « opportuniste » d'opération de partage d'un point de vue civil, qui a pour seul but d'appliquer les règles favorables du partage, doit-elle être poursuivie en enregistrement alors même que l'administration fiscale donne une définition du partage et en précise les caractères ? Retenir la qualification de partage, c'est imposer les règles qui le régissent. Règles juridiques. Règles fiscales ? Autrement dit, « l'appellation » partage en droit civil justifie-t-elle sans réserve la fiscalité du partage en enregistrement et l'application du droit de partage ?

Au sujet du règlement en nature de la créance de participation, un auteur écrit ; « *La qualification de partage peut difficilement être discutée puisque le code civil y renvoie directement. Il faut donc en tirer toutes les conséquences* »<sup>243</sup>. C'est donc que le partage peut être constitué en l'absence même d'indivision. Le droit fiscal n'est ici qu'un succédané du droit civil.

De la même manière, parce que le paiement d'une prestation compensatoire est qualifié de partage par l'article 1474 du code civil, l'administration fiscale exige le droit de partage.

---

<sup>242</sup> Supra n°41 et s.

<sup>243</sup> Clément Féardon, « *La participation aux acquêts en nature* », JCP N 2009, 1195. Voir également en matière de partage de société, Jean-Pierre Garçon et François-Xavier Lucas, JCP E 1998, p. 1296 « *Le partage est une opération nommée. Retenir une qualification, c'est imposer l'application des règles qui régissent le partage* ».

Également, règlement en nature de la créance de participation<sup>244</sup>, clause de prélèvement moyennant indemnité<sup>245</sup>, conversion d'usufruit du conjoint survivant<sup>246</sup>, donation-partage<sup>247</sup>, testament-partage<sup>248</sup> sont qualifiés de partage.

193. La conversion d'usufruit n'est pas un partage mais la loi autorise de la traiter comme tel. « Comme » une opération de partage. L'opération permet de déterminer les droits du conjoint survivant de la même manière qu'un partage.

Parce que les héritiers et le conjoint survivant ont des droits concurrents sur les mêmes biens, il paraît logique et équitable d'appliquer les règles relatives au partage.

Le partage peut exister en l'absence d'indivision dès lors qu'il est « déterminatif » et qu'il a pour effet de circonscrire les droits de chacun ; droits concurrents sur un même bien ou une masse de biens, mais de nature différente.

194. Pourquoi le partage de société ne relève-t-il pas du droit de partage ? Parce qu'il n'y a pas d'indivision certes. Le juge s'est fondé sur l'article 1844-9 du code civil pour expliquer qu'en l'absence de clôture de liquidation de la société, il ne pouvait y avoir de partage et, sur le fondement de l'article 746 du code général des impôts qui ne soumet au droit de partage que les actes constatant un partage de biens, il a refusé l'application du droit de partage<sup>249</sup>.

195. Alors qu'en matière de démembrement de propriété, « *parce que les biens ne sont pas commodément partageables... et pour éviter une licitation désavantageuse de la seule nue-propriété* » (le bien étant détenu par un usufruitier et plusieurs nus-propriétaires), la licitation en pleine propriété peut être autorisée. « *Cette licitation peut intervenir indépendamment de toute indivision juridique, quand elle est le moyen de dénouer par la vente simultanée de divers droits réels une situation de fait dont la complication s'oppose à l'exercice immédiat du droit privatif de chaque partie* »<sup>250</sup>.

---

<sup>244</sup> Civ. art. 1576. Raphaël Contin, « Les règlements en nature dans les partages matrimoniaux », RTD civ. 1977, p. 435 ; Le texte reconnaît implicitement au créancier de participation la qualité de copartageant dont il faut admettre qu'elle emprunte quelques détours. Il faut imaginer une fiction d'indivision. Parce que ce régime a un esprit communautaire ? Supra n° 144 et s.

<sup>245</sup> Civ. art. 1514. Infra n° 333.

<sup>246</sup> Supra n° 136 et s.

<sup>247</sup> Supra n° 154.

<sup>248</sup> Infra 449.

<sup>249</sup> CA Paris, 1<sup>re</sup> ch., sect. B, 22 décembre 2006, n°04-24674 : Juris-Data n°2007-330189.

<sup>250</sup> Cass. Civ. 1<sup>ère</sup> 22 janvier 1962, D. 1962, Jurisp., 418, note Gérard Cornu

196. Le juge a considéré que compte tenu de la complexité et de l'enchevêtrement des droits des usufruitiers et des nus-proprétaires portant, non sur des biens déterminés, mais sur une quote-part de l'ensemble sont tels qu'ils ne permettent pas de les asseoir ou de les localiser dans un partage en nature<sup>251</sup>.

Les arguments manquent pour tenter de trouver une cohérence à l'application des règles du partage à des situations aussi disparates et des solutions aussi diamétralement opposées.

Le partage est exclu en matière de retrait d'actif au motif que, la société n'étant pas dissoute, il n'existe pas d'indivision, alors qu'en matière de démembrement de propriété, bien qu'il n'y ait pas non plus d'indivision, parce que la situation l'exige, un partage peut être réalisé.

A quel titre le juge peut-il considérer que telle ou telle situation justifie davantage une entorse à la règle juridique ?

Sur quelles appréciations des situations, plus que d'autres, mériteraient d'être favorisées ?

Pourquoi alors donner une définition du partage en droit fiscal si finalement l'administration fiscale ne s'y tient pas ?

Le droit fiscal devrait préciser que le droit de partage atteint tous les partages qui mettent fin à une indivision ainsi que toutes les opérations que le droit civil qualifie de la sorte.

Cette transposition du droit civil en enregistrement est-elle identique en matière de plus-value ? La réponse négative. Le droit fiscal en matière de plus-value retrouve son « autonomie ».

## 2 - Un nécessaire ajustement des règles du partage

197. L'indivision, parce qu'elle est réglementée en matière successorale, doit-elle être adaptée à d'autres situations et ainsi voir son champ d'application étendu à des situations qui s'apparentent à une indivision mais qui n'en présentent pas tous les caractères ?

En effet, si les indivisions successorales sont fréquentes, le décès n'est pas la cause unique de la naissance d'une indivision. Une indivision peut être choisie par des concubins, partenaires

---

<sup>251</sup> Arrêt supra n° 128 et s.

pacés, époux séparés de biens à l'occasion de l'acquisition d'un bien. Ces indivisions peuvent être fugaces (partage de société), voir inexistantes (donation-partage, incorporation d'un bien ou changement d'attributaire dans une donation-partage), ou au contraire peuvent être durables. L'indivision est alors un mode de détention et non état transitoire.

Telle est la position de certains auteurs : « *Le droit successoral ne peut s'appliquer sans aménagement tout simplement parce que les relations qu'il s'agit de régir diffèrent profondément. On ne saurait procéder à une transposition pure et simple des règles du partage successoral... Une adaptation est à tout le moins nécessaire. La vision selon laquelle l'absence de cessation de l'indivision exclut le partage est exagérément réductrice* »<sup>252</sup>.

198. L'application des règles par analogie à des situations qui présentent certains caractères, tels qu'un allotissement des biens qui ne sont pas indivis, a pour effet de rendre la matière confuse et de perdre de vue le principe.

Le résultat, à moins que ce n'en soit la raison, est que l'exigibilité du droit de partage apparaît comme une taxation par défaut. Il est fait référence au partage afin d'éviter la taxation aux droits de mutation au taux de droit commun.

Le régime de faveur aboutit finalement à une taxation plus lourde ? Il sera fait retour aux règles juridiques et au constat qu'il n'existe pas d'indivision pour éluder le droit de partage.

La qualification de partage par le droit civil des situations analogues à celle d'une détention indivise, pour lesquelles il existe une concurrence de droits entre plusieurs personnes, pourrait justifier l'application du droit de partage. Il serait alors plus correct que le droit de l'enregistrement prévoie que le droit de partage s'applique à tout partage d'indivision et à toute opération qualifiée comme telle sur le plan civil.

## **B – Une casuistique à l'origine d'inégalités entre contribuables**

199. L'indivision se caractérise par la concurrence de droits de propriété de même nature sur un même bien ou masse de biens.

Peut-on considérer que l'existence d'intérêts communs sur un même bien suffit pour invoquer une situation semblable à une indivision et appliquer les règles du partage ?

---

<sup>252</sup> Jean-Pierre Garçon et François-Xavier Lucas, « *Peut-on encore parler de partage partiel d'une société ?* », JCP E 1998, p. 1296. ; Elie Alfandari et Michel Jeantin, RTD com. 1995, p. 441.

La réponse est négative dès lors que la volonté est de dénouer des situations complexes et de préserver les institutions.

En effet, bien que les époux séparés de biens aient financé ensemble l'acquisition d'un immeuble pour lequel un seul époux n'apparaît comme acquéreur dans l'acte de vente, le juge refuse d'appliquer les règles du partage (1).

S'agissant des concubins, alors même qu'une indivision existe, le régime de faveur des partages est exclu (2). Cette position est contestable.

#### 1 - La situation des époux séparés de biens.

200. La Cour de cassation en 1982 a estimé, dans une hypothèse où une épouse, mariée sous le régime de la séparation de biens, a financé l'acquisition d'un immeuble appartenant à son époux, que le bien litigieux ne pouvait avoir été acquis uniquement avec les ressources de l'un des époux, et en a déduit que ledit immeuble était réputé leur appartenir indivisément à hauteur de moitié chacun<sup>253</sup>. Il en conclut que l'immeuble est indivis parce que l'épouse est en mesure de démontrer qu'elle a participé financièrement à l'acquisition.

Cette position n'a pas prospéré et cet arrêt reste isolé. Ce n'est plus celle aujourd'hui retenue par le juge, comme par la doctrine, puisque la qualité de propriétaire est établie uniquement par le titre, mais il est intéressant de voir que dans cet arrêt le juge retient non le titre de propriété mais les modes de financement.

Seul le titre peut établir une indivision, pas le financement. Les intérêts pécuniaires sur un bien ne justifient pas un rapprochement avec l'indivision. L'absence de partage exclut l'application du droit de partage dans les règlements pécuniaires entre époux.

201. La volonté de préserver les principes régissant le régime de la séparation de biens a primé. La séparation de biens est un régime choisi par les époux qui entendent défendre chacun leurs propres intérêts. Si le conjoint veut acquérir la qualité de propriétaire d'un bien dont il finance l'acquisition, il lui appartient de faire établir le titre en son nom. S'il ne le fait pas, il est justifié de lui refuser toute vocation à la propriété d'un bien qu'il n'a pas fait

---

<sup>253</sup> Civ. 1ère, 26 oct. 1982, n° 81-13570.

désigner comme sien. Il entre dans un cadre juridique qu'il a souhaité. Les règles doivent en être respectées.

202. Cette situation mérite d'être comparée avec la détention en démembrement de propriété : dans cette hypothèse il n'existe pas d'indivision puisque les droits sur le même bien sont de nature différente. En application des principes juridiques, il ne saurait donc y avoir de partage entre un usufruit unique et un nu-proprétaire unique.

Mais l'intérêt des parties a primé sur les considérations juridiques<sup>254</sup>.

Les articles 759 et 761 du code civil autorisent la conversion de l'usufruit du conjoint survivant en rente viagère, ou en un capital. L'article 762 du même code les qualifie « d'opérations de partage »<sup>255</sup>. Avec la conversion, le conjoint se retrouve dans la situation d'un héritier en propriété dont le droit porte sur une valeur. La conversion est donc assimilée à une opération de partage<sup>256</sup>.

Il s'agit là d'une fiction ; pour qu'il y ait partage, il faut une indivision.

La conversion de l'usufruit en rente viagère substitue un droit de créance à un droit réel ; elle n'est pas déclarative.

Que dire du paiement en nature de la créance de participation ? Parce que sous un régime de communauté, les biens auraient été indivis, il est légitime d'appliquer les règles du partage<sup>257</sup>.

## 2- La situation du concubin

203. La situation des concubins est, à ce titre, révélatrice.

L'administration fiscale précise que « *les règles applicables aux biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale ont été étendues aux indivisions entre partenaires d'un PACS ou entre concubins dans une instruction du 24 juillet 2007.*

*L'article 515-8 du code civil définit le concubinage comme « une union de fait, caractérisée par une vie commune présentant un caractère de stabilité et de continuité, entre deux personnes, de sexe différent ou de même sexe, qui vivent en couple ». L'état de concubinage s'apprécie par des circonstances de faits et peut être justifié par la production de divers*

---

<sup>254</sup> Supra n°134 et s.

<sup>255</sup> Jurisclasseur Civil code, Art. 756 et 767, Fasc. 10 Successions, Pierre Catala, n° 64. Supra n° 136.

<sup>256</sup> Annie Chamoulaud-Trapiers, Rép. civ. Dalloz, Usufruit, n° 502. Supra n°136.

<sup>257</sup> Supra n° 144 et s.

*documents dont l'appréciation relève de la compétence de l'administration, sous le contrôle du juge de l'impôt.*

*Cette mesure de tempérament n'est pas remise en cause par les aménagements résultant de l'article 16 de la loi de finances pour 2008. Il est toutefois précisé que ces aménagements n'ont pas pour effet d'étendre le régime d'exonération aux partages portant sur des biens acquis par les concubins avant le début de la période de concubinage, lesquels restent imposables à hauteur des soultes versées dans les conditions de droit commun »<sup>258</sup>.*

L'administration fiscale applique l'effet déclaratif au partage de biens indivis entre concubins. Cette position de la doctrine fiscale va au-delà du texte de loi qui ne vise pas expressément les concubins.

Mais, cette tolérance n'existe qu'en matière de plus-value immobilière ; elle n'est pas reprise en droit d'enregistrement, ni en matière de plus-value sur cession de valeurs mobilières<sup>259</sup>, ni même en matière de taxes forfaitaires !

---

<sup>258</sup> Repris au Bofip BOI-RFPI-PVI-10-40-100-20140414, n° 40.

<sup>259</sup> BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-50-20141014, n° 130, le texte ne vise que les partages portant sur des titres ou droits provenant d'une indivision conjugale ou d'une indivision entre partenaires unis par un pacte civil de solidarité (PACS).

## Titre II – Éléments constitutifs du partage

204. De la même manière que le code civil ne définit pas l'indivision, il ne définit pas le partage. L'importance accordée à la notion d'indivision provient du droit des successions mais elle ne provient pas d'une théorie générale du partage en droit civil : le partage n'a pas été réglementé en lui-même, en tant que notion autonome, mais dans le cadre du règlement des successions.

La définition selon laquelle le partage est l'acte juridique qui met fin à l'indivision en substituant à la quote-part abstraite dont était titulaire chaque coindivisaire sur l'ensemble des biens indivis, un droit privatif sur un ou plusieurs desdits biens résulte de la doctrine<sup>260</sup>.

Le partage est à la fois un fractionnement et l'attribution des parts issues de cette division.

205. Il est l'acte qui met fin à une indivision par la division et la répartition de son objet entre les indivisaires, de sorte que chacun reçoive une part distincte de l'avoir commun en proportion de ses droits. Autrement dit, le partage s'entend de l'acte juridique qui a pour objet de substituer à des droits indivis des droits privatifs sur une fraction individualisée du bien ou de la masse de biens en indivision : un acte d'allotissement en somme.

Le partage est un contrat. Il suppose le consentement de tous les indivisaires. Il peut être verbal.

Pour sa part, la doctrine administrative définit le partage comme le contrat qui opère la répartition des biens indivis entre les coindivisaires qui reçoivent alors un droit exclusif sur les biens mis dans leur lot. La sortie de l'indivision s'opère par le partage<sup>261</sup>.

206. Elle ne soumet au droit de partage que les opérations qui sont constatées par un acte<sup>262</sup>.

Le droit de partage est un droit d'acte (chapitre I).

---

<sup>260</sup> Lexique de termes juridiques ; Aubry et Rau, Droit civil français, 7e éd. : Litec 1975, t. X, par Esmein, § 620, texte et note 4. – M. Grimaldi, Droit civil, Successions, 6e éd. : Litec 2001, n° 826 et s. – J. Flour et H. Souleau, Les successions, 3e éd. : Armand Colin, 1991, n° 412. – F. Terré et Y. Lequette, Les successions, les libéralités, 3e éd., 1997 : Précis Dalloz, n° 924

<sup>261</sup> BOI-ENR-PTG-20120912, n°30. « *Le partage est la division qui se fait, entre plusieurs personnes, de biens qui leur appartenait en commun en qualité de cohéritiers ou comme copropriétaires, à quelque titre que ce soit. Il a pour conséquence d'attribuer à chaque propriétaire un droit exclusif sur certains biens en échange des droits indivis qu'il possédait sur l'ensemble des valeurs à partager et de lui permettre de disposer seul, sans le concours des autres indivisaires, des biens mis dans son lot* », BOI-ENR-PTG-10-20120912, n°1.

<sup>262</sup> L'acte est un écrit nécessaire à la validé ou à la preuve d'une situation juridique. Il est une manifestation de volonté destinée à produire des effets de droit.

207. La conception du partage a évolué en même temps que celle de l'indivision.

Aujourd'hui le partage, s'il met fin à une indivision, n'est plus nécessairement le fractionnement d'une masse. Il peut y avoir partage alors même que cette masse, ou ce bien indivis est attribué en totalité à un indivisaire, le lot des autres se réduisant en une soulte. Le partage est réalisé en valeur.

Le partage est un acte neutre. Il est répartitif, il ne fait que conforter un droit de propriété préexistant. Il en définit les contours et les limites. Ces caractéristiques participent de la définition du partage.

Pourtant, dans certaines hypothèses, la confusion avec la transmission ou le paiement est fréquente.

La fin d'une propriété collective est-elle un élément nécessaire ? La réponse est affirmative. L'indivision prend fin par la répartition des biens entre les indivisaires pour les remplir de leurs droits dans l'indivision

Est-elle un élément suffisant ? Y a-t-il partage quand un indivisaire reçoit un bien indivis non en sa seule qualité d'indivisaire mais en sa qualité de créancier ?

On pourrait en douter, même si l'on constate que l'administration fiscale ne fait pas de différence.

.

## **Chapitre I – Un acte de partage**

## **Chapitre II – La fin d'une propriété collective**

## Chapitre I – Un acte de partage

208. Le partage est une convention à laquelle participent tous les copartageants. Aucune forme n'est requise. Les parties sont autorisées à y procéder dans telle forme, et par tel acte qu'il leur plaît de choisir<sup>263</sup>. Il peut être partiel ou total à l'égard de tous ou de certains coindivisaires, de tout ou partie des biens.

Il peut s'effectuer sous forme de vente, de cession, de transaction.

Un écrit n'est donc pas exigé à titre de validité du partage. Il est toutefois préférable pour établir les droits de chacune des parties. Il est nécessairement notarié lorsque des immeubles sont compris dans la masse indivise.

209. L'administration fiscale ne soumet au droit de partage que l'acte qui est présenté comme étant un partage ou l'acte qui révèle l'existence d'un partage antérieur. En l'absence d'acte, pas de droit de partage. Ainsi un partage verbal ne supporte pas l'impôt.

De ce principe découlent deux questions : l'administration n'a-t-elle pas alors la possibilité d'établir par elle-même l'existence d'un partage ? En effet, il paraît étonnant que seul l'acte de partage établi et présenté spontanément à la formalité soit soumis au droit de partage sans que l'administration fiscale puisse se prévaloir d'une situation de fait.

Si le partage est un droit d'acte, il suffirait aux copartageants d'éviter de parler de partage, mais plutôt de licitation, de cession de droits indivis, voire d'échange. L'administration a-t-elle la possibilité de requalifier la convention au motif qu'elle met fin à l'indivision ? Est-ce qu'un acte peut être qualifié de partage par ses seuls effets ? (Section 1).

Le partage doit mettre fin à l'indivision, totalement ou partiellement. Il peut s'agir d'une licitation, d'une cession de droits successifs notamment. En effet, le titulaire de droits indivis peut disposer de ses droits. Pourrait-il les transmettre à titre gratuit ? La réponse est assurément positive. La transmission des droits indivis peut être réalisée à titre onéreux ou à titre gratuit. Dans les deux cas elle fait cesser l'indivision, conformément aux dispositions de l'article 883 du code civil. Pourtant le droit civil et le droit fiscal ne reconnaissent pas d'effet déclaratif, aux transmissions à titre gratuit de droits indivis. Le partage est un acte onéreux

---

<sup>263</sup> Aubry et Rau, Droit Civil, Tome X, p. 155, § 623.

(Section II). La question est alors de savoir si le partage se limite à la fin d'une indivision ou s'il doit s'accompagner d'un allotissement en valeurs indivises.

### Section I – Nécessité d'un acte

210. Le partage amiable est la convention par laquelle les copartageants se répartissent, d'un commun accord, les biens indivis.

Le partage est consensuel ; il laisse toute liberté aux parties tant au plan du fond que de la forme<sup>264</sup>. Il n'obéit à aucune exigence autre que celle du droit commun. Le consentement suffit à créer les obligations<sup>265</sup>.

L'acte notarié n'est donc pas une condition de validité du partage et le défaut d'authenticité de l'acte n'affecte pas sa validité<sup>266</sup>.

Dés lors qu'aucun acte n'est nécessaire pour que le partage soit valable, il peut être verbal ; c'est un de ses avantages mais qui en fait également un inconvénient<sup>267</sup>.

---

<sup>264</sup> Avis de M. Cavarroc, Avocat Général, Cass. Assemblée plénière, 22 avril 2005, n° 02-15180 ; Un tel partage n'est soumis à aucune exigence de forme et les parties ont toute liberté pour composer les attributions (M. Planiol, op. cit., n° 971). Elles peuvent opérer, soit de la manière la plus simple, c'est-à-dire verbalement, soit de façon plus élaborée en recourant à un écrit : acte sous seing privé, acte authentique, ou même acte revêtant une forme quelconque, tel qu'une combinaison de plusieurs écrits, un rapport d'expertise constatant l'acceptation par les parties des propositions de l'expert, ou même un acte notarié nul (Cass. Req. 20 février 1860, DP 1860, I, 107 ; Cass. 1ère civ. 27 février 1952, Bull. n° 89 ; Cass. 1ère civ. 26 mai 1956, Bull. n° 205 ; Cass. 1ère civ. 11 juillet 1955, Bull. n° 294)

Certes, un arrêt de la cour d'appel de Paris a estimé devoir assigner une limite au principe du libre choix lorsque le partage porte sur un bien immobilier (CA Paris, 28 mai 1964, JCP G 1964, II, 13916). Selon cette décision, la rédaction d'un écrit, et singulièrement d'un acte authentique, serait alors rendue nécessaire pour l'accomplissement des formalités relatives à la publicité foncière. Mais l'on sait que cet arrêt n'a pas recueilli l'agrément unanime de la doctrine, laquelle demeure divisée (Rép. civ. Dalloz, Partage, fasc. 20) : si certains auteurs estiment qu'un partage amiable fait sans écrit ne peut être invoqué à l'encontre des tiers à l'égard desquels les co-partageants sont toujours "réputés en état d'indivision" (comm. J.A. ss l'arrêt précité), il est considéré qu'en toute hypothèse, l'exigence de l'écrit demeure sans incidence sur la validité du partage lui-même opérant répartition et attribution des biens entre les parties (Rép. Civ. Dalloz, 2ème éd., Partage, n° 236, p. 20 ; également R. Savatier : RTDC 1965, p. 157 et comm. M.D. ss Cass. 1ère civ. 29 avril 1968, JCP 1968, II, n° 15667).

<sup>265</sup> Claude Brenner, « L'acte notarié n'est pas une condition de validité du partage immobilier », JCP N 2013, 1008 ; « *Il ressort de l'article 835 du Code Civil que le partage n'est assujéti à aucune règle de forme et peut être conclu sous seing privé. Cette solution vaut pour toutes les indivisions quelle qu'en soit l'origine* ».

<sup>266</sup> C. Cass. 1ère, 24 octobre 2012, 11-19855, Juris-Data 2012-023908 ; « *qu'il résulte de l'article 835 du Code civil que le partage convenu entre les indivisaires présents et capables n'est assujéti à aucune règle de forme de sorte qu'il peut être conclu par acte sous seing privé et que, s'il porte sur des biens soumis à publicité foncière, il doit être passé par acte notarié... que cette formalité a pour but d'assurer l'effectivité de la publicité obligatoire, mais que le défaut d'authenticité de l'acte n'affecte pas sa validité* ».

Certes, le plus souvent les parties auront recours au ministère d'un Notaire, notamment pour les besoins de la publicité foncière lorsque l'indivision comporte des immeuble et afin d'assurer l'effectivité de l'acte, mais il ne s'agit pas d'un formalisme ad validitatem.

<sup>267</sup> G. Champenois, Defrénois 1994, Art. 35856, p. 902, note sous l'arrêt civ. 1ère, 13 octobre 1993, Bull. civ. I n° 283, p. 196).

De ce point de vue, le partage est donc un résultat : la sortie de l'indivision par l'attribution de droit divis. Toute opération qui aboutit à sortie d'indivision devrait être qualifiée de partage.

211. En pratique un acte est très souvent établi ; lorsqu'il porte sur un immeuble pour les besoins de la publicité foncière, parce qu'il constitue une preuve pour les parties qui se prévalent de ce partage, parce que les opérations de liquidation sont parfois complexes et que le notaire est appelé à rédiger un acte de partage.

212. L'administration fiscale précise que pour la perception du droit de partage, il est nécessaire qu'un acte de partage soit établi. A défaut d'acte, la taxation n'a pas lieu (A). C'est pourquoi un partage verbal ne rend pas exigible le droit de partage.

Peut-on alors éviter d'établir un acte de partage et ainsi éluder l'impôt ?

Inversement, à défaut d'établissement d'acte, l'administration fiscale pourrait-elle se prévaloir d'un début de preuve pour exciper de l'existence d'un partage et réclamer le droit de partage ?

213. Si le partage est un droit d'acte, il ne devrait être perçu que sur les actes intitulés « partage ». Les parties pourraient-elles alors éviter la qualification de partage dans le seul but d'éluder le droit de partage? Cette qualification est-elle opposable à l'administration fiscale ? Cette question peut surprendre. Pourquoi vouloir éviter le droit de partage alors que ce droit est moins élevé que les impositions de droit commun ? Depuis que la loi de finances rectificative n° 2011-900 du 29 juillet 2011 a porté le droit de partage à 2.50 %, il existe des hypothèses dans lesquelles le contribuable pourrait avoir intérêt à appliquer la taxation relative aux échanges, aux ventes, aux donations... et limiter ainsi l'assiette taxable aux seules parts transmises.

Mais également parce que certains régimes de faveur ont été mis en place et s'avèrent plus intéressants que la fiscalité du partage.

Un acte qui n'est pas qualifié de partage, mais de cession de droit indivis ou de licitations, et qui met fin à une indivision, rend-il nécessairement exigible le droit de partage (B)?

## A - Notion d'acte

214. L'acte juridique s'entend d'une manifestation de volonté qui emporte des effets de droit. Il s'agit du negotium qui s'oppose à l'instrumentum qui est l'écrit, authentique ou sous seing privé contenant la substance de l'acte juridique (1).

Selon l'administration fiscale seul un acte présenté à la formalité est susceptible de rendre exigible le droit de partage. Il peut s'agir de l'acte de partage lui-même ou de tout document qui révélerait l'existence de ce partage. En effet, le droit de partage est un droit d'acte. L'administration retient le terme « acte » en tant qu'instrumentum.

La tentation est alors grande de s'abstenir de régler par un acte les modalités et les effets du partage.

215. L'administration ne pourrait-elle pas alors se prévaloir d'une situation de fait ou de droit afin de considérer que l'absence d'établissement d'acte n'a été justifiée que dans le seul but d'éluider l'impôt ?

216. Une réponse ministérielle Valter publiée au Journal Officiel du 22 janvier 2013, qui rappelle qu'à défaut d'acte, le droit de partage n'est pas dû (2), est venue semer le trouble sur la tolérance que l'administration fiscale semble admettre. Cette immunité n'est-elle pas trompeuse dès lors que tout rappel ultérieur d'un partage préexistant est de nature à rendre exigible le droit de partage initialement éludé ? Cette révélation constitue l'instrumentum nécessaire à l'exigibilité du droit de partage. Elle peut être le fait des parties, mais ne saurait être à l'initiative de l'administration fiscale elle-même.

### 1 – Établissement d'un acte de partage

217. L'administration fiscale précise dans sa doctrine que les conditions d'exigibilité de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement résultant du 7° du 1 de l'article 635 du code général des impôts et 746 du code général des impôts sont au nombre de quatre ;

- existence d'un acte,
- existence d'une indivision entre les copartageants,
- justification de l'indivision,
- existence d'une véritable opération de partage.

S'agissant de la condition relative à l'existence d'un acte, elle rappelle qu'« *il faut, en premier lieu, qu'il y ait un acte constatant le partage pour que l'imposition proportionnelle soit exigible. En effet, les dispositions du 7° du 1 de l'article 635 du CGI n'assujettissent obligatoirement à la formalité que les actes constatant un partage. Il s'ensuit qu'un partage verbal n'est pas soumis à la formalité obligatoire.*

*Mais lorsque les copropriétaires déclarent dans un acte avoir été remplis antérieurement, au moyen d'un partage verbal, complètement ou partiellement de leurs droits, l'impôt de partage est dû sur les biens antérieurement partagés.*

*C'est ainsi que l'administration a exigé l'impôt de partage sur une attestation notariée relatant un remembrement rural et la répartition des nouveaux biens entre les ayants droit de l'apporteur prédécédé, dès lors que cet acte doit être considéré comme formant le titre d'une convention verbale antérieure.*

*Le droit de partage s'applique à un acte mentionnant un partage verbal antérieur (RM Delnatte, n° 86792, JOAN du 13 juin 2006, p. 6208)»<sup>268</sup>.*

218. L'administration fiscale ne liquide le droit de partage que si un acte est établi.

Un acte juridique est une manifestation de volonté destinée à produire des effets de droit.

L'acte juridique résulte de l'activité humaine dont les effets de droit se produisent pour avoir été voulus ; ainsi, sont des actes juridiques les divers contrats et conventions, la confirmation, la renonciation à un droit, la résiliation, la révocation...

219. Le fait juridique désigne tout acte ou événement auquel le droit attache des conséquences dont il est indifférent qu'elles aient été recherchées. Il s'agit des actes matériels accomplis dans l'exercice d'un droit ou dans l'intention d'exercer un droit, une compétence ou un pouvoir : perception des fruits, plantations, constructions, impenses, etc<sup>269</sup>.

L'administration comprend-elle l'acte juridique au sens strict ou englobe-t-elle également le fait juridique qui s'entend de tout fait ou événement, d'origine humaine ou naturelle, qui produit ou auquel sont attachés des effets de droit ? Autrement dit, le comportement d'un indivisaire pourrait-il établir l'existence d'un partage ? (a)

---

<sup>268</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20140530, n° 90.

<sup>269</sup> Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Acte, n° 25 et s.

Ces actes peuvent être classés en plusieurs catégories, notamment acte unilatéral, qui résulte de la manifestation de volonté d'une seule personne et acte bilatéral ou plurilatéral, autrement qualifié de convention ou contrat. Quel est l'acte que l'administration fiscale soumet au droit de partage ? (b)

a- Acte de partage : acte juridique ou fait juridique ?

220. Qu'entend l'administration fiscale par « acte de partage » ? Il s'agit certainement de l'acte juridique établi par les co-indivisaires.

Mais pourrait-il consister en un comportement ? Ainsi le fait, pour un seul d'entre eux de percevoir les fruits, de conclure un contrat de bail, de se comporter comme le seul propriétaire permettrait-il à l'administration fiscale d'établir l'existence d'un partage ?

Autrement dit, pourrait-elle se prévaloir de l'apparence d'un partage ou d'un début de preuve pour établir l'existence d'un partage et réclamer le droit qui en résulte ? Qu'entend-on par « acte qui révélerait l'existence d'un partage verbal antérieur » ?

221. D'un point de vue juridique, la Cour de cassation a jugé que le partage peut être prouvé par témoignages ou présomptions s'il existe un commencement de preuve par écrit<sup>270</sup>.

222. Fiscalement, les articles 1881 du code général des Impôts et R 195-1 du livre des procédures fiscales prévoient des présomptions et des éléments de preuves dont l'administration fiscale peut se prévaloir pour exiger une imposition.

Mais, ces dispositions sont spéciales aux mutations et ne sont pas applicables aux partages purs et simples qui sont des actes déclaratifs et qui ne sont passibles que d'un droit d'acte. Le copartageant qui fait des actes impliquant sa possession exclusive, n'est pas, en effet, un nouveau possesseur, au sens de la loi fiscale, puisque la rétroactivité du partage fait remonter son droit de propriété à l'époque de l'évènement qui crée l'indivision : il ne succède pas à ses copropriétaires indivis : il est censé avoir été inscrit au rôle ou avoir fait acte de propriétaire dès l'origine de l'indivision<sup>271</sup>.

---

<sup>270</sup> Civ. 1<sup>ère</sup>, 29 avril 1968, JCP 1968, II, 15667.

<sup>271</sup> Cass. Civ. 6 mai 1856 ; S. 1856, I, p. 615 ; DP 1856, I, p. 220 ; Journ. Enr. 16276 ; La présomption posée par le texte qui autorise l'administration de l'enregistrement à poursuivre contre le nouveau possesseur le paiement

223. La limite est tenue entre d'une part la notion de présomption et de début de preuve visée par les articles 1881 et 1882 du code général des impôts que l'administration fiscale ne saurait appliquer faute pour le partage de constituer une mutation et d'autre part, la notion « d'acte » qui révélerait l'existence d'un partage verbal autorisant l'administration fiscale à percevoir le droit de partage.

En effet, une réquisition des héritiers à un notaire, de leur délivrer un certificat de propriété à l'effet de faire immatriculer divisément à leurs noms personnels et suivant leurs droits respectifs, un titre de rente dépendant d'une succession est un acte autorisant l'administration à percevoir le droit de partage<sup>272</sup>. Cet acte contient le consentement des parties signataires de l'acte à la division de la rente en parts correspondantes à la quote-part de chacun et par suite attribution implicite à chaque indivisaire de sa part virile.

224. Il a été jugé que les dispositions de l'article 1882 du code général des impôts et R195-1 du livre des procédures fiscales ne valent pas pour les partages réalisés avec soulte ou plus-value<sup>273</sup>. Mais l'évolution qui a eu lieu depuis et qui consiste à assimiler certains partages avec soulte aux partages purs et simples ne pourrait-elle pas justifier aujourd'hui la non application de ces textes ?

On constate que le contentieux en la matière est ancien et rare. Mais l'augmentation du taux depuis 2012 pourrait susciter de nouvelles difficultés.

225. Il ressort de ces précisions que le droit de partage est un droit d'acte, exigible dès lors et à la condition qu'un partage soit établi ; un acte rédigé par les parties ab initio, ou un acte qui serait établi ultérieurement mais qui ferait état de ce partage déjà intervenu.

---

du droit proportionnel de mutation n'est pas absolue. La condition de son efficacité légale est de s'attacher à des faits qui supposent, entre un ancien possesseur et un possesseur nouveau, une transmission d'immeuble en propriété ou en usufruit, soit à titre onéreux, soit à titre gratuit. Cette présomption est sans application au cas où les faits, loin d'impliquer l'idée d'une semblable transmission, s'expliquent au contraire par un fait préexistant de partage entre cohéritiers qui avaient auparavant une possession divise. La possession exclusive par un cohéritier de l'un des immeubles de la succession, se rattachant non à une mutation, mais à une simple cessation d'indivision, par l'effet d'un partage, aucune mutation n'est constatée.

<sup>272</sup> T. Civ. Charleville, 25 mars 1886 : Journ. Enr. 22658 ; T. Civ. Château-Chinon, 2 déc. 1904 : Journ. Enr. 26994.

<sup>273</sup> T. Civ. Valenciennes, 12 novembre 1856 : Journ. Enr. 16414.

Seul un acte juridique peut constituer le titre de perception du droit de partage. Quant au fait juridique, il ne vaut pas partage et ne vaudrait pas non plus début de preuve permettant d'établir l'existence d'un partage.

b- Acte unilatéral ou multilatéral ?

226. La doctrine fiscale fait référence à un « acte » de partage, c'est-à-dire un écrit susceptible de produire des effets de droit. Un acte peut-être unilatéral, bilatéral, individuel ou collectif. La notion d'acte est beaucoup plus large que celle de contrat ou convention qui suppose un consentement entre les parties à l'acte.

227. Selon l'article 816 nouveau du code civil, l'acte de partage doit être entendu dans le sens de negotium et non pas d'instrumentum puisque le partage est une convention consensuelle qui peut être écrite ou verbale. Il suppose donc l'accord de tous les indivisaires<sup>274</sup>. Le partage est un contrat.

Un partage partiel, qui laisse subsister l'indivision à l'égard de certains biens ou de certaines personnes, requiert également, à peine de nullité, l'accord de volonté de tous les indivisaires<sup>275</sup>. Et le juge lui-même ne peut normalement l'ordonner que si tous les indivisaires y consentent

228. Droit civil et droit fiscal divergent-ils sur ce point ?

Il a été jugé qu'un accord (en l'espèce, deux actes sous seing privé) constitue une convention de partage dès lors qu'il lie les parties par sa nature synallagmatique et qu'il ne peut pas être rompu par la volonté unilatérale d'une seule des deux parties<sup>276</sup>. Le juge peut dès lors conférer force authentique par la constatation dans son jugement de l'accord intervenu antérieurement entre les parties.

Une acceptation tacite peut également caractériser un partage définitif<sup>277</sup>.

Toutefois, le droit de partage ne peut être perçu sur une simple déclaration d'un attributaire, sans l'intervention de ses copartageants. Nul, en effet, ne peut se faire un titre à soi-même et

---

<sup>274</sup> Jurisclasseur Civil Code, art. 835 à 839, Fasc. Unique Partage amiable, Jean-Louis Mouralis

<sup>275</sup> Civ. 5 juin 1951, Bull. civ. I, n° 173 ; Civ. 1<sup>re</sup> 30 juin 1965, Bull. civ. I, n° 434.

<sup>276</sup> Civ. 1<sup>ère</sup>. 26 juin 1985, n° 84-12417, Bull. civ. I, n° 205.

<sup>277</sup> Civ. 1<sup>ère</sup>, 13 octobre 1993, n° 91-20511.

le droit dont il s'agit ne peut s'appliquer qu'à un acte constituant la preuve de la convention intervenue<sup>278</sup>.

Ainsi, la déclaration par un contribuable qui prétend agir en vertu d'un partage verbal ne peut justifier la perception du droit de partage, de même que la mention d'un partage verbal par un attributaire justifiant de l'origine de propriété d'un immeuble vendu dès lors que tous les copartageants ne concourent pas à l'acte de vente.

L'administration fiscale ne retient que l'acte de partage pour lequel tous les indivisaires sont intervenus et non l'acte fait unilatéralement par un seul d'entre eux. Tous les indivisaires doivent avoir concouru à l'acte. Pour l'administration fiscale, le partage est également un contrat.

Un acte unilatéral ne saurait donc permettre l'exigibilité du droit de partage. L'acte de partage en droit fiscal s'entend également d'un contrat.

## 2 - Le sort du partage verbal

229. A défaut d'acte, le partage verbal n'est pas taxé (a). L'administration fiscale ne pourrait-elle pas alors reprocher aux parties de s'être abstenues d'établir un acte pour éluder l'impôt ? Et sur quels fondements (b) ?

### a - Absence de taxation du partage verbal

230. Le partage est consensuel ; il n'est soumis à aucune forme à titre de validité. La Cour de cassation l'a encore rappelé dans un arrêt en date du 24 octobre 2012<sup>279</sup>.

Dès lors que le partage peut être verbal et qu'il n'a pas à être constaté par un acte pour être valable, les parties n'auraient-elles pas intérêt à procéder à un partage verbal et éviter ainsi la taxation au droit de partage ?

231. A la question de savoir si des époux qui, après avoir vendu un immeuble commun à l'occasion du divorce, effectuent « *un partage verbal du prix de vente sans rédaction d'acte* le

---

<sup>278</sup> Jurisclasseur Notarial Formulaire, Enregistrement, V° Partage, Fasc. 40, n° 53

<sup>279</sup> C. Cass. 1<sup>ère</sup>, 24 octobre 2012, 11-19855, Juris-Data 2012-023908, précité.

*constatant ou le rappelant, sont redevables du droit de partage », le ministre répond que « l'article 746 du code général des impôts stipule que les partages de biens meubles ou immeubles sont soumis à un droit d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière de 2,50 %, communément dénommés « droit de partage ». Il résulte de ces dispositions fiscales quatre conditions cumulatives à l'exigibilité du droit de partage : l'existence d'un acte, l'existence d'une indivision entre les copartageants, la justification de l'indivision et l'existence d'une véritable opération de partage, c'est-à-dire transformant le droit abstrait et général de chaque copartageant sur la masse commune en un droit de propriété exclusif sur les biens mis dans son lot. Par conséquent, en l'absence d'acte, un partage verbal n'est pas soumis au droit de partage. Par suite, le partage verbal entre époux du produit de la vente d'un immeuble commun qui intervient avant un divorce par consentement mutuel n'est pas soumis au droit de partage »<sup>280</sup>.*

La règle selon laquelle le droit de partage est un droit d'acte et qu'il n'est dû que si un acte est établi est ici réaffirmée. Il est toutefois rappelé que tout acte, quelle qu'en soit la forme, qui relate l'existence d'un partage verbal antérieur constitue le titre de cette convention verbale. Le rappel d'un partage verbal dans un acte postérieur deviendrait alors le titre de la perception<sup>281</sup>.

232. Deux remarques s'imposent. Comment le partage verbal du prix de vente pourrait-il rendre exigible le droit de partage alors que, tant que la communauté n'est pas dissoute, aucune indivision n'existe ?

En outre, le rappel de cette vente et les modalités de répartition du prix dans la convention de divorce ne pourraient-ils pas être considérés comme constituant le « titre d'une convention verbale antérieure » au sens de la doctrine précitée ?

Autrement dit, doit-on prendre soin de s'abstenir de régler, dans un acte ultérieur, les modalités de répartition du prix, à défaut de quoi cette clause pourrait être analysée comme réglant les modalités du partage rendant alors exigible le droit de 2,5 % ? Dans ce cas, la réponse serait sans intérêt : certes le droit de partage ne serait pas dû sur la répartition du prix de vente, mais ultérieurement, lors de son rappel dans l'acte de partage global notamment.

---

<sup>280</sup> Rep. Min Valter 22 janvier 2013, JOAN 22 janvier 2013, n° 9548, p. 825.

<sup>281</sup> Jurisclasseur Notarial Formulaire, Enregistrement, V° Partage, Fasc. 40, n° 51.

L'administration fiscale, à propos de la vente de biens indivis et des clauses relatives au partage du prix, rappelle que *« le droit de partage est normalement exigible au titre d'un acte de vente d'un immeuble indivis contenant des clauses de répartition du prix de vente. Mais par mesure de tempérament, (elle) a décidé de renoncer à sa perception. »*

*Le droit de partage est en principe exigible sur la partie du prix de vente qui n'est pas payée comptant en espèces ou en valeurs assimilées et immédiatement répartie entre les vendeurs conformément à leurs droits respectifs. Toutefois, par mesure de tempérament, inspirée d'un souci de simplification et d'allègement, il est admis que ce droit ne sera plus réclamé, à l'avenir, sur les contrats de vente de biens indivis contenant des clauses relatives au partage de prix<sup>282</sup>.*

*Dans ce cas, aucun droit de partage n'est exigé de l'administration si cette vente est mentionnée ultérieurement dans un nouvel acte comme une convention ou un jugement de divorce<sup>283</sup>. Cette précision figure dans la doctrine relative à la « vente de biens indivis et clauses relatives au partage du prix ».*

Le fait de régler dans l'acte les modalités de répartition du prix ou d'en rappeler l'existence dans un acte ultérieur n'est pas de nature à rendre exigible le droit de partage.

Le principe de la subrogation qui veut que le bien subrogé est soumis au même régime juridique<sup>284</sup> (et fiscal, du moins en enregistrement) que le bien qu'il remplace aurait pu être avancé par l'administration fiscale, de la même manière que le juge l'avait, à une époque, retenu : le droit de partage est dû sur l'acte répartissant entre les covendeurs le prix de la vente antérieure d'un bien indivis, même si le partage a été prévu dans l'acte de vente, car dans

---

<sup>282</sup> Rép. Min. Beauguitte, JOAN 18 mai 1960, p. 909-1, n° 4813

<sup>283</sup> Solution reprise au BOI-ENR-PTG-10-10-20140530, n° 65.

<sup>284</sup> Christophe Albiges, Rep. civ. Dalloz, Indivision (régime légal), n° 63, « *La Cour de cassation admet le recours à la subrogation réelle en matière d'indivision : dans l'hypothèse d'une aliénation d'un bien indivis, le prix obtenu a vocation à devenir lui-même indivis* ». La créance qui remplace l'immeuble dans la masse devient elle-même un effet de la succession ; l'effet déclaratif peut alors s'appliquer à cette créance comme il se serait appliqué à l'immeuble lui-même. Cette logique n'a jamais été démentie depuis » (cf. Cass. req. 2 févr. 1925, préc., et Cass. civ. 2 juill. 1925, DP 1926.1.57, note R. Savatier ; Cass. civ. 14 mars 1950, D. 1950.396 ; Cass. 1<sup>re</sup> civ. 26 oct. 1976, Bull. civ. I, n° 307, Defrénois 1977.931, obs. G. Champenois ; 4 avr. 1991, Bull. civ. I, n° 118, RTD civ. 1992.430, obs. J. Patarin, Defrénois 1991.868, obs. G. Champenois) ; Frédéric Zenati, « *Subrogation du bien attribué préférentiellement et vendu pendant le partage* », RTD civ. 1992, p. 791.

l'intervalle de la vente et du partage, l'indivision a été reportée de l'immeuble sur le prix et c'est à cette indivision nouvelle que met fin le partage du prix<sup>285</sup>. Mais tel n'est pas le cas.

233. Finalement, les époux auront intérêt, lorsqu'ils s'entendent, à céder l'immeuble avant d'engager les opérations de partage afin d'exclure de l'assiette du droit à 2.50 % la valeur de l'immeuble. Le fait de rappeler cette vente lors du divorce ne devrait pas avoir pour effet de rendre exigible le droit de partage.

Il s'agit d'une mesure de faveur que le contribuable appréciera et qui pourtant ne se justifie pas juridiquement.

La réponse ministérielle Valter<sup>286</sup> précitée laisse d'ailleurs perplexe. Nombre d'auteurs l'ont vivement critiquée<sup>287</sup>, la jugeant inefficace, et y voyant même des effets néfastes d'un point de vue juridique.

234. A ceux qui prétendent que la réponse ministérielle Valter est sans portée véritable puisque la révélation du partage verbal dans la convention de divorce sera de nature à justifier le droit de partage<sup>288</sup>, il peut être répondu que la réponse Beauguitte précitée, intégrée au bulletin officiel des finances publiques, assure que le droit ne sera pas réclamé sur les contrats de vente de biens indivis contenant des clauses relatives au partage du prix. Il en est de même si cette vente est mentionnée dans une convention ou un jugement de divorce.

235. La même réponse pourrait être apportée à ceux qui craignent que les enjeux fiscaux ne suscitent la tentation des époux d'omettre sciemment l'existence d'une vente préexistante, et le sort du prix de vente<sup>289</sup>.

Ne faut-il pas limiter la réponse Valter au rappel du principe selon lequel le partage verbal n'est pas soumis au droit de partage à défaut d'établissement d'acte sans craindre que ce droit

---

<sup>285</sup> T. Civ. Bayeux 19 nov. 1880.

<sup>286</sup> Rep. Min Valter 22 janvier 2013, JOAN 22 janvier 2013, n° 9548, p. 825.

<sup>287</sup> Notamment, Jérôme Casey, « *Le partage verbal dans le divorce par consentement mutuel* », AJ Famille 2014, 547 ; Eloi Buat-Ménard et Jacques Combret, « *Droit de partage et partage verbal* », Defrénois n° 2013, p. 921.

<sup>288</sup> Jérôme Casey, « *Le partage verbal dans le divorce par consentement mutuel* », AJ Famille 2014, 547.

<sup>289</sup> Article précité ; Eloi Buat-Ménard et Jacques Combret, « *Droit de partage et partage verbal* », Defrénois n° 2013, p. 921. Guillaume Barbe, « *Panorama fiscal et civil du partage verbal préalable au divorce* », LPA 2 août 2013, n° 154, p. 14.

soit ultérieurement réclamé à l'occasion de l'établissement de la convention de divorce compte tenu des termes de la réponse Beauguitte.

236. Force est d'admettre que ceux qui doutent ont raison. Il n'est pas possible de demander le partage d'un bien de communauté tant que cette dernière n'est pas liquidée. Un partage anticipé de la communauté est nul. Le prix de vente d'un bien commun, par l'effet de la subrogation, conserve cette nature, il ne devient pas indivis. Toute liquidation anticipée du régime est strictement prohibée, la communauté ne sera dissoute que du jour où le jugement homologuant la convention portant règlement complet des effets du divorce sera devenu définitif.

En outre, il est certain que le partage du prix de vente entre les parties et préalablement aux opérations de partage présente un risque pour les époux<sup>290</sup> (comment s'assurer que l'égalité du partage est garantie<sup>291</sup> ?) comme pour le notaire<sup>292</sup>.

237. La question qui découle de la réponse ministérielle concerne sa portée ; pourrait-elle s'appliquer aux cohéritiers, concubins, partenaires pacsés ou plus généralement à tout indivisaire, qui déclarent, dans un acte de partage, s'être réglés antérieurement le prix de vente d'un immeuble indivis<sup>293</sup>? Faut-il y voir une affirmation plus générale selon laquelle le partage verbal d'un prix de vente d'un bien indivis n'est pas soumis au droit de partage et que tout rappel ultérieur de ce partage dans un acte quel qu'il soit ne rendra pas exigible ce droit.

La réponse Beauguitte ne vise pas une indivision particulière. Elle doit être appliquée à tout partage de biens, quelle que soit l'origine de l'indivision, avec répartition du prix.

Mais, dans quelle mesure la révélation ultérieure de ce partage autoriserait-elle les services fiscaux à percevoir le droit de partage quand on sait que « *le droit de partage s'applique à un acte mentionnant un partage verbal antérieur* »<sup>294</sup> ?

---

<sup>290</sup> Note Jérôme Casey précitée. Également Christophe Lesbats, « Le piège à déclarer qu'il n'y a pas lieu à liquidation », JCP N 2014, 1344.

<sup>291</sup> Cf. infra sur le partage inégal n° 657.

<sup>292</sup> Sur la responsabilité du Notaire répartissant le prix de vente, note ss. Cass. Civ. 1<sup>ère</sup>, 7 déc. 2006, « *Le partage du prix de vente* », JCP N 2007, 1281.

<sup>293</sup> Sol. 12 nov. 1874 : Journ. Enr. 19684 ; 30 mars 1899, Rev. Enr. 2522 ; lorsque les cohéritiers déclarent, dans un acte de partage, s'être réglés antérieurement de la main à la main au sujet des meubles meublants leur appartenant par indivis, cette donne ouverture au droit de partage sur la valeur des biens antérieurement partagés.

<sup>294</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20140530, n° 90.

Que doit-on entendre par « révélation » ultérieure ? Cette révélation doit-elle être le fait des parties à l'acte ou peut-elle provenir de l'administration fiscale ?

b - Sanction sur le fondement de la fraude

238. Le contribuable peut-il, sans risque, s'abstenir d'établir un acte de partage en vue d'éluider la fiscalité qui y est attachée ?

Cette question se pose de manière générale mais également de manière plus précise à propos de la réponse Valter précitée.

Certains auteurs ont émis des réserves quant à la portée de cette réponse ministérielle et à l'insécurité qu'elle pouvait susciter fiscalement<sup>295</sup>.

L'administration pourrait-elle contester le fait que le contribuable s'abstienne d'établir un acte de partage et se contente d'un partage verbal uniquement en vue d'éluider le droit de partage ?

La réponse Valter précitée rappelle que le droit de partage est un droit d'acte et que par conséquent le partage verbal qui serait fait entre les époux n'est pas soumis au droit de partage. Mais elle ne préconise pas pour autant cette solution. Elle se contente de rappeler les règles.

Toutefois ne convient-il pas de lire cette réponse ministérielle en contemplation de la réponse Beauguitte<sup>296</sup> selon laquelle le fait de rappeler dans un acte ultérieur l'existence de la vente du bien et la répartition du prix entre les époux n'est pas de nature à rendre exigible l'impôt de partage ? C'est par mesure de tempérament et dans un souci de simplification que cette tolérance est admise.

Comment alors l'administration pourrait-elle ultérieurement mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit ? L'article L64 du livre des procédures fiscales définit l'abus de droit comme suit :

*« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par*

---

<sup>295</sup> Jérôme Casey, « Le partage verbal dans le divorce par consentement mutuel », AJ Famille 2014, p. 547. Eloi Buat-Ménard et Jacques Combret, « Droit de partage et partage verbal », Defrénois 2013, p. 921. Guillaume Barbe, « Panorama fiscal et civil du partage verbal préalable au divorce », LPA 2 août 2013, n° 154, p. 14.

<sup>296</sup> Réponse Beauguitte, précitée et intégrée au Bofip.

*aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportés, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles »<sup>297</sup>.*

239. En l'espèce, l'acte ne présente pas de caractère fictif. Reste à savoir si le contribuable a réalisé un partage verbal en se basant sur l'application littérale des textes en vue d'éviter l'impôt (les réponses ministérielles sont visées au titre des « textes » qui peuvent être retenus pour établir l'abus de droit<sup>298</sup>).

240. L'administration peut écarter tout document ou fait (actes écrits ou non écrits tel un bail verbal) qui manifeste l'intention de son auteur et produit des effets de droit. Il s'agit bien évidemment d'un fait juridique matérialisant une volonté<sup>299</sup>.

Compte tenu de ces précisions, le partage verbal est visé.

Bernard Hatoux, doyen honoraire de la Cour de cassation, écrit qu'« *une première interprétation propose que le mot « texte » désigne les textes fiscaux qui instituent des régimes d'imposition. La difficulté dans cette hypothèse est celle de la détermination de l'intention de l'auteur du texte, qui peut n'être pas connue comme l'ont relevée la doctrine et les praticiens.*

*Pour notre part, à la lumière du contentieux relevant de l'ordre judiciaire, nous croyons qu'une interprétation plus large est nécessaire. En effet, les textes fiscaux, sauf exception expresse, appréhendent les situations telles qu'elles sont définies par le droit civil ou le droit commercial. L'intention du législateur fiscal ne peut être que la conformité de ces situations au droit commun. Par exemple, lorsque le droit fiscal taxe ou exonère les ventes ou les donations, il se réfère aux définitions du code civil qualifiant les mutations à titre onéreux ou gratuit correspondantes. Pour caractériser l'abus de droit au sens du nouveau texte, sauf fictivité et à supposer le but exclusivement fiscal établi, il est donc indispensable d'apprécier la conformité de l'application littérale conjointe du texte de droit commun et du texte fiscal à l'objectif poursuivi par le législateur, qui au demeurant est unique. Ce point est capital, puisque cette condition s'ajoute au but exclusivement fiscal, qui devient ainsi insuffisant à lui*

---

<sup>297</sup> Commenté par l'administration dans sa doctrine BOI-CF-IOR-30-20120912.

<sup>298</sup> Bofip précité, n° 100.

<sup>299</sup> Bofip précité, n° 60.

*seul pour caractériser l'abus de droit. À cette aune, il n'est pas certain que la jurisprudence ancienne de la Cour de cassation conserve sa portée »<sup>300</sup>.*

241. Or, en droit civil, le partage n'est soumis à aucune forme particulière à titre de validité. Le partage verbal produit ses effets.

En l'espèce, dès lors que l'administration elle-même admet une tolérance, comment pourrait-elle reprocher au contribuable de l'avoir appliquée. La réponse Valter seule aurait effectivement pu semer le doute ; affirmer que le droit de partage est un droit d'acte et conclure que le partage verbal est par conséquent exonéré d'impôt, ne permet pas de dire que l'administration fiscale consent à ces opérations sans risque pour le contribuable.

Rappeler la règle n'est pas donner un blanc seing.

Mais complétée par la réponse Beauguitte, le risque d'abus de droit paraît pouvoir être écarté.

242. Certes, la réponse controversée n'est pas reprise au Bofip mais le contribuable sur le fondement de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales peut se prévaloir de l'interprétation, par l'administration fiscale, d'un texte fiscal.

Il faut pour cela que l'interprétation ait été publiée au bulletin des finances publiques ou au journal officiel. S'agissant des textes sujets à interprétation, *« les réponses écrites des ministres aux questions posées par les parlementaires, publiées au Journal officiel de la République française constituent une source d'interprétation de la loi fiscale au sens de l'article L. 80 A du LPF sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable ou à l'assiette de l'impôt et qu'elles émanent de l'autorité compétente »<sup>301</sup>.*

Cette réponse est donc opposable à l'administration fiscale alors même qu'elle ne serait pas reprise au Bofip.

243. Cette immunité fiscale vaudrait-elle pour des partages successoraux ou des partages entre partenaires pacsés ou concubins ? Compte tenu de la rédaction des textes elle vaudrait pour tous les partages mais uniquement lorsque des biens indivis ont été cédés et qu'il s'agit de régler la répartition du prix de vente : le partage verbal n'étant pas de nature à rendre

---

<sup>300</sup> Bernard Hatoux, « *L'abus de droit devant le juge judiciaire de l'impôt après la réforme de l'article L 64 du LPF* », le blog des fiscalistes, 22 mai 2012, <http://fiscalite.efe.fr>.

<sup>301</sup> BOI-SJ-RES-10-10-10-20130718, n° 140 et 200.

exigible le droit de partage et le rappel ultérieur des modalités de répartition du prix bénéficiant d'une tolérance, l'opération ne saurait être constitutive d'un abus de droit.

## **B – Un acte de partage**

244. L'administration ne soumet au droit de partage qu'un acte. Mais est-ce que tout acte qui aurait pour effet de mettre fin à l'indivision serait soumis au droit de partage ? La réponse est négative.

Ainsi la licitation ou la cession de droits indivis qui sont des alternatives au partage et qui d'un point de vue juridique sont totalement assimilées au partage dans leurs effets, ne sont pas, en enregistrement, taxées comme un partage.

245. En matière de licitation et de cession de droits indivis, l'administration procède aux mêmes distinctions que pour le partage ; l'origine de l'indivision, la qualité des attributaires.

Lorsque le régime de faveur s'applique, le partage, la licitation, la cession de droits indivis sont taxés de manière identique : taux identique appliqué à la même assiette, l'actif net partagé.

246. Il n'en va pas de même pour les licitations et cessions de droits indivis qui ne bénéficient pas du régime de faveur, c'est-à-dire essentiellement les licitations et cessions de droits indivis entre concubins. Ces opérations sont considérées comme des mutations taxables au taux de droit commun sur les « parts acquises ».

### **1 - Cession de droits indivis**

La cession de droit indivis rend exigible les droits de mutation à titre onéreux liquidés sur les parts cédées lorsqu'elles ne bénéficient pas du régime de faveur.

#### a- Droits de mutation à titre onéreux

247. « *La cession de droits successifs est un contrat par lequel une personne appelée à une succession ouverte vend à un cohéritier ou à un tiers tous ses droits, actifs et passifs, dans ladite succession*<sup>302</sup> ».

*Les cessions de droits successifs constituent des ventes et sont donc, en principe, taxées comme telles, au tarif prévu d'après la nature des biens compris dans la cession.*

*Toutefois, celles intervenant entre les indivisaires originaires sont soumises à un régime de faveur identique à celui prévu pour les partages et les licitations.*

*Les cessions de droits successifs sont soumises à la formalité fusionnée accomplie par la conservation des hypothèques lorsqu'elles portent exclusivement sur des immeubles ou droits immobiliers »*<sup>303</sup>.

Lorsque les cessions de droits successifs ne sont pas susceptibles de bénéficier du régime de faveur prévu par l'article 750-II du code général des impôts, « *elles sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement, sur le prix augmenté des charges ou sur la valeur vénale réelle des biens, au taux réglé pour les ventes et déterminé d'après la nature des biens transmis* »<sup>304</sup>.

Alors même que l'opération aboutit à une attribution et à un résultat identique à celui d'un partage, le droit de partage n'est pas dû.

#### b- Assiette taxable

248. S'agissant de l'assiette des droits, « *l'impôt est calculé, comme en matière de vente, sur le prix augmenté des charges* »<sup>305</sup>.

L'administration ne précise pas que l'opération est assimilée à un partage et qu'à ce titre le droit de partage est dû.

---

<sup>302</sup> BOI-ENR-PTG-30-20120912, n° 1.

<sup>303</sup> BOI-ENR-PTG-30-20120912, n° 20.

<sup>304</sup> BOI-ENR-PTG-30-20-20120912, n° 1.

<sup>305</sup> BOI-ENR-PTG-30-20-20120912, n° 40.

Elle emploie les mots « prix » et « vente ».

La cession de droits indivis étant une véritable mutation soumise aux droits de mutation à titre onéreux il est normal que les droits ne soient liquidés que sur les parts acquises à l'exclusion de tout droit de partage.

249. Autrement dit, des concubins en indivision sur un ou plusieurs biens ont intérêt à présenter l'acte comme une cession de droits successifs et non comme un partage afin d'éviter ce droit de partage. Cela présente d'autant plus d'intérêt lorsque les droits de l'attributaire dans l'indivision sont supérieurs à la moitié.

Exemple. Si A détient  $\frac{2}{3}$  des droits indivis et B  $\frac{1}{3}$  sur un immeuble d'une valeur de 300.

Si le bien est attribué à A, les droits de mutation ne sont dus au taux de droit commun que sur  $\frac{1}{3}$  des droits. Le droit de partage n'est pas exigible alors qu'il le serait sur l'actif net partagé déduction faite de la soulte directe, soit 200, si l'acte était présenté comme un partage.

Si l'opération est présentée sous forme de partage, en plus des droits de mutation à titre onéreux, toujours liquidés sur les parts acquises, serait dû le droit de partage, sur l'actif net partagé moins la soulte directe déjà soumise aux droits de mutation à titre onéreux : la part qui résulte d'une mutation ne peut, dans le même temps, résulter d'un partage.

## 2 - Licitations

La licitation est taxée de la même manière que la cession de droits indivis lorsqu'elle ne porte pas sur les indivisions éligibles au régime de faveur.

### a- Droits de mutation à titre onéreux.

250. S'agissant des licitations bénéficiant d'un régime de faveur, conformément aux principes généraux précédemment évoqués, elles sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux prévu par le II de l'article 750 du code général des impôts, à l'exclusion de toute taxe ou droit afférent aux mutations à titre onéreux.

*« Les licitations qui ne remplissent pas les conditions posées par l'article 750-II du code général des impôts (CGI), c'est-à-dire celles qui ne portent pas sur des biens dépendant d'une*

*succession, d'une communauté conjugale ou d'une indivision fiscalement assimilée, ou encore celles qui n'interviennent pas au profit de certaines personnes limitativement énumérées, **sont soumises au régime des ventes ordinaires et taxées comme telles.***

*Prononcée au profit d'un étranger à l'indivision, la licitation constitue, en droit civil et en droit fiscal, **une vente et elle est taxée comme telle sur la totalité du prix, au tarif prévu d'après la nature des biens qui en sont l'objet.***

*En droit civil, la licitation tranchée au profit d'un colicitant est seulement déclarative. En effet, l'article 883 du code civil dispose que « chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot ou à lui échus sur licitation et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession ».*

*La loi fiscale considère, au contraire, qu'une telle licitation est translatrice de propriété.*

*L'impôt de mutation à titre onéreux est donc exigible sur les parts acquises par le colicitant adjudicataire, conformément aux dispositions de l'article 750-I du CGI qui soumet « les parts et portions indivises de biens immeubles acquises par licitation à l'impôt aux taux prévus pour les ventes des mêmes biens »<sup>306</sup>*

*La règle de l'article 750-I du CGI trouve son fondement dans le fait que, étant propriétaire, par hypothèse, d'une part du bien vendu, le colicitant n'en acquiert que l'excédent et conserve en sa précédente qualité de propriétaire la part qui lui appartenait déjà »<sup>307</sup>.*

L'administration considère que la licitation prononcée au profit d'un indivisaire est soumise aux droits de mutation à titre onéreux sur les parts acquises par l'indivisaire adjudicataire. A aucun moment, l'administration fiscale ne se réfère au droit de partage ou ne renvoie aux règles relatives au partage au motif que la licitation emporterait les mêmes effets.

Le droit de partage n'est pas dû. L'opération est translatrice de propriété, seuls les droits de mutation à titre onéreux sont liquidés. Elle n'est pas assimilée à un partage même si elle aboutit à une sortie d'indivision et à des attributions définitives.

---

<sup>306</sup> BOI-ENR-PTG-20-20-20120912, n° 10, 20 et 30.

<sup>307</sup> BOI-ENR-PTG-20-20-20120912, n° 30.

## b- Assiette taxable

251. Lorsque la licitation bénéficie du régime de faveur, le droit de partage est liquidé sur la valeur des biens sans soustraction de la part de l'acquéreur<sup>308</sup>.

La licitation ne bénéficie pas du régime de faveur, le droit de vente n'est dû que sur « *les parts acquises par le colicitant adjudicataire* »<sup>309</sup>.

La règle de l'article 750-I du code général des impôts trouve son fondement dans le fait que, étant propriétaire, par hypothèse, d'une part du bien vendu, le colicitant n'en acquiert que l'excédent et conserve en sa précédente qualité de propriétaire la part qui lui appartenait déjà.

Il résulte de l'ensemble de ces précisions que la licitation et la cession de droits successifs doivent être assimilées à un partage et sont taxables comme tel dès lors qu'elles interviennent entre les indivisaires bénéficiant du régime de faveur. Le fait de présenter l'acte comme une licitation ou une cession de droits successifs ne permet pas de diminuer l'assiette taxable aux seules parts acquises.

Au contraire, lorsque l'opération ne bénéficie pas du régime de faveur (partage entre concubins ou partage d'indivisions conventionnelles), les droits de mutation sont dus au taux normal, uniquement sur les parts acquises.

L'acte n'est pas déclaratif, le droit de partage n'est pas dû à moins qu'il ne soit rédigé un acte de partage avec soulte.

Le droit de partage est un droit d'acte. A défaut d'acte de partage, pas de droit de partage.

Le résultat de l'opération qui consiste en des attributions de biens indivis à des indivisaires ne suffit pas pour que l'opération soit soumise au droit de partage.

---

<sup>308</sup> BOI-ENR-PTG-20-10-20130129, n°60 : « *le deuxième alinéa du II de l'article 750 du code général des impôts prévoit qu'en ce qui concerne les licitations faisant cesser l'indivision, la taxe ou le droit est liquidé sur la valeur des biens sans soustraction de la part de l'acquéreur. Cette règle s'applique notamment lorsque la licitation d'un bien est faite au profit d'un seul colicitant* ».

<sup>309</sup> BOI-ENR-PTG-20-20-20120912, n°30 : « *L'impôt de mutation à titre onéreux est donc exigible sur les parts acquises par le colicitant adjudicataire, conformément aux dispositions de l'article 750-I du code général des impôts qui soumet « les parts et portions indivises de biens immeubles acquises par licitation à l'impôt aux taux prévus pour les ventes des mêmes bien.* ».

252. Cette analyse est partagée par certains auteurs ; pour Monsieur Delory « *les ventes à titre de licitation faisant ou ne faisant pas cesser l'indivision donnent ouverture aux droits de mutation à titre onéreux sur le prix des droits et parts cédés. Cette opération, quand elle est possible, permet d'économiser le droit de partage* »<sup>310</sup>.

Cette position peut paraître étonnante dès lors que l'opération, même si elle n'est pas présentée comme étant un partage, aboutit tout de même à une attribution et à un résultat identique à celui d'un partage.

Solution d'autant plus étonnante que l'administration fiscale n'hésite pas à rétablir la qualification de certains actes dès lors qu'ils présentent les caractéristiques du partage.

## **Section II – A titre onéreux**

253. Les actes déclaratifs qui agissent sur la base d'un droit ou d'une situation juridique préexistants, ne font qu'en révéler ou constater l'existence. Mais s'ils ne créent ni ne transfèrent le droit qui en est l'objet, ils lui confèrent positivement certitude ou perfection, de sorte qu'il puisse développer sa pleine et entière efficacité dont tout ou partie était jusqu'alors paralysée, frappée d'inhibition<sup>311</sup>.

Le partage est un acte déclaratif. Il s'oppose à l'acte translatif ; il n'est ni à titre onéreux, ni à titre gratuit.

254. Chaque copartageant tient directement ses droits du défunt, et ceci dès le jour de l'ouverture de la succession. Le droit indivis n'est pas un droit de propriété sur les biens eux-mêmes, mais un droit sur la masse s'exprimant sous la forme arithmétique d'une quotité ; le partage consiste alors en une évaluation représentative de ce droit et en une attribution de biens répondant à cette évaluation. Le partage se borne à fixer l'assiette d'un droit certes

---

<sup>310</sup> Christian Delory, « *Fiscalité des partages familiaux - Un régime plus cohérent* », JCP N 2008, 1139 ; dans le même sens, Claude Guillot, « *Actes de partage exclus du bénéfice du régime de faveur des articles 748 et 750-II du code général des impôts* », RFN 2002, p. 18 : « *Le droit de partage peut être éludé si l'opération est présentée sous la forme d'une licitation ; seul l'impôt de mutation sera dû. L'intérêt de se référer à une licitation est ainsi illustré et nous recommandons cette forme chaque fois que le régime de faveur est exclu* ». Cf. également Serge Lamiaux, « *Partage et licitation en droit d'enregistrement : existe-t-il une différence ?* », JCP N 2016, 1252.

<sup>311</sup> DESSERTAUX, Essai d'une théorie générale de l'acte déclaratif, thèse, Thèse précitée ; MERLE, Essai de contribution à la théorie générale de l'acte déclaratif, Thèse précitée n° 219 ; Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Acte juridique.

indéterminé dans son montant mais qui existe dans son principe dès l'ouverture de la succession<sup>312</sup>. Le partage est déterminatif.

255. Dès lors que le partage est déclaratif, attributif et par conséquent exclusif de toute mutation, la question de savoir s'il est à titre onéreux ou à titre gratuit ne devrait pas se poser. Il n'est ni l'un ni l'autre puisqu'il n'emporte pas mutation ou transfert d'un droit. L'attributaire est déjà titulaire de ce droit. Le partage n'est pas translatif de propriété, il ne fait que conforter un droit préexistant.

L'acte à titre onéreux s'entend de celui dont chaque partie consent une prestation en échange d'une contrepartie, tandis que l'acte à titre gratuit est celui dans lequel l'un des cocontractants, mû par une intention libérale, entend procurer un avantage dénué de contrepartie

Dans le partage, ces éléments ne se vérifient pas.

Les modalités de l'allotissement sont également indifférentes. Il n'y a pas même de conséquence à tirer, à cet égard, de ce que des prélèvements ont été faits, ou bien de ce qu'une inégalité en nature a été compensée par le versement d'une soulte : en toute hypothèse, les droits de chacun sont censés remonter aux origines de l'indivision et ne procéder en rien des copartageants<sup>313</sup>.

256. Un coindivisaire peut disposer de sa quote-part indivise. Il peut la vendre, la donner, la transmettre à cause de mort et même y renoncer. Ces opérations, dès lors qu'elles produisent les mêmes effets que le partage, devraient être assimilées au partage. D'ailleurs d'un point de vue juridique, ces opérations sont réalisables sous réserve de respecter le droit de préemption ou de substitution des coindivisaires.

Il est paradoxal de se demander si le partage est à titre onéreux ou à titre gratuit puisqu'il est répartitif, déclaratif. Le droit préexiste ; le partage ne fait que conforter le droit de propriété en le délimitant. Le droit fiscal fait la même analyse mais les conséquences aboutissent parfois à des solutions absurdes (A).

---

<sup>312</sup> Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Partage (2° droit commun), n° 279 ; F. Terré, Y. Lequette, S. Gaudemet, Les successions. Les libéralités, Ed. Dalloz 2014, n° 1147 et 1148.

<sup>313</sup> Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Partage (2° droit commun), n° 291.

C'est parce que le partage est un acte ni à titre onéreux, ni à titre gratuit qu'un échange de droits indivis ne saurait être qualifié de partage alors même qu'il aboutit à une sortie d'indivision. Ainsi des opérations qui aboutissent à une répartition ne sont pas constitutives, de facto, d'un partage (B)

## A – Paradoxe de la qualification

257. Le partage se définit-il par un résultat ? Une sortie d'indivision quelle qu'en soit les modalités, à titre onéreux ou à titre gratuit ?

Ou est-il une mutation à laquelle on ne reconnaît d'effet déclaratif que s'il est à titre onéreux, c'est-à-dire uniquement s'il s'accompagne d'un allotissement, d'une répartition des droits indivis ? Doit-on exiger que le cédant reçoive sa part pour dire qu'il y a partage ?

Un partage déséquilibré reste-t-il un partage ?

### 1 - Civilement, une qualification tributaire des intérêts à protéger

Parce que l'effet déclaratif attaché au partage sacrifie les intérêts des créanciers, la doctrine en limite les effets et estime que la donation de droits indivis ne peut pas s'analyser en un partage. Elle considère donc que le partage est un acte à titre onéreux. Les juges vont même jusqu'à le qualifier de contrat commutatif.

#### a - Acte à titre onéreux

258. La question de savoir si le partage est un acte à titre onéreux ou à titre gratuit a de quoi surprendre puisqu'il est répartitif. Il a pour objet de diviser la chose commune en autant de lots qu'il y a de copropriétaires, et d'attribuer à chacun un lot sur lequel il exercera son droit de propriété de manière entièrement exclusive. Le partage n'a donc pas d'effet translatif. Il ne fait que circonscrire l'objet de chaque droit de propriété. Il n'est ni à titre onéreux, ni à titre gratuit. C'est en cela qu'il est déclaratif<sup>314</sup>.

---

<sup>314</sup> Zenati -Castaing et Revet, Les Biens, PUF, 3<sup>ème</sup> ed. 2008, p. 525, n° 354 ; « *Le partage est un acte déclaratif par nature. Il n'opère aucune mutation, aucun transfert de droits. Il se borne à substituer à un droit indivis sur l'ensemble des biens un droit divis, privatif, sur certains biens. Durant la période d'indivision, chaque indivisaire a sur l'ensemble des biens un droit indéterminé. Ce droit existe dès l'origine et a sa source dans la transmission successorale ; le partage ne fait que le déterminer. L'héritier tient ses droits du défunt directement, il est son ayant cause, mais non celui de ses cohéritiers* », Jurisclasseur Répertoire Notarial, Fasc. 190, Successions, par Sabine Mazeaud-Leveneur, n° 11.

La cour d'appel de Paris en 1952 avait jugé qu'« *il est indifférent d'apprécier si le partage a un caractère gratuit ou onéreux, puisque dans notre législation le partage n'est pas attributif ou translatif, mais simplement déclaratif de droits, et suppose nécessairement l'existence d'un acte ou d'un fait antérieur d'où dérivent ces droits* »<sup>315</sup>.

259. Le législateur considère le partage comme un acte à titre onéreux notamment en ce qu'il prévoit des règles relatives à la lésion, au règlement des soultes, à l'attribution préférentielle...

Il ne peut y avoir de partage que si l'attributaire est désintéressé, même avec soulte. Le partage doit avoir un effet attributif. L'acte est nécessairement onéreux.

260. Selon la jurisprudence et la majorité de la doctrine, seul un acte à titre onéreux peut avoir un effet déclaratif. Les auteurs relèvent que le partage est un acte onéreux<sup>316</sup> et qu'il est suffisamment dur pour les créanciers hypothécaires et les ayants cause de chaque copartageant d'avoir à subir les conséquences normales de l'effet déclaratif et qu'il serait inacceptable de les sacrifier à une libéralité de leur auteur.

Il en résulte que de nombreux arrêts anciens ont décidé qu'une donation de biens indivis, comme une cession gratuite de droit successifs au profit d'un coindivisaire, ne constituent pas un partage et ne peuvent y amener car elles n'opèrent pas allotissement du donateur ou du cédant : elles sont translatives et non déclaratives, même si elles ont pour objet de faire cesser l'indivision<sup>317</sup>.

---

<sup>315</sup> CA Paris, 9 décembre 1952,

<sup>316</sup> Marty et Raynaud, Droit civil, Les successions et les libéralités, p. 614, n° 820 « *Cette cession ne vaut partage que si elle est consentie à titre onéreux. La cession à titre gratuit n'est pas un partage puisque le cédant ne reçoit aucune part, alors que dans la cession à titre onéreux on peut considérer le prix de la cession comme représentant la part du cédant. Cependant les termes généraux de l'article 883 alinéa 2 permettent de mettre en doute la valeur de cette restriction car, quelle soit gratuite ou onéreuse, la cession de droits successifs à un cohéritier met bien fin à l'indivision entre les parties* » ; Aubry et Rau, Droit civil, Tome X, § 625, p. 202 note 2.

<sup>317</sup> Martine Béhar-Touchais, Jurisclasseur Civil Code, Art. 883, Fasc. 10 Successions – Effets du partage, n° 47 ; Cass. civ. 5 mai 1841, S 1841, 1, p. 434 ; Cass req. 22 oct. 1901, DP 1902, 1, p. 241 « *Spécialement lorsque, comme en l'espèce, la donation met fin à l'indivision qui existait entre le donateur et le donataire, en transférant à celui-ci la part de propriété qui appartenait au donateur, il ne sera pas sans intérêts de rechercher si le contrat, dans l'intention des parties, n'a pas eu pour unique objet de mettre fin à l'indivision, si, en d'autres termes, le prétendu donateur, au lieu d'être inspiré par une idée de libéralité, n'a pas eu pour but de se soustraire aux difficultés du partage, en stipulant à son profit une rente qui, dans sa pensée était l'équivalent du droit de copropriété dont il se dépouillait* ».

261. Quand une indivision entre deux cohéritiers cesse parce que l'un des cohéritiers meurt en laissant l'autre pour unique héritier, l'effet déclaratif ne se produit pas, parce que, si cet effet se produisait, le résultat serait le même que dans la donation de part : le créancier serait radicalement frustré de son gage.

*« Tout le monde reconnaît que la donation de part, faite par un copartageant à un autre, quoiqu'elle mette fin à l'indivision ne produit pas l'effet déclaratif... Il est facile d'expliquer l'effet déclaratif. Même si l'on admet que le créancier qui traite avec un copartageant a entendu accepter toute sorte d'aléas, on ne peut cependant pas pousser cette interprétation à l'absurde et déclarer le créancier désarmé quand, à la place de l'immeuble indivis sur lequel il avait assis son hypothèque, le débiteur n'a pas même reçu une valeur sur laquelle il puisse exercer une action chirographaire. Voilà pourquoi on refuse à la donation de part l'effet déclaratif : ce motif est inapplicable aux opérations onéreuses. L'article 883 est inapplicable à la donation de part. Il serait également inapplicable au partage ou à l'acte quelconque par lequel un copartageant, tout en recevant quelque chose, aurait fait à une autre un avantage considérable.*

*Quand une indivision entre deux cohéritiers cesse parce que l'un des cohéritiers meurt en laissant l'autre pour unique héritier, l'effet déclaratif ne se produit pas, parce que, si cet effet de produisait, le résultat serait le même que la donation de part : le créancier serait radicalement frustré de son gage »<sup>318</sup>.*

262. Certains auteurs considèrent néanmoins que cette condition tenant au caractère onéreux de l'acte n'est plus exigée depuis la loi du 31 décembre 1976, puisque l'article 883 alinéa 2 du code civil exige seulement qu'il s'agisse d'un acte ayant pour effet de faire cesser l'indivision<sup>319</sup>.

La généralité des termes de l'article 883 du code civil autoriserait à reconnaître un effet déclaratif à la cession à titre gratuit qu'un indivisaire ferait de ses droits à un autre. *« Chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot, ou à lui échus sur licitation, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la*

---

<sup>318</sup> Dessertaux, Thèse précitée, n° 153 et 154.

<sup>319</sup> cf. Malaurie, op. cit. n° 994, CA Paris 24 septembre 1985, juris data 1985-024988 ; Jurisclasseur Civil Code Art. 883, Fasc. 10 Successions, Martine Béhar-Touchais, n° 47. Également Ripert et Boulanger, Traité de droit civil, Tome IV, p. 995, n° 3137. Cass. 23 nov. 1895, D. 1898, II, p. 339 ; Didier Guével, Rep. civ. Dalloz, Cession de droits successifs, n° 115.

*succession* ». L'alinéa 2 poursuit en ces termes ; « *Il en est de même des biens qui lui sont advenus par tout autre acte ayant pour effet de faire cesser l'indivision. Il n'est pas distingué selon que l'acte fait cesser l'indivision en tout ou partie, à l'égard de certains biens ou de certains héritiers seulement* ».

Le texte vise tout acte ayant pour effet de faire cesser l'indivision en tout ou partie à l'égard d'un coindivisaire ou d'un bien indivis. Or, la donation de droits indivis a bien pour effet de faire cesser l'indivision à l'égard du copartageant donataire, totalement ou partiellement.

263. Mais, on ne s'attache là qu'à une partie du texte relatif aux effets du partage et qui concerne « *les effets compris dans son lot, ou à lui échus sur licitation* » et « *les biens qui lui sont advenus* » par tout acte ayant pour effet de faire cesser l'indivision. Or, le donateur de droits indivis ne reçoit aucun bien par cet acte.

De son côté, l'article 826 du code civil relatif aux parts et lots dans les opérations de partage précise que « *l'égalité dans le partage est une égalité en valeur. Chaque copartageant reçoit des biens pour une valeur égale à celle de ses droits dans l'indivision* ».

L'opération réalisée sans contrepartie n'opère pas allotissement du cédant et ne répond donc pas à la logique des opérations de partage. Partager c'est répartir et non transmettre.

*« Le mot partage signifie également tout à la fois une division et l'attribution des parts issues de cette décision, mais le terme, qui renvoie à un état d'indivision préexistant, dont il constitue l'issue normale ne comporte nullement l'idée d'une disposition gratuite ; tout au contraire, c'est un acte essentiellement neutre et égalitaire. Son but est de reconnaître à chaque copartageant une part correspondant exactement à ses droits dans l'indivision »<sup>320</sup>.*

Comment, en effet, appliquer les dispositions qui prescrivent une égalité, même en valeur, dans le partage. Le coindivisaire qui donne ses droits indivis ne reçoit ni biens successoraux, ni contrepartie équivalente.

Il semble donc impossible de lui attribuer un effet translatif, d'autant que la solution contraire sacrifierait injustement les intérêts des créanciers et ayants cause de l'auteur de la libéralité.

Difficile conciliation entre transmission et partage ; il est possible de disposer à titre gratuit de ses droits indivis, comme on peut en disposer à titre onéreux, mais sans que, dans la première hypothèse, cette opération ne soit analysée en un partage, faute d'allotissement.

---

<sup>320</sup> Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Partage, 1<sup>o</sup> Notion, n<sup>o</sup> 2.

Peut-être ne faut-il pas confondre la nature du partage avec l'effet déclaratif qui lui est attaché. L'effet déclaratif du partage trouve sa source dans la volonté du législateur de protéger les copartageants des actes effectués par l'un d'eux pendant la période d'indivision. Étendre l'effet déclaratif en cas de donation de droits indivis pourrait, il est vrai, sacrifier les intérêts des créanciers au bénéfice des attributaires sans que cela ne se justifie. Mais cela suffit-il pour considérer que la donation de droits indivis ne peut pas être un partage ? Il n'est pas rare que l'effet déclaratif et la rétroactivité soient dissociés.

Comme le relève Monsieur Marly, le partage ne s'accommode guère de la classification traditionnelle des contrats<sup>321</sup>. Il n'est ni à titre gratuit, ni à titre onéreux.

#### b- Contrat commutatif

264. La Cour de cassation, dans un arrêt de 2003, confirme un arrêt d'appel qui a jugé que l'acte de partage de la communauté auquel ont procédé M. X... et Mme Y... à la suite de leur divorce pour faute s'analysait en un contrat commutatif<sup>322</sup>.

Le juge se prononçait en l'espèce dans le cadre d'une procédure judiciaire engagée. L'enjeu était de savoir si l'acte de partage pouvait être annulé au titre des actes onéreux passés pendant la période suspecte.

En effet, l'article L632-1, I du code de commerce prévoit que « *sont nuls, lorsqu'ils sont intervenus depuis la date de cessation des paiements, les actes suivants :*

*1° Tous les actes à titre gratuit translatifs de propriété mobilière ou immobilière ;*

*2° Tout contrat commutatif dans lequel les obligations du débiteur excèdent notablement celles de l'autre partie »*

---

<sup>321</sup> Pierre-Grégoire Marly, « La nature juridique du partage », D. 2003, p. 2655, note sous l'arrêt Cass. 1<sup>ère</sup>, 3 juin 2003, n° 01-17971 ; Frédéric Vauvillé, « *Le partage amiable conclu après divorce au cours de la période suspecte peut-il être annulé ?* », JCP N 2005, 1199 ; Cass. Com. 30 juin 2004, n° 01-14552 ; Arlette Martin-Serf, « *L'acte de partage de la communauté à la suite d'un divorce est un contrat commutatif annulable en cas de déséquilibre* », RTD com. 2004. 814.

<sup>322</sup> Zenati-Castaing et Revet, Les Biens, PUF, 3<sup>ème</sup> ed. 2008, p. 617, n° 421 ; Cass. Civ. 1<sup>ère</sup>, 3 juin 2003, n°01-17971, D. 2003, p. 2655 qui juge que le partage de la communauté existant entre les époux est un acte à titre onéreux et plus précisément un contrat commutatif (dans le domaine particulier, certes, des procédures de redressement et des liquidations judiciaires).

265. Pour la Cour de cassation le partage est un contrat à titre onéreux et commutatif, nul lorsque les obligations réciproques sont déséquilibrées.

La qualification d'acte à titre onéreux peut surprendre puisque l'acte à titre onéreux est l'acte par lequel chacune des parties recherche un avantage.

Qui plus est, commutatif, c'est-à-dire que les contreparties doivent être connues et équivalentes<sup>323</sup>.

Or, le partage n'emporte pas de mutations réciproques. Il ne crée pas des droits nouveaux, il ne fait que reconnaître et préciser l'assiette de droits préexistants.

266. Le partage n'engendre à titre principal aucun rapport d'obligations réciproques entre les parties, pas plus qu'il ne réalise entre elles un paiement ou une translation. Chaque copartageant étant réputé propriétaire *ab initio* de son lot, il ne tient des autres attributaires absolument rien de ce que lui assigne le partage.

Le juge n'est-il pas en train d'écarter l'effet déclaratif du partage, qui ne jouerait alors qu'entre les parties pour assurer l'égalité du partage, lorsque sont en jeu les droits de tiers à l'indivision tels que des créanciers ?

Le partage est par nature translatif, il n'est déclaratif que par fiction de la loi et cette déclarativité serait limitée aux intérêts qu'elle cherche à protéger, celui des co-indivisaires.

267. Cette idée, qui n'est pas nouvelle, consiste à dire que les conséquences de l'effet déclaratif du partage sont telles pour les créanciers, qu'il conviendrait de dire que l'effet déclaratif du partage est une fiction dont il faut réduire l'application en fonction du but auquel elle tend. Ce but est de protéger tout copartageant attributaire d'un bien contre les aliénations qu'en aurait faites, durant l'indivision, un de ces copropriétaires. C'est un moyen d'assurer le respect de l'égalité des parts. Mais il est abusif d'étendre cette fiction aux rapports de l'attributaire avec ses propres créanciers<sup>324</sup>.

268. Toujours en matière de procédure collective, le liquidateur estimait cette fois que l'acte de partage intervenu entre M. B et Mme. M devait être considéré comme un acte à titre gratuit

---

<sup>323</sup> Dans un arrêt de la Cour de cassation a jugé "qu'est nul tout contrat commutatif dans lequel les obligations du débiteur, résultant de ce seul contrat et appréciées à la date de sa conclusion, excèdent notablement celles de l'autre partie », Cass. Com., 10 décembre 2002, N° 01-11279.

<sup>324</sup> René Savatier, D. 1926, p.57, note sous l'arrêt Cass. Civ. 2 juillet 1925.

au motif qu'il ne comportait pas de contrepartie sur le fondement de l'article L621-1-II du code de commerce qui prévoit que « *le tribunal peut, en outre, annuler les actes à titre gratuit visés au 1° du I et la déclaration visée au 12° faits dans les six mois précédant la date de cessation des paiements* ».

Le juge rejette les prétentions du liquidateur et rappelle que les seuls actes annulables antérieurs à la date de cessation des paiements sont ceux faits à titre gratuit, c'est-à-dire ne comportant pas de contrepartie, et non les contrats commutatifs dans lesquels les obligations du débiteur excèdent notablement celles de l'autre partie<sup>325</sup>.

269. Le juge considère que le partage n'est pas gratuit car une contrepartie existe (en l'espèce il s'agissait de l'obligation de remboursement d'un prêt). Finalement le partage pourrait être qualifié d'acte à titre gratuit, translatif de propriété s'il déguise une donation, ou de contrat commutatif dont la validité dépend des obligations de chaque cocontractant.

Une question se pose : la qualification de partage peut-elle varier en fonction des enjeux en cause et des intérêts à protéger ?

## 2- Fiscalement

270. Le droit de partage ne peut être exigé que si l'acte présenté à la formalité constitue un véritable partage, c'est-à-dire, transforme le droit abstrait et général de chaque copartageant sur la masse commune en un droit de propriété exclusif sur les biens mis dans son lot<sup>326</sup>.

L'administration fiscale définit le partage de la manière suivante : « *Le partage est la division qui se fait, entre plusieurs personnes, de biens qui leur appartenaient en commun en qualité de cohéritiers ou comme copropriétaires, à quelque titre que ce soit.*

*Il a pour conséquence d'attribuer à chaque propriétaire un droit exclusif sur certains biens en échange des droits indivis qu'il possédait sur l'ensemble des valeurs à partager et de lui permettre de disposer seul, sans le concours des autres indivisaires, des biens mis dans son lot »*<sup>327</sup>.

---

<sup>325</sup> Bastien Brignon, « *Notion d'acte gratuit dans les nullités de la période suspecte* », JCP E 2015, 1051.

<sup>326</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20140530, n° 150.

<sup>327</sup> BOI-ENR-PTG-10-20120912, n° 1.

271. Elle semble également exiger une attribution et par conséquent le partage ne peut être qu'un acte à titre onéreux.

Il en résulte que si le partage réalisant une attribution est soumis au droit de partage, l'acte ayant pour effet de transmettre à titre gratuit des droits indivis est soumis aux droits de donation.

Ainsi, il a été jugé que le droit de mutation à titre gratuit peut être perçu sur un partage, si les attributions ne sont pas faites conformément aux droits des parties et présentent, pour certains lots, une plus-value non compensée par une soulte ou un excédant de charges, et ne pouvant s'expliquer que par l'intention libérale de la part des autres copartageants<sup>328</sup>.

Faute d'allotissement du coindivisaire, la donation de droits indivis n'est pas un partage.

Il s'agit d'une mutation à titre gratuit de droits indivis soumise aux droits de donation. Le droit de partage n'est pas dû.

272. Pourtant l'administration fiscale ajoute que, lorsque dans un acte portant partage dans l'une de ses dispositions, il existe d'autres dispositions indépendantes donnant ouverture, soit au droit proportionnel, soit au droit progressif, la règle de la pluralité des droits doit être appliquée sans réserve. Il en est notamment ainsi en présence d'une donation.

Le droit de mutation à titre gratuit peut être perçu sur un partage, si les attributions ne sont pas faites conformément aux droits des parties et présentent, pour certains lots, une plus-value non compensée par une soulte ou un excédant de charge, et ne pouvant s'expliquer que par l'intention libérale de la part des autres copartageants.

L'administration ne considère pas la donation comme une opération de partage emportant répartition des biens et attribution d'un droit exclusif mais comme une disposition indépendante de l'opération de partage elle-même et taxée en conséquence aux droits de mutation à titre gratuit.

---

<sup>328</sup> T. Civ. Sarthe, 2 nov. 1927: Journ. Enr. 33266.

273. L'administration fiscale limite l'effet déclaratif aux attributions onéreuses et non aux opérations gratuites.

Elle estime, lorsque certains lots présentent une plus-value sur les droits de leurs attributaires dans la masse partagée que « *l'impôt de mutation à titre onéreux est exigible, non seulement quand le paiement d'une soulte est stipulé dans le partage mais encore, en l'absence de toute soulte, si certains lots présentent une plus-value sur les droits de leurs attributaires dans la masse partagée.*

*Le motif de cette perception réside dans la règle selon laquelle l'impôt de mutation est perçu sur la valeur des biens quand cette valeur est supérieure au prix. La même règle conduit, du reste, à imposer la plus-value lorsqu'elle est supérieure à la soulte stipulée ou à celle résultant de l'inégale répartition des dettes »<sup>329</sup>.*

274. Le droit romain considérait que l'indivisaire pouvait céder ses droits à titre onéreux. Il pouvait également en disposer à titre gratuit.

Dés lors que notre droit considère que le partage est déclaratif, le partage avec soulte ne peut pas être une mutation à titre onéreux. Comment la donation de droits indivis peut-elle être analysée en une disposition à titre gratuit ?

La théorie du partage excluant toute mutation, il ne devrait y avoir ni mutation à titre onéreux, ni mutation à titre gratuit mais une sortie d'indivision quelles qu'en soient les modalités.

L'administration fiscale pourrait parfaitement considérer que le partage opéré entre copartagés n'est soumis qu'au droit de partage.

## **B – Le partage, exclusif de toute mutation**

275. Le partage est un acte neutre en ce sens qu'il ne crée aucun rapport juridique nouveau entre les coindivisaires. Ceux-ci tiennent leurs droits du défunt (dans une hypothèse d'indivision successorale).

C'est pourquoi, certaines opérations, alors même qu'elles auraient les effets d'un partage s'en distinguent parce qu'elles sont translatives de propriété.

---

<sup>329</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 130.

Cette question n'est pas que théorique. Depuis l'augmentation du droit de partage à 2.50 %, dont l'assiette est constituée par l'actif net partagé, il est tentant de considérer qu'on ne mute qu'une partie des droits, à titre onéreux ou à titre gratuit, notamment lorsque les droits ne sont pas de moitié dans la masse indivise.

Ainsi dans une indivision dans laquelle les droits de A sont de 25% et les droits de B de 75 %, la présentation sous forme de vente permet de ne liquider les droits de mutation à titre onéreux que sur 25% de la valeur du bien et non 2.50 % sur la valeur totale.

## 1 - L'échange

276. Il n'y a plus simple partage, mais échange, si l'on fait figurer dans l'acte, des biens pris en dehors de l'indivision. Tel est le cas lorsqu'un immeuble indivis est attribué en totalité à l'un des indivisaires, à charge pour ce dernier de céder à l'autre un immeuble propre.

Inversement, dans une même masse de biens, il ne peut y avoir échange de droits indivis mais partage puisque les coindivisaires sont réputés ne pas avoir de droits de propriété sur des biens ou des quotes-parts déterminées<sup>330</sup> mais un droit abstrait sur une masse.

277. Dans ce sens, il a été jugé que deux propriétaires ne peuvent échanger entre eux la chose indivise ; ils ne peuvent que la partager. Aussi est-ce seulement le droit de partage qui est dû sur l'acte qualifié d'échange, par lequel des cohéritiers déterminent leurs droits et leurs attributions dans la chose commune<sup>331</sup>.

Lorsque les coindivisaires ont des droits de même nature sur un même bien, l'opération est nécessairement un partage. Si au contraire les droits ne sont pas de même nature ou ne portent pas sur la même masse, il ne peut y avoir qu'un transfert de propriété à titre onéreux ou à titre gratuit.

---

<sup>330</sup> Le partage était analysé par les romains comme un échange de quotes-parts indivises ou comme une vente lorsqu'une soulte était versée. Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Partage (2° droit commun), n° 279. Il existe deux façons d'expliquer l'attribution de biens dans le partage ; « Soit l'on considère que, chaque indivisaire étant propriétaire d'une fraction concrète de chaque bien, le partage opère au moyen d'un échange de parts entre eux, autrement dit, consiste, dans cette mesure, en un acte translatif de droits, et, dans la mesure où chacun avait déjà un droit sur les biens qui lui échoient, en un acte déclaratif. Soit l'on estime que, le droit indivis s'analysant en un droit abstrait flottant sur l'ensemble des biens, le partage a pour seul effet de déclarer les droits de chacun par la détermination concrète de leur assiette respective : il n'est pas constitutif ou translatif de droits, mais seulement déclaratif ou, mieux encore, simplement déterminatif ».

<sup>331</sup> Jurisclasseur Notarial formulaire, V° Partage, Fasc. 40, n° 54 ; Cass. Civ. 16 juin 1824 : S. 1825, 1, p. 127 ; Journ. Enr. 7934 et 8022 ; Rev. Enr. 13301, 84.

Ainsi, lorsque les parties échangent des droits indivis sur des biens différents, l'opération doit être qualifiée d'échange.

## 2 - La donation avec charges

278. Les parties pourraient-elles s'abstenir de procéder à un partage, parfois couteux, lorsqu'il leur est possible de qualifier l'opération de donation avec charge ?

Lorsque le partage intervient entre deux concubins ne bénéficiant pas du régime de faveur en matière de droit de partage, ne serait-il pas judicieux de présenter l'opération comme une donation avec charge, la charge consistant dans le remboursement du solde d'emprunt qui reste dû à la date de l'opération.

279. En effet, les droits de mutation à titre onéreux sont exigibles sur une licitation et liquidés sur la moitié de la valeur du bien (lorsque le bien est détenu à hauteur de la moitié par chacun des concubins). Le passif n'est pas déduit pour la détermination de l'assiette des droits ; bien au contraire la prise en charge d'un passif par l'attributaire au-delà de ses droits dans le remboursement est constitutive d'une soulte.

Or, en présentant l'opération comme une donation avec charges, les parties ont la possibilité de déduire ce passif pour déterminer l'assiette des droits de donation conformément aux dispositions de l'article 776 bis du code général des impôts<sup>332</sup>. Certes les droits de donation s'élèvent à 60 %, mais dans l'hypothèse visée, le passif est égal à la valeur du bien.

L'administration pourrait être tentée de requalifier l'opération en un partage ; sur quel fondement ? En rappelant, que l'opération qui porte sur des quotes-parts indivises ne peut s'analyser qu'en un partage ? Or il est parfaitement possible de donner des quotes-parts indivises.

Un acte ne s'analyse en une donation que s'il révèle clairement l'intention du donateur de consentir une libéralité au donataire ; il ne peut y avoir donation sans *animus donandi*. En principe, la stipulation de charges ne change pas le caractère de la convention qui reste une libéralité pour le tout, soumise aux règles des donations ordinaires. En d'autres termes, la stipulation de charges n'a pas pour effet de scinder le contrat en deux parties distinctes : l'une correspondant aux charges imposées et constituant une disposition à titre onéreux susceptible

---

<sup>332</sup> Sur les conditions de déduction du passif pour la liquidation des droits donation, cf. BOI-ENR-DMTG-20-30-10-20141030, n° 130 et suivants.

d'être taxée en tant que telle, l'autre, opérant une véritable libéralité sans charge et soumise aux droits de mutation à titre gratuit.

Aucune disposition législative ne précise l'importance que doivent avoir les charges pour transformer une donation en un contrat commutatif ; il appartient, dès lors, à l'administration, sous le contrôle des tribunaux, de décider, d'après les circonstances de fait et la commune intention des parties, si la gratuité de l'acte subsiste malgré les charges dont il est affecté.

Sous réserve de ces observations, trois situations paraissent pouvoir être envisagées :

- lorsque les charges sont inférieures à la valeur du bien donné, la convention constitue pour le tout une libéralité et les droits de mutation à titre gratuit sont perçus sur la valeur totale des biens transmis ;
- si le montant des charges imposées au donataire est d'une valeur égale aux biens transmis, il n'y a pas donation mais vente. Il est précisé à cet égard que, si les biens donnés comprennent des meubles et des immeubles, les dispositions de l'article 735 du code général des impôts (CGI) qui prévoit, dans ce cas, la perception du droit de mutation au tarif réglé pour les immeubles, ne sont pas susceptibles de s'appliquer, faute d'un prix stipulé dans l'acte. Dès lors, il convient de demander aux parties de donner une estimation, soumise au contrôle de l'administration, de chaque catégorie de biens imposables à des tarifs différents ;
- lorsque les charges sont supérieures à la valeur des biens donnés, il y a bien donation mais en sens inverse, c'est-à-dire du prétendu donataire au prétendu donateur.

L'administration pourrait contester cette opération mais l'existence d'une intention libérale paraît douteuse dès lors que l'opération est réalisée à l'occasion de la séparation entre concubins<sup>333</sup>.

---

<sup>333</sup> BOI-ENR-DMTG-20-10-10-20131211, n° 10 et suivants.

## Chapitre II – La fin d’une propriété collective

280. Le partage se caractérise par le fractionnement d’une masse en plusieurs lots. Or, il est fréquent aujourd’hui que le lot se réduise à une soulte et que le patrimoine transmis ne soit plus divisé. Pourtant, il y a partage. La fin de l’indivision suffirait donc. Seul le résultat importerait ; faire cesser une concurrence de droits.

Comment se définit alors le partage ; par un résultat ou par ses modalités ?

281. Doit-il, peut-il y avoir divorce entre technique et sémantique au regard de la notion de partage<sup>334</sup>? Le partage peut-il être caractérisé, sans pluralité de lots et au seul motif que le résultat est équivalent à un partage ?

L’indivision et le partage sont deux notions intimement liées, elles sont complémentaires.

Peut on accepter les expressions partage, distribution, dans un sens différent de celui que tout le monde reçoit ? Peut-on y reconnaître autre chose qu’une disposition consistant essentiellement à diviser les biens et à les répartir entre plusieurs personnes<sup>335</sup> ?

282. Névoit écrivait que *« le tracé des limites du partage ne semble pas obéir à une logique très rigoureuse et l’idée qui se dégage ... est que sera considérée comme acte de partage toute opération qu’il est opportun de considérer comme telle. C’est en effet le caractère de plus en plus extensif, de plus en plus diffus de la notion qui, de proche en proche, facilitera l’intégration au partage d’opérations qui n’en remplissent pas les conditions »*<sup>336</sup>.

283. Les contours du partage ont perdu de leur netteté. Au lent glissement vers la subjectivité peut répondre l’effacement du caractère réel du droit de l’indivisaire et l’accentuation de son caractère personnel. Dégagé de l’emprise matérielle, le partage se développe<sup>337</sup>.

284. Le partage, initialement envisagé en matière successorale et portant sur des biens indivis reçus par décès, doit-il avoir un statut unique et ce, quelle que soit l’origine de l’indivision qu’il s’agit de partager ; indivision successorale, conjugale, partage de société...

---

<sup>334</sup> « Le partage partiel d’une société doit-il donner prise à l’application du droit de partage », JCP 2007, 1118.

<sup>335</sup> André Pellegrin, De la nature juridique du partage d’ascendant, Thèse précitée, p. 119, n° 75.

<sup>336</sup> Michel Névoit, La notion d’opération de partage, Thèse précitée, p. 8, n° 9.

<sup>337</sup> Michel Névoit, p. 244, n° 131.

285. Avec la mort du de cujus, ses biens deviennent ipso facto un patrimoine appelé à être distribué entre ceux qui le méritent, à proportion de ce mérite. Peu importe à cet égard qu'il n'y ait qu'une seule personne attributaire : il s'agira quant même d'une opération de distribution, dans la mesure où elle inclut nécessairement le choix préalable d'exclure d'autres candidats possibles<sup>338</sup>.

286. En pratique, il est fréquent que soit qualifiée de partage l'opération ayant pour effet de faire sortir un bien de l'indivision en vue de l'attribuer privativement. Or, l'attribution du bien indivis doit être faite à l'indivisaire en sa qualité d'indivision, au titre de ses droits indivis dans l'indivision. Y a-t-il partage lorsque le bien est attribué en vertu du contrat de mariage ? Allotir n'est pas partager si l'allotissement n'est pas fait à un indivisaire en cette qualité. Très souvent on constate que sont qualifiées de partage des opérations qui mettent fin à l'indivision, qui ont pour effet de faire sortir un bien de l'indivision. Cet élément est pourtant insuffisant.

287. Le partage est un acte répartitif même s'il ne s'accompagne plus nécessairement d'un fractionnement (Section I). La ligne de partage entre l'acte déclaratif et l'acte translatif se brouille ; en effet si l'existence d'une indivision n'est pas exigée, comment l'opération réalisée peut-elle constituer un partage ? N'emporte-t-elle pas plutôt une mutation (Section II)?

### **Section I – Le partage, un acte répartitif**

288. Le partage a pour effet de substituer des droits privatifs à des droits indivis. Concrètement, l'acte doit mettre fin à l'indivision, soit relativement aux biens ou à certains biens qui en sont l'objet, soit à l'égard d'un ou de plusieurs indivisaires.

289. A l'origine, le partage ne devait pas se limiter à attribuer à chaque héritier des biens ayant exactement une valeur égale à ceux donnés par le partage à ses cohéritiers. Il devait aboutir non seulement à ce que chaque indivisaire reçût une part en nature de l'indivision

---

<sup>338</sup> Alain Sériaux, « *L'égalité des héritiers depuis la loi du 23 juin 2006* », p. 51 in *La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, ed. 2008,

mais à ce que la composition de lots comprît strictement une égale quantité de meubles, d'immeubles, de droits ou de créances de même nature.

Lorsque le partage ne pouvait pas être réalisé de la sorte, le juge ordonnait la vente des biens impossibles à partager en nature ; chaque copartageant recevant alors une fraction du prix en argent<sup>339</sup>.

L'égalité ne se concevait qu'en nature.

290. A compter de 1938 et suite à la modification de l'article 832 du code civil relatif à l'attribution préférentielle (décret-loi du 17 juin 1938), l'article 826 du même code sur le partage et l'article 924 sur l'action en réduction en valeur, l'idée fondatrice d'égalité entre copartagés n'est pas abandonnée mais elle se conçoit progressivement comme une égalité en valeur. Il est possible que l'inégalité des lots en nature, qui reste le principe, se compense par un retour, c'est-à-dire une soulte.

L'égalité peut consister dans la valeur vénale des parts. Une égalité non plus en nature mais arithmétique.

291. Des réticences subsistaient. Les juges, en 1984, estimaient que l'attribution de la totalité d'un bien à un indivisaire aboutissait à une attribution préférentielle dans des cas qui n'étaient pas prévus par la loi, et que le fait que l'attributaire détienne 5/6<sup>ème</sup> du bien n'était pas en soi un argument à prendre en compte. Ils concluaient que l'inégalité des lots en nature impliquait nécessairement la pluralité de ceux-ci, inégalité compensable par une soulte en argent<sup>340</sup>. Certains auteurs reprennent également cette règle considérant qu'« *aujourd'hui pas d'avantage qu'hier, on ne saurait en principe placer dans un seul lot tous les biens de l'hérédité en ne composant les autres que de soultes* »<sup>341</sup>.

D'ailleurs, le projet de loi de 1995 prévoyait que l'égalité dans le partage est une égalité en valeur. La soulte ne devrait pas représenter plus de la moitié de la valeur du lot, hormis les cas où le partage comporte une attribution préférentielle<sup>342</sup>.

292. Une meilleure utilisation des biens, la condamnation du morcellement indéfini des terres ou des propriétés, le fractionnement des héritages, la sécurité juridique du gratifié, la volonté

---

<sup>339</sup> Savatier, JCP 1947, II, 3666 ; Jean Carbonnier, D. 1951, p. 705.

<sup>340</sup> Cass. 1<sup>ère</sup>, 18 juillet 1984, n° 83-13356 ; Bull. civ. I, n° 239.

<sup>341</sup> Terré, Lequette, p. 981, n° 1109.

<sup>342</sup> Terré, Lequette, p. 974, n° 1106.

d'accélérer les opérations de partage ainsi que l'évolution des mœurs et des mentalités notamment ont justifié ce changement.

La loi du 23 juin 2006 consacre cette évolution.

Le principe de l'égalité en valeur a supplanté l'égalité en nature<sup>343</sup>. Le principe est donc le suivant ; « *l'égalité dans le partage est une égalité en valeur* »<sup>344</sup>.

Partant de ce constat, un lot peut être constitué exclusivement d'une soulte<sup>345</sup> même si la jurisprudence et les auteurs se sont montrés souvent réticents.

293. Le partage met fin à la propriété collective (A). Il ne se traduit plus par une répartition des biens mais par une indemnisation des droits de chacun des indivisaires dans l'indivision. A ce titre l'arrêt de la cour de cassation du 11 mai 2016 est révélateur de cette évolution<sup>346</sup> (B).

#### **A – Éléments constitutifs du partage**

294. Le partage met fin à l'indivision. Il substitue des droits indivis à des droits privatifs.

Le fractionnement d'une masse indivise et l'attribution d'un bien à un indivisaire suffit-il pour qualifier l'acte de partage ?

Dans l'affirmative, toute sortie d'indivision pourrait alors être qualifiée de partage.

Or il est fréquent que l'indivisaire ait une créance contre l'indivision (le conjoint à qui la communauté doit une récompense, un indivisaire qui aurait personnellement supporté des travaux sur le bien indivis...).

---

<sup>343</sup> Marie-Cécile Forgeard, « *Le droit au partage et ses limites après la réforme du 23 juin 2006* », JCP N 2008, 1146.

<sup>344</sup> C. civ. art. 826.

<sup>345</sup> Clotilde Grare-Didier, « *Le partage retouche ou refonte ?* », Dr. et patr. 2007 p. 66, « *abandonner le principe de l'égalité en nature, même subsidiaire, c'est aller jusqu'à l'idée que le lot d'un ou de plusieurs successeurs peut être constitué par la seule soulte* »;

Alain Sériaux « *L'égalité des héritiers depuis la loi du 23 juin 2006* », in La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006, Actes du colloque organisé par le centre Pierre Kayser Aix en Provence, PUAM 2008, « *Puisqu'il suffit que chaque héritier reçoive sa part en valeur, pourquoi ne pas considérer que l'essentiel de la succession puisse être physiquement attribué à un héritier, à charge pour lui de compenser ses cohéritiers en argent, sous la forme de soulte ?* ».

<sup>346</sup> Cass. Civ. 1<sup>ère</sup>, 11 mai 2016, n° 14-16967 ; cf. supra n°117.

La question qui se pose est la suivante : le paiement de cette dette est-il une opération de partage ?

295. L'acte déclaratif, attributif, révèle des droits préexistants appartenant aux coindivisaires dès la naissance de l'indivision.

Le partage ne transfère donc pas aux copartageants la propriété des biens mis dans leur lot.

C'est en cela qu'il s'oppose à l'acte constitutif puisqu'il ne crée pas de droits nouveaux et à l'acte translatif dans la mesure où il n'opère pas transfert de droits.

296. Dès lors, l'attribution de biens indivis à un copartageant à titre de paiement ne devrait pas être analysée en un partage et le fait que le bien attribué soit indivis ne saurait suffire à justifier l'analyse contraire. Tel est le cas d'attribution de biens indivis à titre de paiement de récompenses dans le cadre d'un partage de communauté ou à titre de prestation compensatoire à l'occasion de la dissolution du régime matrimonial.

La sortie d'un bien d'une masse indivise est un élément nécessaire caractérisant le partage (1) mais il n'est pas suffisant (2).

1 – La fin d'une propriété collective : élément nécessaire

297. Le partage est l'acte juridique qui met fin à l'indivision en répartissant les biens indivis entre les indivisaires. Un acte qui ne ferait que modifier les quotités indivises dans une masse ne peut pas être qualifié de partage. Le partage doit avoir pour effet de faire cesser l'indivision sur un bien ou quant à un indivisaire.

Inversement, est-ce qu'un acte qui aboutit à ce résultat est alors nécessairement un partage ?

Une identité de conséquences ne suffit pas à donner à une opération un caractère de partage.

a - Partage ou opération préalable au partage

298. En principe, l'objet du partage consiste à faire cesser l'indivision par la répartition des biens indivis entre les indivisaires à proportion de leurs vocations respectives.

Si l'unique bien indivis est licité au profit d'un tiers il ne s'agit pas d'un partage. Dans les rapports des copartageants entre eux, la licitation n'est qu'une opération préliminaire au partage. C'est seulement la répartition ultérieure de la créance du prix de licitation qui constitue une opération de partage, à laquelle est attaché l'effet déclaratif.

Mais si la licitation est réalisée au profit d'un indivisaire s'agit-il d'un partage mettant fin à l'indivision moyennant versement d'une soulte ou s'agit-il d'une licitation dont le prix de cession est subrogé dans la masse indivise ?

299. Cette difficulté a été tranchée par la Cour de cassation qui a estimé que « *la licitation à un indivisaire constitue un partage partiel revêtant un caractère définitif à l'égard du bien licité qui est sorti de l'indivision en contrepartie d'un prix, lequel, est assimilable à une soulte devant revenir divisément aux autres coindivisaires* »<sup>347</sup>

300. L'enjeu en l'espèce était de savoir si la soulte pouvait être révisée en cas de variation de plus du quart de la valeur du bien lorsqu'un délai de paiement a été obtenu.

L'enjeu est également fiscal ; si la licitation vaut vente, le prix est subrogé au bien cédé et devient lui-même indivis, si la licitation vaut partage, le prix constitue une soulte revenant divisément à chaque indivisaire, aucun droit de partage n'est dû.

301. En pratique, la licitation est une opération préalable au partage permettant de « remplacer » un bien difficilement partageable en nature par des valeurs aisément divisibles.

Le prix de licitation est alors indivis par l'effet de la subrogation réelle<sup>348</sup>.

Si, au contraire, comme l'estiment les juges de la Cour de cassation, la licitation au profit d'un coindivisaire est un partage partiel, l'attribution réalisée est privative et la somme d'argent est alors une soulte mise dans le lot du colicitant.

---

<sup>347</sup> Cass. 1<sup>ère</sup> civ. 14 mai 2014, n° 13-10830, Note François Sauvage « *La licitation, prologue du partage global ou épilogue d'un partage partiel ?* », JCP N 2014, 890 ; du même auteur, JCP G 2014, 609 ; Sylvie Ferré-André, « *De la nature juridique de la licitation d'un bien indivis au profit d'un indivisaire : un partage partiel définitif, sauf exception* », AJ Famille 2014, p. 374.

<sup>348</sup> François Sauvage, JCP G 2014, 890 ; Certains auteurs estiment que la licitation ayant pour effet d'attribuer le bien indivis à un indivisaire est une opération préalable au partage ; « *le prix de licitation prend la place du bien licité dans l'indivision par l'effet de la subrogation réelle. En effet, qu'elle intervienne entre cohéritiers ou au profit d'étrangers, la licitation est toujours une phase importante de la liquidation, car elle réalise une sorte de subrogation entre le bien sorti de la masse et la créance de prix qui le remplace, subrogation qui présente de l'intérêt à la fois au point de vue de la composition de cette masse et de son lotissement* ».

Le prix n'est pas subrogé au bien indivis dans la masse. Il est sorti de l'indivision à titre définitif. Le prix est assimilable à une soulte devant revenir divisément aux autres coindivisaires dans la proportion des droits cédés par eux<sup>349</sup>.

Comment alors concilier cette décision avec les dispositions de l'article 815-10, alinéa 1<sup>er</sup>, du code civil qui disposent que « *sont de plein droit indivis par l'effet d'une subrogation réelle, les créances et indemnités qui remplacent des biens indivis* ».

La qualité de l'attributaire semble être l'élément qui permet de dire si le prix est subrogé au bien ou si ce prix est assimilé à une soulte. Lorsque le bien est attribué au coindivisaire, la licitation emporte les effets d'un partage avec versement d'une soulte. Il n'y a pas de créance indivise subrogée au bien.

Serait-il alors possible de considérer, lorsque le bien est licité au profit d'un tiers, que la créance se partage de plein droit entre tous les indivisaires ? Si la réponse est négative d'un point de vue civil, l'administration fiscale l'admet dans la réponse ministérielle Beauguitte<sup>350</sup>.

#### b- Disposition du bien indivis par un seul indivisaire

302. Il est admis qu'un indivisaire puisse disposer de ses droits indivis, même seul. L'acte n'est pas nul, il est alors seulement inopposable aux autres indivisaires et son efficacité dépendra des résultats du partage<sup>351</sup>. Que partage-t-on puisque le bien a été cédé ? Le bien subrogé ? La créance de prix ? Ou le bien est-il repris comme s'il était toujours dans la masse indivise ?

303. En revanche, si le bien indivis a été aliéné par un indivisaire agissant en dépassement de pouvoir, l'aliénation étant inopposable aux autres, il conviendrait de comprendre ce bien dans le partage<sup>352</sup>, sauf au notaire, qui n'est pas juge des prétentions des parties, à tenir compte de la seule valeur du bien aliéné, la possibilité de contester l'aliénation étant réservée<sup>353</sup>.

---

<sup>349</sup> Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Partage, 2<sup>o</sup> droit commun, n<sup>o</sup> 297, « *le prix de licitation qui est ainsi dû par l'adjudicataire à son cohéritier prend le caractère d'une soulte et ne doit pas être considéré comme subrogé à l'immeuble* ».

<sup>350</sup> Cf. supra n<sup>o</sup> 230 et s.

<sup>351</sup> Pour une décision récente, cf. Cass. 1<sup>re</sup> civ., 3 févr. 2016, n<sup>o</sup> 14-26.060, JurisData n<sup>o</sup> 2016-001631 ; Cass. 1<sup>re</sup> civ., 7 oct. 2015, n<sup>o</sup> 14-22.224, JurisData n<sup>o</sup> 2015-022066 ; Pierre Catala, L'indivision, Def. 1981, p. 321.

<sup>352</sup> Civ. 1<sup>re</sup>, 9 mai 1978, n<sup>o</sup> 76-12.646, D. 1979, IR 78, obs. D. Martin ; JCP 1979. II. 19257, note M. Dagot

<sup>353</sup> Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Partage, Droit commun, n<sup>o</sup>49.

L'acte par lequel un indivisaire, agissant en dépassement de ses pouvoirs, dispose d'un bien indivis ne constitue donc pas un partage, mais une aliénation inopposable aux coindivisaires tant que dure l'indivision et dont l'efficacité est, tout au contraire, subordonnée aux résultats du partage à intervenir. Semblablement, il n'y a pas de partage en cas de disposition de valeurs indivises du consentement même de tous les indivisaires lorsque l'aliénation a lieu à fin de remploi, en tout cas sans distribution consécutive : une telle opération ne fait que modifier la consistance de la masse à partager<sup>354</sup>.

Reste à déterminer l'étendue de l'inopposabilité : s'agit-il d'une mesure qui affecte la totalité de l'acte ou est-elle limitée aux seules quotes-parts des indivisaires non parties à l'acte, au titre d'une inopposabilité partielle? La jurisprudence après plusieurs hésitations semble s'orienter vers une inopposabilité partielle ; l'acte est opposable en tant qu'acte sur la part de son auteur, mais inopposable en tant qu'il porte sur la part des autres<sup>355</sup>.

## 2 – La fin d'une propriété collective : élément suffisant ?

304. L'existence d'un acte, d'une indivision, d'attributions faisant cesser l'indivision suffit-elle à caractériser un partage ?

Le partage se définirait-il par son résultat et non par ses modalités ?

On serait tenté de répondre par l'affirmative.

305. C'est du moins la position de l'administration fiscale qui part du principe que toute sortie d'indivision est un partage ; résultat, elle qualifie de partage des opérations qui n'en sont pas<sup>356</sup>. Ainsi, elle estime qu'est un partage le paiement d'une récompense par la communauté à un époux<sup>357</sup>, ou le paiement par un époux d'une prestation compensatoire<sup>358</sup>.

Parce que le bien cesse d'être indivis le partage est établi, sans que soit prise en compte la cause de l'allotissement. Telle est la position de l'administration fiscale qui ne tient pas compte des « causes » de l'attribution.

306. Or, le partage, parce qu'il est déclaratif, ne fait que conforter un droit préexistant. Il ne peut pas avoir pour effet d'éteindre une créance ou consister en un paiement.

---

<sup>354</sup> C. civ., art. 815-10, al. 1<sup>er</sup> ; Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Partage (2<sup>o</sup> droit commun), n<sup>o</sup> 25.

<sup>355</sup> Civ. 1<sup>re</sup> 8 avril 2005, note Thierry Revet, « La cession d'un bien indivis par un seul indivisaire est opposable aux coindivisaires à concurrence de la quote-part de son auteur », RTD civ. 2005, p. 801.

<sup>356</sup> CGI, art. 1133 ter. BOI-ENR-DG-20-30-30-40-20130311 ; cf. développements n<sup>o</sup> 141 et suivants.

<sup>357</sup> Infra n<sup>o</sup> 311.

<sup>358</sup> Supra n<sup>o</sup> 141.

Pourtant un indivisaire peut recevoir un bien indivis non pas en sa qualité d'indivisaire mais en sa qualité de créancier ou en application du contrat de mariage.

Cette confusion, ou plutôt cette absence de distinction, provient probablement du fait que l'administration fiscale ignore les opérations de liquidation consistant à déterminer les droits de chaque indivisaire dans la masse et la qualité de chaque indivisaire (a). Il ne devrait y avoir partage que lorsque l'indivisaire reçoit un bien en qualité d'indivisaire. Le partage est attributif il n'est pas extinctif, il n'est pas un paiement (b).

#### a - Préalable au partage : la liquidation

307. Liquider n'est pas partager.

C'est parce que la naissance de l'indivision (successorale, post-communautaire ou même l'indivision qui suit la dissolution d'une société) et le partage ne sont pas des opérations instantanées qu'il est nécessaire de procéder à des opérations de liquidation<sup>359</sup>.

L'indivision a longtemps été présentée comme un état transitoire, temporaire duquel il fallait sortir.

Or aujourd'hui l'indivision se prolonge pour différentes raisons.

Cette situation est classique dans les familles au prédécès du père ou de la mère. Parce que l'entente est bonne entre les co-indivisaires ceux-ci s'abstiennent de demander le partage et l'indivision se prolonge, souvent même jusqu'au décès du deuxième parent. Il est alors procédé au partage de la communauté dissoute et des deux successions.

L'hypothèse est également fréquente lorsqu'un des héritiers est mineur ou incapable.

L'indivision peut également durer mais cette fois parce qu'elle est conflictuelle.

308. La liquidation n'est pas un partage, ni un fractionnement de la masse indivise.

Elle précède l'ensemble de ces opérations. Elle consiste en une opération de qualification de nature à permettre d'établir des comptes résultant des flux financiers entre masses de biens.

---

<sup>359</sup> François Terré et Philippe Simler, *Droit civil – Les régimes matrimoniaux*, Dalloz 7<sup>ème</sup> ed., p. 500 ; Henri Capitant, « *De l'indivision qui suit la dissolution de la communauté de biens entre époux* », *Rev. crit. legisl. et jur.*, 1929, p. 65 et s. ; Henri Capitant, « *L'indivision héréditaire* », *Rev. crit. legisl. et jur.*, 1924, p. 19 et 84. Yann Favier et Alain Botter, « *Prestation compensatoire et liquidation-partage : des liaisons dangereuses ?* », *JCP N* 2016, p. 36.

Elle s'impose toutes les fois où sont dus des règlements de comptes entre cohéritiers, comptes ayant pour objet de régler soit le rapport des donations et le rapport des dettes, soit les récompenses dues par certains indivisaires à la masse commune, soit des créances qui peuvent exister au profit des cohéritiers contre l'indivision, ou des reprises. Finalement la liquidation est nécessaire dès qu'il y a lieu à rapport ou à prélèvement.

C'est cette liquidation qui permet de déterminer les droits de chaque coindivisaire dans la masse<sup>360</sup>.

#### b – Le partage n'est pas un paiement

309. Il est fréquent que le coindivisaire détienne une créance contre l'indivision. Il peut s'agir, dans un partage d'indivision post-communautaire, des récompenses qui sont dues par la communauté à un époux ou d'une dette de l'indivision à l'égard d'un indivisaire qui aurait amélioré le bien indivis.

310. L'administration estime que le prélèvement des biens par le coindivisaire en paiement de sa dette est une opération de partage, qu'il s'agisse d'un partage de communauté ou d'une indivision conventionnelle ou successorale.

Elle adopte la même position en matière de paiement de prestations compensatoires par remise de biens indivis ou de communauté.

#### α- Partage de communauté – Récompenses

311. En matière de partage de communauté, la doctrine administrative précise que, « *le droit de partage est exigible sur les excédants de reprises<sup>361</sup> en deniers lorsque l'époux prélève des biens communs en paiement de ses créances. Le paiement des reprises en numéraire ne donne ouverture à aucun droit particulier. Le paiement au moyen de biens autres que du numéraire, propres à l'autre époux constitue une dation en paiement* ».

---

<sup>360</sup> Techniques des régimes matrimoniaux, Alfred Rieg, François Lotz et Philippe Rieg, Ed. Litec, 3<sup>ème</sup> ed. p. 426 et s.

<sup>361</sup> Notons au préalable, que l'administration confond les termes de reprises et de récompenses et le terme « reprises » doit ici s'entendre de « récompenses ».

312. Dublineau, dans son traité de l'enregistrement, écrivait que les époux qui exercent leurs reprises sur les biens de communauté, agissent en la double qualité de créanciers et de copropriétaires. Lorsqu'ils exercent des prélèvements pour se couvrir du montant de leur créance, cette opération, bien que préliminaire à la division de l'actif net commun, ne constitue pas moins un partage, puisqu'elle a pour effet d'attribuer à chaque époux la propriété exclusive d'une portion de biens indivis. Le droit de partage est, dès lors, exigible sur les valeurs qui ont servi au paiement des reprises, aussi bien que sur les autres, à l'exclusion de tout droit de mutation à titre onéreux<sup>362</sup>.

313. L'analyse est-elle exacte ?

Le partage est étranger à toute notion de paiement, de créance ou de dette. Il est répartitif, et n'a pour but que d'allotir les copartageants de leurs droits dans l'indivision. Dès la naissance de l'indivision, chaque indivisaire connaît la proportion arithmétique de la chose commune ou de sa valeur qui lui reviendra lors du partage. S'il ne peut déterminer à l'avance quelle fraction matérielle de la chose indivise ou lesquels des biens indivis constitueront l'assiette de sa part, il connaît la proportion théorique à laquelle il peut prétendre<sup>363</sup>.

Ce n'est qu'une fois que la masse indivise a été circonscrite que le partage peut être réalisé<sup>364</sup>. Ne dit-on pas que le compte de récompenses constitue nécessairement une opération préliminaire au partage ? De cette masse doivent être exclus les biens « remis » à titre de paiement des créances de la communauté à l'égard d'un indivisaire.

Le partage n'est pas un paiement. Il est déclaratif. Il ne peut donc pas avoir pour effet de désintéresser un indivisaire créancier.

La confusion provient du fait que le paiement des récompenses parce qu'il fait sortir les biens qui en font l'objet de la masse partageable, apparaît comme une opération inséparable du partage alors même qu'il n'en est qu'un préliminaire. Comme l'écrivait très justement Raphaël Contin, la qualité seconde de copartageant, même implicitement reconnue par le

---

<sup>362</sup> Emile Dublineau, Traité théorique et pratique de l'enregistrement. 3<sup>ème</sup> ed. 1923, p. 243, n° 360.

<sup>363</sup> Zénati-Castaing et Revet, Les biens, PUF, p. 527, n° 355.

<sup>364</sup> Raphaël Contin écrit : « *L'opération de partage stricto sensu doit nécessairement être précédée d'une opération de liquidation destinée à déterminer et évaluer les divers éléments sur lesquels se fixent les droits des intéressés, puis exprimer au moyen de chiffres la valeur de ces droits. De la balance ressortira un solde. Les règlements en nature dans les partages matrimoniaux sont en effet des paiements de soldes de comptes* », Les règlements en nature dans les partages matrimoniaux, RTD civ. 1977, p. 435

législateur, ne saurait effacer celle, première, de créancier et affecter la nature fondamentale de son droit. Et ce droit est le droit au paiement d'une créance. Que le législateur lui-même ait contracté l'opération de partage et le paiement des récompenses est une chose. Mais cela ne signifie pas que ces opérations soient juridiquement confondues.

Quant à l'article 1474 du code civil qui dispose que tous les prélèvements en biens communs constituent une opération de partage, son but est avant tout d'accorder au créancier de la prestation tous les avantages juridiques liés au partage : garantie des lots, action en complément de part, l'effet déclaratif, le principe d'égalité.

Le voisinage technique du partage et du paiement se concrétisant l'un et l'autre par la remise de biens en nature, leur assiette patrimoniale commune, le fait que les mêmes personnes y participent et qu'ils se développent dans le temps, simultanément sinon même concomitamment, tout concourt au rapprochement de ces deux opérations et à l'établissement entre elles de rapports étroits, à leur interpénétration voire leur intégration.

La double qualité de copartageant et de créancier doit être prise en compte<sup>365</sup>.

314. L'administration fiscale fait cet amalgame entre le partage de l'indivision qui a pour but d'allotir les indivisaires et le paiement d'une dette par prélèvement sur la masse indivise qui dans les deux cas se traduit par la cessation de l'indivision quant à un bien ou un indivisaire (un paiement-allotissement). Elle ne distingue pas ces deux opérations. En résultent des conséquences sur la détermination de l'assiette du droit de partage ; les biens prélevés à titre de paiement d'une créance ne sont pas déduits de l'assiette taxable<sup>366</sup>.

#### β- Reprise au titre du contrat de mariage - Avantage matrimonial

315. A la dissolution du mariage, les biens ayant dépendu de la communauté entre époux font partie de l'indivision post-communautaire qui se substitue à la communauté. Cette indivision subsiste tant qu'aucun partage n'est intervenu.

Le partage est en principe effectué par moitié entre les époux sauf conventions contraires<sup>367</sup>.

Mais il est admis que les époux puissent déterminer à l'avance les modalités du partage de l'indivision consécutive à la dissolution de la communauté par la stipulation d'avantages matrimoniaux.

---

<sup>365</sup> Gérard Cornu, Les régimes matrimoniaux, PUF 1997, p. 488 et 489, n° 95.

<sup>366</sup> Sur l'assiette du droit de partage, cf. supra n° 494.

<sup>367</sup> Civ. Art. 1475.

La loi ne donne aucune définition générale de l'avantage matrimonial<sup>368</sup> mais elle en propose diverses applications : le préciput, la clause de prélèvement moyennant indemnité, stipulations de parts inégales, clause d'attribution intégrale de communauté, communauté universelle.

Les questions qui se posent sont les suivantes : le prélèvement découle-t-il du fonctionnement du régime matrimonial ou de l'indivision post-communautaire ?

Doit-on faire une différence de traitement fiscal entre la clause de prélèvement moyennant indemnité et le préciput ?

L'existence ou l'absence d'une indemnisation change-t-elle le caractère de l'opération ?

Une opération doit-elle être soumise au droit de partage du simple fait qu'elle ne constitue pas une mutation à titre gratuit mais présente un caractère onéreux ?

### **Clause de préciput - Partage inégal de la communauté**

316. L'article 1515 du code civil prévoit qu'« *il peut être convenu, dans le contrat de mariage, que le survivant des époux, ou l'un d'eux s'il survit, sera autorisé à prélever sur la communauté, avant tout partage, soit une certaine somme, soit certains biens en nature, soit une certaine quantité d'une espèce déterminée de biens* ».

« *Le préciput n'est point regardé comme une donation, soit quant au fond, soit quant à la forme, mais comme une convention de mariage et entre associés* »<sup>369</sup>. L'article 1525 du code civil est rédigé dans les mêmes termes en ce qui concerne la stipulation de parts inégales.

Le survivant des époux est autorisé à prélever sur la communauté, avant tout partage, soit une certaine somme, soit certains biens en nature, soit une certaine quantité d'une espèce déterminée de biens.

Cette clause a pour avantage de prévenir les aléas d'un partage et de faciliter la transmission d'un bien. La faculté de prélèvement n'est pas compensée par l'obligation d'indemniser la communauté.

C'est au moment du partage de la communauté qu'il appartient à l'époux survivant d'effectuer son prélèvement.

---

<sup>368</sup> Bernard Beignier, « *Qu'est-ce qu'un avantage matrimonial ?* », Mélanges Oppetit, p. 33 ; Collette Saujot, « *Les avantages matrimoniaux – Notion, nature juridique* », RTD civ. 1979, p. 699.

<sup>369</sup> C. civ. Art. 1516.

A la dissolution de la communauté, une indivision post-communautaire se substitue à cette dernière. Les époux deviennent alors co-indivisaires. Cette indivision subsiste tant qu'aucun partage n'est réalisé (il est rappelé que la communauté n'est pas une indivision et qu'il est impossible de procéder à son partage tant qu'elle n'est pas dissoute)<sup>370</sup>.

317. La clause de préciput est une modalité de partage. Elle ne peut s'exécuter que sur la masse partageable nette ; d'où la nécessité de la former et de la calculer avant que n'intervienne le prélèvement. Les prélèvements sont présents dans la masse partageable. L'actif net à partager, seule masse sur laquelle pourra s'exercer le préciput, s'obtient par un jeu d'écriture consistant à mettre, d'abord au crédit, les biens et droits figurant dans l'actif commun (biens dont les époux étaient propriétaires en commun au jour de la dissolution du régime), puis, au débit, les dettes et charges dont est tenue la communauté, pour finir par une balance entre les deux.

Si le montant de l'actif net à partager est supérieur au montant du préciput, l'époux bénéficiaire pourra prétendre à l'exécution de la clause sans avoir à subir une réduction de ses droits.

A l'inverse, si l'actif net est inférieur, voire inexistant, les droits de l'époux préciputaire devront être réduits dans le premier cas, anéantis par caducité de la clause dans le deuxième<sup>371</sup>.

318. Au plan fiscal, c'est en raison du caractère déclaratif du prélèvement qu'un tel acte donne simplement lieu à la perception du droit proportionnel de partage<sup>372</sup>.

La majorité des auteurs semble déduire que le droit de partage est dû dès lors que la clause préciputaire ne peut être soumise aux droits de mutation à titre gratuit (depuis un arrêt de la Cour de cassation du 6 mai 1997<sup>373</sup>), ni aux droits de mutation à titre onéreux.

*« Le droit fiscal tire la conséquence du caractère onéreux des avantages matrimoniaux, en les faisant échapper aux droits de mutation à titre gratuit pour être seulement passibles du*

---

<sup>370</sup> Bernard Vareille, « L'indivision et les couples », Journées Nationales, Association Capitant, Bordeaux, Dalloz 2005

<sup>371</sup> Annie Lamboley, Jurisclasseur Civil, Art. 1515 à 1519, V° Communauté Conventionnelle, Préciput, n° 85, 87 et 90.

<sup>372</sup> Annie Chamoulaud-Trapier, Rép. civ. Dalloz, *Communauté conventionnelle*, n° 281, Annie Lamboley, Jurisclasseur Civil code, art. 1515-1529, Communauté conventionnelle, Préciput, n° 100 et 105.

<sup>373</sup> Cass. Civ. 1<sup>ère</sup> 6 mai 1997, D. 1998, p. 303, note Florence Deboissy ; André Chappert, Defrénois 1997, Art. 36666.

*droit proportionnel de partage au taux de 1% lorsque le bien prélevé dépendait de la communauté »<sup>374</sup>.*

*« Au plan fiscal, les biens reçus par l'époux survivant en vertu des stipulations du contrat de mariage et non à titre héréditaire, ne sont pas soumis aux droits de mutation. Autrement dit, fiscalement, les avantages matrimoniaux ne sont pas imposables quel que soit leur montant et sont soumis aux seuls droits de partage dans le cas où le bien prélevé dépend de la communauté »<sup>375</sup>. « A partir du moment ... où l'avantage est limité à un enrichissement puisé dans la masse commune, devenant indivision communautaire, il est évident que le mode de délivrance de l'avantage passe par le partage (acte non translatif), dénouement normal de telles situations. Le domaine de l'avantage et le domaine de l'effet déclaratif coïncident alors : tous deux ne peuvent porter que sur des biens inclus dans la masse commune »<sup>376</sup>. Cette doctrine est celle adoptée par la majorité des auteurs<sup>377</sup>.*

N'étant pas une donation, l'avantage matrimonial échappe au régime des libéralités : positivement, le titre de copartageant auquel l'époux bénéficiaire reçoit l'avantage matrimonial emporte ses conséquences. Du point de vue fiscal, l'avantage matrimonial n'est pas soumis au droit de mutation par décès. Il est seulement passible du droit proportionnel sur les partages<sup>378</sup>.

319. Or, il n'est pas possible de déduire la fiscalité d'un acte, du simple fait qu'il ne constitue pas une opération à titre gratuit et qu'il n'est pas non plus soumis aux droits de mutation à titre onéreux dans les conditions de droit commun.

320. L'opération de partage répond à une définition précise.

---

<sup>374</sup> Pacaud et Pujol, Defrénois 1991, Art. 34928, p. 24.

<sup>375</sup> Alexis Albarian, « *La notion d'avantage matrimonial : au confluent du droit civil et de l'ingénierie fiscale* », RRJ 2009, p. 219, n° 23.

<sup>376</sup> Lucet, thèse précitée, p. 663, n° 488.

<sup>377</sup> Florence Deboissy, D. 1998, Jurisprudence, p. 303 « *Les biens communs dévolus au conjoint survivant par application de la clause d'attribution intégrale de la communauté ne sont pas assujettis aux droits de mutation par décès : ils supportent seulement un droit de partage de 1 %* ».

Également Dagot « *l'exercice de la faculté de prélèvement vaut partage partiel* », JCP G 1983, II, 19979.

F. Terré et Ph. Simler, Les régimes matrimoniaux, Ed. Dalloz, 6<sup>ème</sup>, p. 606, n° 764, « *les avantages matrimoniaux sont soumis au seul droit de partage* ».

<sup>378</sup> Gérard Cornu, Les régimes matrimoniaux PUF, p. 542.

L'avantage matrimonial n'est ni un acte à titre gratuit, ni un acte à titre onéreux car il est formé du résultat de fonctionnement du régime matrimonial qui est lui-même étranger à la distinction du titre gratuit et du titre onéreux<sup>379</sup>.

La transmission de propriété s'opère par l'effet de la clause même du contrat de mariage et non par l'effet d'un acte à intervenir entre le survivant et les héritiers.

321. C'est pourquoi, au stade des opérations de liquidation du régime matrimonial « *certain nombre de biens qui, en vertu des conventions matrimoniales ou des dispositions légales, ne sont pas à partager, doivent être distraits de la masse* ».

Le prélèvement fera alors l'objet d'une stipulation spéciale de l'acte, qui précédera l'énumération des éléments de la masse partageable. En tout état de cause, le bien concerné n'a pas à figurer dans cette masse. Le préciput peut s'effectuer de même en dehors de l'acte de partage, ou dans le cadre de cet acte. Il donnera lieu à une stipulation spéciale de l'acte, qui précédera l'établissement de la masse partageable. Les biens faisant l'objet du préciput ne figurent pas dans cette masse<sup>380</sup>.

Cette analyse est également celle de René Savatier qui écrit que les masses à répartir sont modifiées conformément aux stipulations du contrat de mariage. Le préciput est un prélèvement que l'époux survivant fait légalement, avant toute liquidation ou tout partage, sur la communauté. La masse commune en est donc diminuée à son point de départ<sup>381</sup>.

Michel Dagot lui-même, lorsqu'il commente l'arrêt de la 1<sup>ère</sup> chambre civile de la Cour de cassation du 17 juin 1981 qui a jugé que « *par application de la clause du contrat de mariage, PD était devenu, par l'effet du prélèvement, seul propriétaire de l'officine de pharmacie sans qu'un partage ait été nécessaire et ... qu'il avait qualité pour disposer du bien ainsi prélevé* »<sup>382</sup>, considère que la faculté de prélèvement produit ses effets immédiatement ; dès qu'il a notifié son intervention d'exercer le prélèvement, l'époux est seul propriétaire du bien

---

<sup>379</sup> F. Lucet, « *Des rapports entre régime matrimonial et libéralités entre époux* », Thèse précitée, p. 753 et 761 ; Flour et Champenois, Les régimes matrimoniaux, Armand Colin, 2<sup>ème</sup> ed. p. 678, n° 728.

<sup>380</sup> Alfred Rieg, François Lotz et Philippe Rieg, Technique des régimes matrimoniaux, Ed. Litec, 3<sup>ème</sup> ed., n° 552, p. 458.

<sup>381</sup> René Savatier, « *La communauté conjugale nouvelle en droit français* » Ed. Dalloz 1970, p. 150, n° 73.

<sup>382</sup> Cette solution avait déjà été retenue par le juge « *Du fait de son option pour la conservation du fonds de commerce commun, Dame veuve Leprince est devenue seule et unique propriétaire du fonds de commerce à compter de la dissolution de la communauté, avant tout partage* », Civ. 1<sup>ère</sup>, 5 février 1975, Defrénois 1976, art. 31056, Note Georges Morin.

qui en est l'objet et peut disposer du bien de la manière la plus régulière qu'il soit. Mais il en conclut que l'exercice de la faculté de prélèvement vaut partage partiel<sup>383</sup> !

322. Ainsi, certains auteurs estiment que le prélèvement opéré par l'époux survivant est un acte unilatéral, et que le partage n'est pas nécessaire parce que la transmission de propriété s'opère pas l'effet de la clause même du contrat de mariage, et non pas l'effet d'un acte à intervenir entre le survivant et les héritiers du prédécédé<sup>384</sup>, alors que d'autres considèrent que la faculté de prélèvement peut s'exercer dans le cadre d'un partage, mais la réalisation de celui-ci n'est pas nécessaire<sup>385</sup>.

323. Le partage peut s'exercer avant le partage global et par un acte unilatéral du bénéficiaire. Le prélèvement exercé par un acte séparé vaut alors partage partiel.

324. S'agissant du droit de partage, l'imposition proportionnelle ne peut être exigée que si l'acte présenté à la formalité constitue un véritable partage, c'est-à-dire transforme le droit abstrait et général de chaque copartageant sur la masse commune en un droit de propriété exclusif sur les biens mis dans son lot. Elle n'est pas due sur les actes qui se bornent à établir les droits des parties sans procéder à des attributions privatives.

Or, la communauté n'est pas une indivision tant que la liquidation n'est pas intervenue. Le régime juridique qui lui est applicable est défini aux articles 1400 et suivants du code civil. La communauté est un contrat régi par des règles spéciales. Elle n'est pas régie par les articles 815 et suivants du code civil relatifs à l'indivision.

325. Le principe est qu'il ne peut y avoir partage là où il n'existe pas d'indivision.

Le raisonnement applicable en matière de « partage » de société ne pourrait-il pas être appliqué en matière d'avantage matrimonial ?

En effet, le juge considère qu'il ne peut y avoir partage de société qu'à l'issue des opérations de liquidation de la société<sup>386</sup>.

---

<sup>383</sup> Civ. 1<sup>ère</sup>, 17 juin 1981, JCP 1983, II, 19979, note Michel Dagot ; Franck Moderne, JCP 1983, II, 19979 ; Rémy Philippe, JCP N 1982, p. 195, selon cet auteur, le prélèvement est toujours une opération de partage parce qu'il porte sur un bien commun.

<sup>384</sup> André Raison, Journ. Not et av. 1982, art. 56771.

<sup>385</sup> Note Michel Dagot précitée.

<sup>386</sup> Cf. supra n° 42.

326. Les partisans de l'exigibilité du droit de partage pourraient avancer deux arguments :

327. Soit objecter que la communauté, contrairement à la société, n'a pas la personnalité morale et que par conséquent le partage est réalisé en amont, c'est-à-dire avant que la communauté ne soit dissoute. Mais cette solution ne se conçoit que si l'on assimile la communauté à une indivision.

Selon ce courant, le prélèvement est toujours et nécessairement une opération de partage parce qu'il porte sur un bien de communauté. Cette qualification de partage nécessaire n'empêche pas le prélèvement de s'exercer avant le partage global et par un acte unilatéral du bénéficiaire. Le prélèvement exercé par acte séparé vaut alors partage partiel<sup>387</sup>.

328. Soit considérer que suite à la dissolution du régime matrimonial le bien est indivis entre l'époux survivant et les héritiers, ne serait-ce qu'un instant de raison. C'est alors admettre que le bien objet de l'avantage matrimonial fait parti de cette indivision post-communautaire ou successorale et qu'il est soumis à toutes les règles relatives au partage : le conjoint survivant est donc en concours avec les enfants.

Or, l'avantage matrimonial est une convention de mariage et entre associés (Civ. Art. 1516).

La clause de préciput est d'origine conventionnelle et non pas légale. Elle tire sa force obligatoire, de la volonté des parties exprimée par contrat de mariage ou par convention modificative<sup>388</sup>.

Il s'agit d'une modalité de partage de la communauté conjugale. L'avantage matrimonial a sa source dans le régime matrimonial et non dans le fonctionnement de l'indivision post-communautaire.

329. Le droit de propriété du survivant prend son origine et son titre, non dans un contrat consensuel à intervenir entre le survivant et les héritiers du prémourant, mais dans la clause du contrat de mariage qui fait attribution de ce droit à l'époux pour le cas où la chance

---

<sup>387</sup> Note Rémy, ss Civ. 1<sup>ère</sup>, 17 juin 1981, JCP N 1982, II, p. 195. Gabriel Marty et Pierre Raynaud, Les régimes matrimoniaux, Ed. Sirey 1978, p. 340, n° 432.

<sup>388</sup> Annie Lamboley, Jurisclasseur Civil, Art. 1515 à 1519, Communauté Conventionnelle, Préciput, n° 11 ; Lucet précité ; Alice Tisserand-Martin, « *Réflexions autour de la notion d'avantage matrimonial* », Études offertes à Jacques Beguin : Droit et actualité Litec 2005, p.759.

aléatoire de survie s'ouvrira en sa faveur<sup>389</sup>. La clause emporte par elle-même attribution de la propriété du fonds au survivant dès le jour de la dissolution de la communauté, et qui, par conséquent, empêche le fonds de tomber dans l'indivision entre le survivant et les héritiers du prémourant. Le prélèvement constitue un véritable droit pour le survivant et est obligatoire pour les héritiers du prémourant. Il ne rentre donc pas dans les opérations de partage.

Si à la dissolution de la communauté le fonds était devenu indivis, le prélèvement n'aurait pu s'opérer que par un partage qui, seul, permet à un indivisaire de devenir plein propriétaire des biens mis dans son lot.

330. Nast écrit très justement qu'« *il ne suffit pas pour soumettre le prélèvement du fonds à l'action de l'(ancien) article 887 c. civ., de dire qu'il est une opération de partage : encore faut-il savoir si, par sa nature et ses effets spécifiques, la clause commerciale est compatible ou non avec la théorie de la rescision des partages pour cause de lésion* ». Si le prélèvement du fonds est une opération de partage de la communauté, en ce sens qu'il emporte attribution au survivant des époux d'un bien compris dans la communauté, on n'en saurait déduire qu'il a fait cesser l'indivision du fonds entre le survivant et les héritiers du prémourant. L'attribution résulte non du partage de la communauté mais du contrat de mariage.

331. Admettre la rescision pour lésion dans ces hypothèses, c'est implicitement reconnaître une égalité entre les copartageants, égalité qui doit être protégée. Or, les avantages matrimoniaux ont justement pour effet de rompre cette égalité, ou plutôt d'assurer une meilleure égalité ou une égalité jugée plus souhaitable<sup>390</sup>. Ces clauses dérogent à la règle du partage par moitié.

332. En outre, la rescision du partage pour lésion aurait pour effet d'anéantir le partage dans sa globalité, y compris pour le bien prélevé qui se retrouverait alors rétroactivement en indivision.

---

<sup>389</sup> Marcel Nast, DP 1938-2-65 ; dans le même sens Henri Capitant, D. 1927, I, p. 5 ; du même auteur, Revue Critique de législation et de jurisprudence 1927, p. 21, « *De la clause donnant au survivant des époux la faculté de prélever le fonds de commerce exploité par eux* ».

<sup>390</sup> Gabriel Marty et Pierre Raynaud, Cours de droit civil, Les régimes matrimoniaux, Sirey 1978, p. 333, n° 423.

### **Clause de prélèvement moyennant indemnité<sup>391</sup>.**

333. Les époux peuvent stipuler que le survivant d'eux ou de l'un d'eux s'il survit, ou même l'un d'eux dans tous les cas de dissolution de la communauté, aura la faculté de prélever certains biens commun, à charge d'en tenir compte à la communauté d'après la valeur qu'ils auront au jour du partage, s'il n'en a été autrement convenu<sup>392</sup>. L'article 1514 du code civil dispose que « *le prélèvement est une opération de partage : les biens prélevés sont imputés sur la part de l'époux bénéficiaire ; si leur valeur excède cette part, il y a lieu au versement d'une soulte* ».

Il en est ainsi non seulement lorsque l'époux bénéficiaire de la clause effectue son prélèvement lors du partage de l'ensemble de la communauté, mais aussi dans les cas où il y procède de manière anticipée ; il y a alors partage partiel.

Mais pour qu'il y ait partage partiel encore faudrait-il pouvoir démontrer qu'il y a une indivision préexistante.

La clause de prélèvement prévoit une indemnité à la charge de l'époux bénéficiaire. Cette clause est facultative. Les époux pourraient ne pas prévoir d'indemnisation de la communauté ; leur accord ressortirait alors de la catégorie des « préciputs ».

334. La qualification de partage et l'existence d'une indemnisation permettent-elles de dire que le droit de partage est dû ?

La qualification de partage emporte les conséquences qui y sont attachées à savoir l'effet déclaratif du partage, la garantie et privilège des copartageants, la rescision pour lésion. S'étend-elle à l'exigibilité du droit de partage ?

335. Gérard Cornu a écrit que « *le préciput et la stipulation de parts inégales s'opposent ensemble au prélèvement moyennant indemnité parce que ces clauses ruinent, entre copartageants, l'égalité en valeur, tandis que le prélèvement moyennant indemnité, n'altère, dans le partage, que l'égalité en nature* »<sup>393</sup>. L'indemnité versée rétablit l'égalité en valeur. Ce prélèvement agit comme une attribution préférentielle. Cette clause ne déroge pas à l'égalité des droits, elle concerne l'attribution du bien.

---

<sup>391</sup> C. civ. art. 1511 à 1514.

<sup>392</sup> C. civ. art. 1511.

<sup>393</sup> Gérard Cornu, Les régimes matrimoniaux, Ed. Thémis, p. 573, n° 110 et p. 575.

Il s'impute sur les droits du bénéficiaire dans le partage de la communauté. Si les biens prélevés ont une valeur supérieure aux droits de cet époux, il doit verser une soulte.

En ce qu'elle est qualifiée d'avantage matrimonial, la faculté de prélèvement n'est pas une opération de partage. Mais l'indemnité est subrogée au bien attribué à l'époux et fait partie de la masse indivise : elle supporte à ce titre le droit de partage<sup>394</sup>.

## **B - Évolution de la conception du partage ; une indemnisation ?**

336. De la même manière que le code civil ne définit pas l'indivision, il ne définit pas le partage. L'importance accordée à la notion d'indivision provient du droit des successions, mais elle ne provient pas d'une théorie générale du partage en droit civil : le partage n'a pas été réglementé en lui-même, en tant que notion autonome, mais dans le cadre du règlement des successions.

337. La définition selon laquelle le partage est l'acte juridique qui met fin à l'indivision en substituant à la quote-part abstraite dont était titulaire chaque coindivisaire sur l'ensemble des biens indivis, un droit privatif sur un ou plusieurs desdits biens résulte de la doctrine<sup>395</sup>.

Pour sa part, la doctrine fiscale définit le partage comme le contrat qui opère la répartition des biens indivis entre les coindivisaires, qui reçoivent alors un droit exclusif sur les biens mis dans leur lot. La sortie de l'indivision s'opère par le partage<sup>396</sup>.

338. Le partage est l'instrument permettant à chaque successeur de réaliser son droit à une portion d'hérédité. La masse partageable est fractionnée afin de substituer aux droits indivis

---

<sup>394</sup> Alfred Rieg, François Lotz et Philippe Rieg, *Technique des régimes matrimoniaux*, Ed. Litec, 3<sup>ème</sup> ed., n° 550 et 552, p. 455 à 457. Rares auteurs à considérer que l'indivision post-communautaire comprend à l'actif, les indemnités, lorsqu'un époux a prélevé certains biens moyennant indemnités, les biens objet d'un avantage matrimonial quel qu'il soit devant être distraité de la masse.

<sup>395</sup> *Lexique de termes juridiques* ; Aubry et Rau, *Droit civil français*, 7e éd. : Litec 1975, t. X, par Esmein, § 620, texte et note 4. – M. Grimaldi, *Droit civil, Successions*, 6e éd. : Litec 2001, n° 826 et s. – J. Flour et H. Souleau, *Les successions*, 3e éd. : Armand Colin, 1991, n° 412. – F. Terré et Y. Lequette, *Les successions, les libéralités*, 3e éd., 1997 : Précis Dalloz, n° 924

<sup>396</sup> BOI-ENR-PTG-20120912, n°30. « *Le partage est la division qui se fait, entre plusieurs personnes, de biens qui leur appartenaient en commun en qualité de cohéritiers ou comme copropriétaires, à quelque titre que ce soit. Il a pour conséquence d'attribuer à chaque propriétaire un droit exclusif sur certains biens en échange des droits indivis qu'il possédait sur l'ensemble des valeurs à partager et de lui permettre de disposer seul, sans le concours des autres indivisaires, des biens mis dans son lot* », BOI-ENR-PTG-10-20120912, n°1.

de chaque héritier sur la masse commune des droits privatifs sur un lot déterminé<sup>397</sup>. Cette opération entraîne un fractionnement de la masse partageable indivise en un certain nombre de lots, lesquels sont ensuite attribués aux différents intéressés.<sup>398</sup>

339. Cette définition est-elle toujours vraie ?

Un partage doit-il réunir l'ensemble de ces éléments qui le définissent à savoir un fractionnement, un allotissement, la fin d'une indivision, ou suffit-il qu'il n'en emprunte que certains caractères ?

340. La loi du 23 juin 2006 en posant comme principe que l'égalité dans le partage se conçoit en valeur et en généralisant le rapport et la réduction en valeur a modifié la conception du partage.

Les biens partagés ne sont plus envisagés dans leur « nature », mais dans la valeur économique et juridique qu'ils représentent.

Certains éléments caractéristiques du partage ont disparu. La définition du partage tendrait-elle à devenir protéiforme ?

341. Que le partage soit un mode de cessation de l'indivision devrait, à première vue, limiter les possibilités d'extension de la notion d'opération de partage. Mais l'étude du partage comme terme de l'indivision, par la distension qu'elle révèle des liens entre les biens indivis et les droits des indivisaires, tend à faire apparaître l'indivision plus comme une situation des personnes que comme un état des biens.

Si l'on recherche les causes de cette évolution, il semble qu'elles soient au nombre de trois ; absence de divisibilité des biens ou de fongibilité (cette absence de divisibilité rend indispensable le recours au concept de part, rendant plus abstrait le droit), admission de l'allotissement de l'indivisaire en valeurs étrangères à l'indivision, dans le cas du partage avec soule, disparition du droit sur le bien indivis, mais apparition du droit sur la part<sup>399</sup>.

342. Le partage n'assure plus une répartition de biens indivis entre tous (1) mais une indemnisation des droits de chacun (2) ; les droits des indivisaires sont monétarisés. Il est

---

<sup>397</sup> F. Terré, Y. Lequette, S. Gaudemet, Droit civil, Les successions-Les libéralités, Ed. Dalloz, 4<sup>ème</sup>, p. 964, n° 1096.

<sup>398</sup> Ph. Malaurie, Les successions-Les libéralités, Defrénois, 5<sup>ème</sup> ed., p. 413, n° 850. cf. également Cl. Brenner, Rep. civ. Dalloz, Partage, 1<sup>o</sup> Notion.

<sup>399</sup> Michel Névot, Thèse précitée, p. 243, n° 131.

proche d'une opération comptable qui met en présence plusieurs personnes titulaires de droits de nature différente.

La notion de partage perd d'autant plus de contour qu'elle est confondue avec les notions d'allotissement ou de transmission. Un allotissement ne peut être un partage que si l'attributaire est alloti de biens ou droits indivis. A défaut il s'agit d'une transmission.

343. Le principe d'égalité qui sous-tend le partage est maintenu. Il s'agit d'une égalité en valeur qui est d'autant plus difficile à déterminer que le partage peut porter sur des biens différents. La soulte versée a pour effet d'assurer cette égalité en valeur.

Finalement le partage ne serait ni un acte spécifique, ni un résultat mais un acte fondamentalement répartiteur, qui assurerait l'égalité de tous les ayants droits. Toute opération qui a pour but d'assurer cette égalité à l'occasion d'une répartition devrait être vue comme un partage.

#### 1- Disparition des éléments caractéristiques du partage

344. L'opération de partage comporte deux éléments : l'un matériel, l'autre personnel.

Le partage c'est d'abord un fait matériel, celui de diviser, de disjointre des éléments jusqu'alors réunis. C'est une opération par laquelle, à partir d'un bien ou d'un ensemble de biens conçus comme formant un tout, on fait plusieurs parties distinctes et séparées.

Mais c'est aussi une réalité qui marque le passage d'une propriété collective à une propriété individuelle. Partager, c'est répartir entre au moins deux personnes, et non transmettre des biens entre les membres d'un même groupe, et par là même affecter privativement une propriété commune ou ayant vocation à l'être.

Le partage emporte fractionnement matériel et attributions personnelles. L'un ne va pas sans l'autre car division et répartition sont les deux faces d'un même phénomène<sup>400</sup>

345. Pourtant, parce que le partage se conçoit aujourd'hui en valeur, la totalité du patrimoine indivis peut être transmis à un seul indivisaire. Ce patrimoine n'est pas fractionné, divisé et pourtant il y a partage (a).

---

<sup>400</sup> Gauthier Blanluet, « *La réduction du capital : hallali sur le droit de partage ?* », Dr. fisc. 2006,p. 1884

L'autre indivisaire ne reçoit rien du de cujus, ne devient propriétaire d'aucun bien indivis. Il est créancier d'une soulte provenant du patrimoine de l'attributaire.

Le principe de l'égalité en valeur et l'extension du champ d'application des attributions préférentielles ont augmenté la liberté des indivisaires dans la composition des lots.

Le partage qui a pour effet d'attribuer la totalité de la masse indivise à un indivisaire assure-t-il toujours l'égalité du partage ou vise-t-il principalement à assurer une sécurité des opérations de partage (b)?

Enfin aujourd'hui, le partage est moins le fractionnement d'une masse indivise que des personnes que l'on sépare par l'extinction de rapport qu'elles entretenaient relativement aux biens partagés.

#### a- Absence de fractionnement de la masse indivise

346. Le partage est un fait matériel qui consiste à répartir des biens entre plusieurs personnes ce qui entraîne comme conséquence juridique que la propriété de ces biens se trouve précisée. La conception du partage selon laquelle chaque indivisaire doit recevoir les mêmes biens en même quantité est révolue. L'égalité en nature étant particulièrement exigeante dans la composition de lots, et ayant pour inconvénient de morceler l'héritage, de mettre en péril les exploitations, le législateur lui a préféré une égalité en valeur plus souple, a priori (l'évaluation des biens n'est jamais chose aisée), pour la composition des lots.

347. Il importe seulement que les coindivisaires reçoivent un lot dont la valeur est égale à celle de leurs droits dans l'indivision. Peu importe la consistance de ce lot. Le partage est conçu de manière arithmétique.

Un lot peut n'être constitué que d'une soulte, alors qu'un autre se compose de l'ensemble des biens indivis. De la même manière, un héritier réservataire peut être alloti de ses droits dans la réserve uniquement par une soulte. Le partage n'est plus nécessairement le fractionnement d'un ensemble.

Cet élément accroît les confusions qu'il peut exister entre un partage et une mutation, un partage et une transmission.

348. L'hérédité n'est plus considérée dans son identité physique mais dans sa valeur d'ensemble comme si les éléments qui la composent étaient fongibles, l'argent pouvant

indifféremment se substituer dans un lot aux corps héréditaires<sup>401</sup>. Vision abstraite du patrimoine, délié de sa réalité matérielle.

C'est la notion même de partage qui se trouve chamboulée. Le partage ne se caractérise plus par l'attribution en nature des biens indivis.

Il est alors un résultat : la fin de droits concurrents sur une masse de biens. D'où l'idée que le partage est moins la séparation des biens qui composent l'indivision que la séparation des indivisaires.

349. Cette généralisation se constate en matière de donation-partage, d'attribution préférentielle, et de réduction des libéralités excessives notamment.

#### α- Donation-partage dont un lot est composé de soulte.

350. Le partage dont un lot est composé uniquement d'une soulte est valable (d'abord admis en matière de partage portant sur une exploitation ou une entreprise, puis plus généralement depuis 2006). Pareillement, la donation-partage dont un lot est exclusivement composé de soulte est admise.

L'acte de partage ne saurait normalement porter que sur des biens dont l'ascendant a le pouvoir de disposer personnellement et librement, c'est-à-dire dont il a la propriété et la libre disposition. On ne peut partager que ce que l'on a.

Cela suppose alors que les biens partagés soient dans le patrimoine du disposant (en matière de donation-partage) ou dans l'indivision<sup>402</sup>.

Peut-on parler de partage lorsqu'on allote un enfant non pas de biens propres mais d'une soulte, une créance de soulte dont le paiement est à la charge de celui ou ceux qui sont attributaires du bien<sup>403</sup> ?

351. Ce partage d'ascendant aboutit à répartir des valeurs dont le disposant n'a pas la propriété. Il aboutit également à une seule attribution réelle. Il ne répartit rien.

---

<sup>401</sup> Pierre Catala, La réforme des liquidations successorales, Defrénois 3<sup>ème</sup> ed, p. 24-25, n° 4, p. 27.

<sup>402</sup> André Pellegrin, De la nature juridique du partage d'ascendant, Thèse précitée, p. 124-125, n° 77.

<sup>403</sup> Guillaume Wicker, « *Le nouveau droit des libéralités : entre évolution, révolution et contre-révolution* », Dr. et patr. 2007, p.74.

Quelle différence alors entre la donation simple avec charges consistant en un versement de somme d'argent et la donation partage constituée d'un seul lot et versement de soultes ? Les effets ; absence de rapport. Mais dans l'attribution des biens, il n'y a aucune différence. Le père de famille n'a pas plus partagé dans un cas que dans l'autre. Il transmet à titre gratuit.

#### β - Droit de préférence.

352. L'attribution préférentielle est une modalité du partage qui aboutit à tout attribuer à l'un seulement des indivisaires.

L'attribution privilégiée, en excluant complètement le partage en nature, réduit tous les copartageants sauf un à une soulte<sup>404</sup>. L'attribution préférentielle est la négation directe de l'idée de partage, puisque l'un prendra tout de la masse indivise, l'autre n'aura rien<sup>405</sup>.

L'unité de l'exploitation est proclamée supérieure à une rigoureuse égalité en nature.

#### γ - Indemnité de réduction

353. Lorsque l'on regarde l'évolution de la conception de la réduction des libéralités, on constate que la volonté initiale de conserver les biens dans les familles et de maintenir l'égalité entre les héritiers à travers l'idée d'identité dans la composition des lots, chacun devant recevoir à l'issue du partage les mêmes biens de même nature, a fait place la volonté d'assurer un égalité en valeur.

Il s'agit de la manifestation d'un changement de conception des droits successoraux, de l'avènement d'un droit à la valeur des biens qui prend le pas sur les prérogatives afférentes aux biens eux-mêmes. Cette appréhension du droit fait considérablement reculer l'objectif de conservation des biens dans les familles, et favorise de la même manière la liberté de disposition des biens à titre gratuit<sup>406</sup>.

---

<sup>404</sup> René Savatier, JCP II 3666, Cass. Civ. 21 avril 1947 ; Jean Patarin, « *Égalité, finalité économique et finalité sociale dans la loi du 19 décembre 1961 sur le partage et la réduction* », RTD civ. 1962, p. 27.

<sup>405</sup> Jean Carbonnier, D. 1951, p. 705. La Cour d'appel de Besançon juge que « *l'attribution préférentielle, rendue possible par le législateur dans un but d'une part économique et d'autre part et surtout familial et social, constitue la plus grande dérogation au droit commun du partage, qui veut que les biens indivis, soit partagés par parts égales si le partage en nature est possible ou soient licites s'ils sont impartageables en nature* », CA Besançon 19 avril 1951, note Jean Carbonnier. Sur les étapes de l'évolution de l'attribution préférentielle, cf. Jean Paratin, RTD civ. 1989, p. 121.

<sup>406</sup> Sophie Deville et Marc Nicod, Rep. civ. Dalloz, Reserve héréditaire - Réduction des libéralités, n° 145 et s. ; Gulsen Yildirim, « *La modernisation des opérations de partage* », D. 2006, p. 2570.

Pour qu'il y ait partage, la notion de fractionnement est insuffisante ; encore faut-il morceler une masse commune entre au moins deux personnes.

C'est sur ce point que l'on constate probablement l'évolution la plus intéressante.

354. A l'époque certains estimaient que l'attribution préférentielle était la négation même du partage puisque l'un prend tout et l'autre rien<sup>407</sup>.

Aujourd'hui la notion de partage est modifiée ; en effet l'héritage peut ne pas être morcelé et les lots se composer de soulte provenant du patrimoine de l'attributaire.

L'abandon du principe de l'égalité en nature conduit à considérer qu'un ou plusieurs lots peuvent être constitués de la seule soulte.

#### b- Émergence du principe de sécurité

355. L'égalité est l'âme des partages. Si cette égalité consiste en l'attribution de lots de même nature, elle n'est plus assurée par le partage en valeur. Si elle consiste en la certitude d'être rempli de ses droits dans l'indivision au moyen de versement de soultes, s'agit-il toujours d'assurer une égalité des lots ou est-ce une volonté de sécuriser le partage et de conforter les situations déjà acquises ?

#### α- La règle de l'égalité du partage malmenée

356. Un acte de partage est un acte qui assure une répartition en assurant une égalité, règle cardinale en matière de partage<sup>408</sup>.

L'égalité devrait commander la valeur des lots et l'identité de contenu de chacun des lots.

Or, il n'en est rien. L'égalité en valeur n'équivaut pas à une égalité en nature. L'indivisaire n'a droit qu'à une quote-part valorisée et n'a plus de droit sur les biens eux-mêmes. Le droit

---

<sup>407</sup> Jean Carbonnier, D. 1951, p. 705.

<sup>408</sup> Philippe Malaurie, « *Le retrait d'associé n'est pas susceptible de rescision pour lésion* », D. 1997, p. 216. Sur l'égalité en matière de partage, Pierre Catala « *La jurisprudence, gardienne de l'égalité successorale* », D. 1988, Chron. 61. Ce même auteur écrivait déjà très justement « *De ces formules lapidaires, le droit civil est épris. Leur archaïsme même rassure, pour peu que l'on incline à fonder sur l'assentiment de la durée la légitimité de l'ordre juridique. Qui sait pourtant si la permanence des maximes ne serait pas un trompe-l'œil ? Ne repose-t-elle pas sur une concision qui leur épargne des vains détails où s'abîment les lois modernes. De cette économie de mots résulte une densité sémantique qui permet de défier le temps : flexible, l'adage plis là où romprait l'airain de la loi écrite. L'immutabilité compacte du dicton voile souvent le changement des choses* ». On n'aurait su mieux dire ; Pierre Catala, *Famille et patrimoine*, PUF 2000, p. 184. Jean Carbonnier, *Droit et passion du droit sous la Vème république*, Flammarion 1996, p. 254 et s.

de l'indivisaire se limiterait alors à un droit à une valeur, une indemnisation. La contrepartie de la valeur de ses droits dans la masse indivise.

Cette égalité, même si elle a été battue en brèche par la dernière réforme de 2006, se traduit tout de même par l'existence d'une réserve globale et individuelle, par le mécanisme de l'action en réduction, par un principe plus général d'égalité dans le partage, en valeur il est vrai, mais une égalité quand même.

357. Mais quelle égalité assure-t-on lorsque tous les biens sont donnés par donation-partage à un enfant, à charge pour lui de verser une soulte aux autres ? Catala écrivait déjà, à propos de la réforme opérée par la loi du 7 février 1938, que « *nul ne peut éviter que les artifices arithmétiques aboutissent à un simulacre de réserve et que des rapports illusoire établissent un mirage d'égalité* »<sup>409</sup>.

358. Quelle égalité lorsque le droit de disposer n'appartient qu'à un seul indivisaire, les autres ne pouvant faire valoir leur droit que sur une créance ?

Quelle égalité encore lorsqu'une exploitation, une entreprise est attribuée par préférence à un indivisaire, l'autre se contentant d'une soulte ?

Cette égalité est à géométrie variable. Elle est également instantanée. L'égalité était plus juste lorsque chacun recevait des biens de même nature. Elle est fugace lorsqu'un lot est composé d'immeubles, l'autre d'une soulte.

359. L'égalité du partage n'est pas l'égalité des droits dans la dévolution successorale<sup>410</sup>. Il est tout à fait admis que le de cujus puisse avantager, dans la limite de la quotité disponible, certains bénéficiaires.

L'égalité dont il est question ici est celle relative à la répartition effective des biens successoraux (plus généralement des biens indivis), celle exprimant une correspondance nécessaire entre la valeur du lot que l'héritier retire du partage et celle de la quote-part indivise qu'il tenait de la loi ou du testament.

---

<sup>409</sup> Pierre Catala, La réforme des liquidations successorales, Defrénois, 3<sup>ème</sup> ed, p. 28, n° 5 ; Jean PATARIN, « *L'impossible perfection, ou les vicissitudes de l'égalité dans le partage* », Mélanges Colomer, Litec 1993, p. 335.

<sup>410</sup> Alain Sériaux, « *L'égalité des droits successoraux liée à la dévolution, est dissociée de l'égalité des parts successorales liée à la répartition effective de la succession* » in La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2008.

L'égalité du partage n'est pas une égalité des lots entre eux, non plus l'identité des lots entre eux<sup>411</sup>.

360. Même si l'égalité reste un principe important en matière de transmission à titre gratuit et de partage, il est des cas où elle n'a pas lieu d'être ; lorsqu'il n'existe pas d'héritier réservataire, il n'y a pas à vérifier l'atteinte à la quotité disponible. Il en est de même de la réserve et du rapport en l'absence d'héritiers.

361. En outre cette égalité est devenue plus « subjective » ; l'égalité qui impliquait que chacun reçoive un lot correspondant à ses droits dans l'indivision a glissé vers une égalité en valeur, une indemnisation de ses droits indivis et leur évaluation.

#### β- Prévalence du principe de sécurité

362. Généraliser le rapport en valeur ou la réduction en valeur a pour effet de conforter le droit de propriété du bénéficiaire, de renforcer le droit de disposer du donateur et de ne pas porter atteinte à des situations juridiques acquises<sup>412</sup>.

Étendre la distinction entre le titre et la valeur, c'est-à-dire le droit de disposer et la valorisation de ce droit revient, en droit des sociétés, à assurer le fonctionnement de la société, et en matière contractuelle, assurer l'exécution des contrats.

Privilégier l'attribution préférentielle répond à la préoccupation principale d'assurer la continuation des exploitations.

363. « *Les principes de liberté du droit de disposer et de sécurité juridique ne sauraient être malmenés par le principe de l'égalité du partage, non plus les intérêts économiques ni les intérêts sociaux* »<sup>413</sup>.

364. Ces différentes préoccupations expliquent que la conception du partage est modifiée parce que la conception de l'indivision même a évolué. La détention des biens en indivision

---

<sup>411</sup> Pierre Catala, *Famille et patrimoine*, Ed. PUF, 1<sup>ère</sup> ed. 2000, p. 96 et 184.

<sup>412</sup> « *Il s'agit de favoriser la consolidation des situations patrimoniales précédemment acquises et donc de réaliser un progrès en terme de sécurité juridique* », Rapp. JO AN du 8 février 2006, n° 2850, p. 254.

<sup>413</sup> Jean Patarin, « *Égalité, finalité économique et finalité sociale dans la loi du 19 décembre 1961 sur le partage et la réduction* », RTD civ. 1962, p. 421 ; Catala précité, p. 20.

ne doit pas être un frein, un handicap à l'exploitation d'un bien, à l'exécution d'une donation, à l'exercice de droits personnels.

Alors que le partage et l'effet déclaratif qui y est attaché ont pour effet de protéger l'attributaire d'un bien indivis des actes effectués par les co-indivisaires pendant l'indivision, aujourd'hui le partage en valeur a pour effet de protéger les droits individuels de certains indivisaires ou de certains tiers.

365. Par la généralisation d'un partage en valeur, le législateur donne la priorité à la sécurité du partage ; les donations déjà consenties ne sont plus remises en cause, les biens présentant un caractère d'intuitu personae peuvent être cédés par leur titulaire sans que cette cession ne soit contestée, la cession même d'un bien indivis par un seul indivisaire n'est pas nulle.

Devant ce principe de sécurisation des transactions, s'efface le principe d'égalité.

Le partage en valeur ne serait-il plus alors gouverné que par un principe de sécurité ?

366. De la même manière que l'attribution préférentielle, le partage en valeur a pour effet de conforter les intérêts personnels des exploitants, préserver l'intégrité des exploitations, assurer la conservation du bien au sein de la famille, consolider les situations acquises des agriculteurs, des exploitants d'entreprises commerciales, industrielles ou artisanales au détriment de l'égalité<sup>414</sup>.

367. Cette évolution se constate également dans le domaine du droit successoral : les réformes successives arbitrent entre l'égalité des héritiers, la sécurité du gratifié et l'autonomie du disposant : ainsi l'égalité entre les héritiers a été revue au profit non seulement de la liberté du disposant, mais également et surtout de la stabilité économique du gratifié. Quel que soit le dessein d'égalité qui anime la loi, elle n'a pas entendu lui sacrifier la sécurité du gratifié et de ses ayants cause, ni la stabilité de l'acte qui l'investit<sup>415</sup>.

Patarin déjà en 1962 estimait que l'égalité en matière de partage n'était plus assurée : le déclin de l'égalité des héritiers apparaît comme une conséquence inévitable de l'évolution des idées économiques et sociales.

---

<sup>414</sup> Jean Carbonnier, *Droit et passion du droit sous la Vème république*, Ed. Flammarion, 1996, p. 258.

<sup>415</sup> Anne-Marie Leroyer, *RTD civ.* 2006, p. 612 ; Pierre Catala, *La réforme des liquidations successorales*, Defrénois 1982, 3<sup>ème</sup> ed, p. 31, n° 7.

## 2 – Généralisation d'un droit sur une valeur

368. L'égalité du partage est-elle devenue un mythe ?

La généralisation du droit à une valeur a pour corollaire la disparation du droit réel sur le bien.

369. L'indivision reste empreinte de cette idée qu'elle limite le droit de propriété jusqu'à la réalisation du partage ; la preuve en est l'article 815 du code civil qui fait du droit au partage un droit absolu. Chaque indivisaire peut exiger le partage du bien indivis à tout moment.

En présence d'une indivision, le droit de propriété est altéré<sup>416</sup>.

De là, la jurisprudence et le législateur ont été amenés progressivement à reconnaître la séparation entre le droit et l'objet<sup>417</sup>.

370. La valorisation d'un droit, détachée de l'exercice même de ce droit, n'est pas nouvelle. Elle résulte notamment de la distinction ancienne entre le titre et la finance, distinction qui trouve son prolongement sur la valeur et le droit de propriété, droit réel, droit personnel.

La valeur du bien reste indivise et c'est sur cette valeur que les indivisaires vont faire valoir leurs droits (a). Le droit de propriété est exclusif, attaché à la personne (b).

Le partage en nature est donc exclu, seul un partage en valeur peut être réalisé.

### a - Une valeur indivise

371. La cession d'un bien indivis nécessite l'accord unanime de tous les indivisaires. A défaut, la vente n'est pas nulle mais inopposable aux co-indivisaires. La valeur du bien cédé doit alors être portée à l'actif de l'indivision au jour du partage et pour sa valeur au jour du partage ( $\alpha$ ).

Mais, dans le même temps, il a été jugé que la cession de parts sociales indivises par un seul indivisaire est valable dès lors que les parts n'étaient entrées en communauté que pour leur valeur patrimoniale ( $\beta$ ).

---

<sup>416</sup> Pierre Catala, « Nature du droit indivis » in Famille et patrimoine, PUF 2000, p. 136 et s.

<sup>417</sup> Michel Dagot écrivait déjà en 1978 que « *le droit de l'indivisaire ne peut pas être un pur et simple droit de propriété sur les biens indivis. Du fait de la pluralité de droits de même nature sur le même objet, et alors qu'il n'y pas division matérielle des parts le Droit français a été amené à reconnaître ici la séparation entre le droit et l'objet. Alors que traditionnellement, le droit de propriété s'identifie de manière presque absolue à l'objet, l'indivision est une des situations dans lesquelles la distinction apparaît inévitable compte tenu de la conception que l'on se fait de l'indivision. De cette séparation entre le droit de l'indivision et son objet, découlent d'assez nombreuses conséquences* », Michel Dagot, L'indivision – Loi du 31 décembre 1976, Librairies techniques 1978, p. 29.

Quelle est alors l'élément déterminant ; l'intuitu personae ? Des droits à caractère personnel ? Lorsque le bien censé se retrouver dans une indivision post-communautaire ou successorale est un bien pour lequel l'intuitu personae est fort, la jurisprudence estime, afin de préserver ce caractère, que le bien litigieux n'est entré dans l'indivision « que pour sa valeur patrimoniale ». Dès lors le partage en nature est exclu. Tel est le cas lorsque sont indivis des offices, la clientèle civile, les brevets...

Dans les autres cas, la cession est inopposable et la valeur du bien cédé est réintégrée dans le partage. Sur un fondement différent, le résultat est identique ; le partage est alors réalisé en valeur.

#### α- Inopposabilité de la cession du bien indivis par un seul indivisaire

372. La cession d'un bien indivis par un seul indivisaire peut revêtir plusieurs aspects : un acte de disposition portant sur une quote-part de l'indivision, ou sur une quote-part de l'un des biens indivis, ou encore sur le bien indivis lui-même, les desseins du disposant étant parfois difficiles à démêler.

373. Un indivisaire peut céder seul ses droits sur un bien indivis déterminé. Cette opération entraîne alors la substitution du cessionnaire à la personne de l'indivisaire cédant, et l'acquéreur, loin d'être seul propriétaire du bien cédé, se retrouve en indivision en qualité d'indivisaire.

374. Au contraire, la vente d'un bien indivis nécessite l'accord unanime de tous les indivisaires.

La vente qui serait réalisée par un seul indivisaire n'emporte plus la nullité de la convention. Elle est inopposable aux indivisaires non vendeurs et cette inopposabilité est partielle. Ainsi est inopposable aux autres indivisaires un acte de disposition accompli seul à concurrence de la quote-part de son auteur<sup>418</sup>. Il a été jugé qu'une cession de parts sociales, réalisée par un seul indivisaire d'un bien indivis, est valable dès lors que la valeur de la quote-part d'un indivisaire déterminée au moment du partage est supérieure ou égale à la valeur du bien

---

<sup>418</sup> Civ. 3<sup>e</sup>, 5 avr. 2005, n° 02-15.459, RTD civ. 2005. 801, obs. Revel ; D. 2005. Pan. 2121, obs. Brémond ; Cass. Civ. 1<sup>ère</sup> 23 octobre 2013, n° 12-17896.

indivis aliéné. Si tel n'est pas le cas, la vente n'est pas opposable aux autres indivisaires et l'indivisaire doit rendre la partie du prix de vente dépassant la valeur de sa quote-part<sup>419</sup>.

Le droit de propriété et les règles de l'indivision l'emportent sur le droit d'associé.

### β- Recours à la distinction du titre et de la finance.

375. La 1<sup>ère</sup> chambre civile de la Cour de cassation juge le 9 juillet 1991 ; « *Mais attendu que l'indivision successorale ne portait pas sur les parts sociales de JG mais, comme l'ont exactement décidé les premiers juges, uniquement sur la valeur de celles-ci, seule la finance des parts étant entrée en communauté ; qu'en conséquence, la cession intervenue ne portait pas sur un bien de cette indivision, de sorte que les griefs du moyen son inopérants* »<sup>420</sup>.

Si le titre, c'est-à-dire la qualité d'associé, est propre à l'époux exerçant l'activité professionnelle, en revanche, la valeur des parts fait partie de l'indivision.

376. Cet arrêt a depuis lors été confirmé à plusieurs reprises, notamment par un arrêt de 2012<sup>421</sup> et deux arrêts de la Cour de cassation en 2014<sup>422</sup>.

Le principe est clairement affirmé : à la dissolution de la communauté, la qualité d'associé attachée à des parts sociales non négociables dépendant de celle-ci ne tombe pas dans l'indivision qui n'en recueille que la valeur, de sorte que le conjoint associé peut en disposer seul et que ces parts doivent être portées à l'actif de la communauté pour leur valeur au jour du partage.

377. Il en résulte que seul l'associé peut participer à la vie sociale et exercer ses droits d'associé. L'ex-époux ou ses héritiers ne peuvent donc intervenir dans la gestion du bien en invoquant les règles de l'indivision. Dans le même sens il a été jugé que la gestion d'un laboratoire, postérieurement à la dissolution de la communauté, ne doit pas être assimilée à celle d'un bien indivis<sup>423</sup>.

---

<sup>419</sup> Christophe Albiges, Rep. civ. Dalloz, Indivision (régime légal), n° 268.

<sup>420</sup> Civ 1ère, 9 juillet 1991, n° 90-12503 : Bull. civ. I, no 232 ; Defrénois 1992, art. 35202, note Xavier Sabatier, p. 236.

<sup>421</sup> Cass. 1ère civ, 4 juillet 2012, n° 11-13384, Estelle Naudin, « *Le maintien de la distinction du titre et de la finance appliquée aux titres non négociables* », Bull. Joly sociétés 2012, 608.

<sup>422</sup> Cass. 1re civ., 12 juin 2014, n° 12-21.540 : *JurisData* n° 2014-013019 ; Cass. 1re civ., 22 oct. 2014, n° 12-29.265 : *JurisData* n° 2014-024917 ; Vivien ZALEWSKI, "Le sort des parts sociales non négociables en régime communautaire", LPA 16 juillet 2014, 141

<sup>423</sup> Cass. 1ère, 10 mai 1984, no 83-10849 : Bull. civ. I, n° 152

Les parts sont comprises dans la liquidation de la communauté ou de la succession d'après leur consistance au moment où la communauté s'est dissoute, (ou lorsque la succession s'est ouverte), mais la valeur des parts sera déterminée au moment du partage.

Dés lors, la part sociale, sorte de cellule énucléée, serait un simple droit personnel de l'époux associé, ce qui permettrait notamment qu'elle échappe à tout partage en nature<sup>424</sup>. Si la part sociale n'a plus de valeur elle devient un bien extra patrimonial. Un droit personnel insusceptible de partage en nature. L'indivision ne peut comprendre que des biens dotés d'une certaine valeur patrimoniale.

378. Si la majorité de la jurisprudence est relative à des titres de sociétés, cette distinction a été appliquée aux biens liés à la personne de son titulaire : une licence de taxi<sup>425</sup>, une clientèle liée à l'exercice d'une profession libérale<sup>426</sup>, une concession de parcs à huîtres<sup>427</sup>, un brevet d'invention<sup>428</sup>, une pharmacie<sup>429</sup>.

379. Cette solution a la mérite de concilier des exigences d'indépendance de l'époux associé et de la société et le légitime intéressement de la communauté à la valorisation des parts qu'elle a contribué à acquérir et aux distributions financières qui s'y rattachent.

380. Elle privilégie l'exercice des droits individuels, attachés à la personne, au détriment du fonctionnement de l'indivision ; l'associé exerce les prérogatives liées à cette qualité, l'indivision post-communautaire devant se contenter de la finance.

381. Les critiques sont nombreuses<sup>430</sup>.

---

<sup>424</sup> Véronique Barabé-Bouchard, « *La réaffirmation de la distinction du titre et de la finance appliquée aux parts sociales acquises par un époux pendant le mariage* », D. 2012, p. 2493.

<sup>425</sup> Ccss. 1ère, 16 avril 2008, n° 07-16105, Bernard Vareille, « *Régimes de communauté, composition active : nature commune de la valeur patrimoniale d'une licence de taxi* », RTD civ. 2009, p. 352

<sup>426</sup> Cass. Civ. 1<sup>re</sup>, 12 janv. 1994, Bull. civ. I, n° 10.

<sup>427</sup> Cass. civ. 1ère 8 déc. 1987, n° 86-12.426 : Bull. civ. 1987, I, n° 333

<sup>428</sup> Cass. Com 4 octobre 2011, n° 10-21225, Jurisdata n° 2011-021050, Jean-Didier Azincourt, « *Précisions sur la composition de l'indivision post-communautaire de l'époux titulaire de brevets d'invention* », JCP N 2011, 1322.

<sup>429</sup> Cass. 1<sup>re</sup> civ., 4 déc. 2013, n° 12-28.076, F-P+B : JurisData n° 2013-027846 ; Véronique Barabé-Bouchard, « *L'ouverture au public postérieure à la célébration du mariage, critère de la valeur commune d'une pharmacie* », JCP N 2014, 1099.

<sup>430</sup> Marie Caffin-Moi, Cessions de droits sociaux, Chronique, JCP E 2015, 1186 ; William Dross, « *La distinction du titre et de la finance en matière de clientèles civiles après l'arrêt du 7 novembre 2000* », Dalloz 2002, p. 759. Gérard Chabot, « *Retour sur la distinction du titre et de la finance* », Mélanges Le Guidec, p. 35.

La ligne de partage entre le titre et la finance n'est pas la bonne : le bien est indivis ce qui exclut qu'un seul puisse céder les titres indivis. Les parts comme les actions tombent en nature dans la communauté, de sorte que le consentement des deux époux est nécessaire lorsqu'il s'agit d'en disposer. Au-delà d'avoir une valeur, les droits sociaux, parts ou actions, sont des biens, objets de propriété. Autrement dit, les réduire à une valeur dans la communauté ou dans l'indivision post-communautaire, c'est nier cette réalité qu'ils constituent tout à la fois des droits de créance et des objets de propriété.

Les parts sociales sont indivises, seule la qualité d'associé en tant que prérogative extrapatrimoniale serait attachée à l'époux apporteur.

D'autres mécanismes existent pour protéger l'associé, tels que l'attribution préférentielle ou la mise en place de pactes de préférence.

382. Alors que certains auteurs<sup>431</sup> se prévalent également des dispositions de l'article 1404 du code civil pour considérer que le fonds de commerce ou la clientèle est un bien propre à l'époux exploitant, d'autres avancent les dispositions de l'article 1424 du même code pour considérer que dès la dissolution de la communauté, les règles de gestion concurrentes étant hors jeu, l'époux, qui a la qualité d'associé, peut disposer, sans accord des indivisaires, des parts sociales, cette disposition pouvant intervenir à titre gratuit ou à titre onéreux, comme dans la présente espèce<sup>432</sup>.

Les règles qui fixent les pouvoirs des époux sur les biens de la communauté (ou des indivisaires sur les biens indivis) n'ont pas de prise sur ceux qui n'y figurent qu'en valeur.

383. On en arrive alors à un constat étonnant : les règles relatives à la gestion de l'indivision qui ont pour effet de limiter le droit de disposer s'avèrent être plus souples que la règle de cogestion prévue à l'article 1424 du code civil pendant la communauté.

384. Les parts sociales seraient en nature dans la communauté pendant le mariage, mais n'y figureraient plus qu'en valeur à sa dissolution ? Or ce qui met fin à la propriété collective, ce sont les opérations de partage, et uniquement celles-ci. Les biens ont alors une nature

---

<sup>431</sup> Supra n° 381.

<sup>432</sup> Cass. civ., 1<sup>ère</sup> 12 juin 2014, n° 13-16309.

hybride ; ils n'entrent en communauté que pour leur valeur patrimoniale. Ils ne sont ni un bien propre, ni un bien commun

Cette distinction est également faite par l'administration fiscale en matière de stock-options. Les titres détenus dans le cadre d'un plan d'épargne entreprise sont imposables au droit de partage dans les conditions de droit commun prévues à l'article 746 du code général des impôts. En revanche, les options de souscription ou d'achat d'actions qui proviennent de l'activité salariée de l'un des époux mariés sous le régime légal de la communauté entrent dans le champ d'application de l'article 1401 du code civil ; ces options de souscription ou d'achat d'actions peuvent être qualifiées de biens communs, en ce qu'elles proviennent de l'industrie de l'un des époux<sup>433</sup>. Cette qualification est en outre dans la droite ligne de la jurisprudence qui qualifie de bien commun le droit d'option issu d'une promesse unilatérale de vente. Toutefois, et sous réserve de l'interprétation souveraine des juridictions, il apparaît nécessaire de tenir compte du caractère strictement personnel de l'exercice du droit d'option par l'époux salarié. Aussi pourrait-il être considéré que le droit pour le bénéficiaire d'exercer ou non l'option constitue pour lui un bien propre, tandis que la valeur patrimoniale de l'option profite à la communauté. Cette analyse rejoindrait la distinction entre le « titre » et la « finance » en ce qui concerne notamment les parts sociales non négligeables et les clientèles civiles. Ainsi, au moment de la dissolution et de la liquidation du régime légal de la communauté, les options de souscription ou d'achat d'actions devraient être intégrées à l'actif de la communauté partageable pour une certaine valeur, puis imputées sur la part de l'époux titulaire des options. Lorsque l'option de souscription ou d'achat des actions est levée après la dissolution du régime, les actions obtenues constitueraient des biens personnels du bénéficiaire de l'option et l'ex-conjoint ne pourrait pas revendiquer un quelconque droit sur les actions ou sur la plus-value éventuellement constatée lors de leur revente. En effet, seule une subrogation réelle intervenue au moment de la levée de l'option le permettrait. Aussi, les éventuelles plus-values dégagées après la dissolution du régime matrimonial légal n'auraient pas à être partagées entre les époux.

---

<sup>433</sup> Pour une analyse plus fine cf. Bernard Vareille, « Régimes de communauté : la qualification propre ou commune des stock-options en cas de divorce », RTD civ. 2004, p. 539 ; Estelle Naudin, « Les stock-options à la dissolution du régime matrimonial », AJ Famille 2002, p. 290.

Toutefois, pour la liquidation du droit de partage prévu à l'article 746 du code général des impôts, il est admis que les droits d'option dont il s'agit n'ont pas à figurer à l'actif taxable de la communauté conjugale<sup>434</sup>.

#### b – Un droit de disposer librement du bien indivis

385. Dès lors que l'indivision ne porte pas sur les parts ou sur l'entreprise mais uniquement sur la valeur de ces parts, la cession ne peut pas porter sur un bien indivis. Elle n'enfreint alors pas les règles de l'unanimité qui régissent le fonctionnement de l'indivision.

L'indivision ne recueille que la valeur des parts et le titulaire de parts peut transmettre son titre sans recueillir l'accord des co-indivisaires.

Il peut disposer librement des parts sociales, à titre onéreux<sup>435</sup>, à titre gratuit<sup>436</sup> et peut exercer ses prérogatives d'associé, tels que le droit de vote et le droit de percevoir les dividendes.

Les parts sont nécessairement attribuées à l'époux associé qui est réputé en être propriétaire dès l'origine. Il réunit à nouveau le titre et la finance à l'issue du partage.

#### α- Un partage en nature exclu

386. L'attribution des parts ne donnera lieu qu'à un partage en valeur et non en nature.

La question du partage en nature ne se pose pas pour les titres, biens, autorisations liés à un intuitu personae : leur sort est préétabli par la titularité de la qualité d'associé, la qualité de chef d'entreprise ou le bénéficiaire de l'autorisation.

387. Tout d'abord, et c'était l'objet même du litige opposant en l'espèce les époux, la distinction du titre et de la finance va conduire à écarter un partage en nature des parts sociales. C'est, en somme, une forme très particulière d'attribution préférentielle qui est ici créée par le juge, en dehors des textes du code civil : les parts seront mises dans le lot de l'époux ayant la qualité d'associé, à charge d'indemniser son conjoint.

---

<sup>434</sup> Rep. de Robien, JO AN 18 juin 2001, p. 3530, n° 58031. Dans le même sens, rép. Marini, JO Sénat 23 août 2001, p. 2721, n° 31920.

<sup>435</sup> Cass. Civ. 1<sup>ère</sup>, 7 octobre 2015, Renaud Mortier, « Cessions en période d'indivision post-communautaire : ce qui vaut pour les parts sociales ne vaut pas pour les actions », Dr. Sociétés 2015, comm. 208.

<sup>436</sup> Cass. Civ. 1<sup>ère</sup>, 12 juin 2014, n° 13-16309.

388. Xavier Savatier écrit que « *les parts sociales seront nécessairement attribuées à l'époux associé dans le partage, dès lors, il sera réputé en être propriétaire depuis l'origine. Il réunira à nouveau le titre et la finance. La vente anticipe cette réunion sans faire sortir un bien, les parts sociales, de la masse à partager dans laquelle elles ne sont entrées que sous forme de la « finance », c'est-à-dire, en réalité, d'une créance sur l'époux associé* »<sup>437</sup>

Les parts sociales sont en nature dans la communauté pendant le mariage, mais elles n'y sont plus qu'en valeur à sa dissolution. Or ce qui met fin à la propriété collective, ce sont les opérations de partage, et uniquement celles-ci.

La disposition des parts par un seul indivisaire équivaut à un partage partiel unilatéral<sup>438</sup>.

389. La valeur de la part est attribuée, en argent, aux co-indivisaires qui ne sont pas les attributaires de la part elle-même. Cette valeur fait partie de l'actif commun.

Les parts sociales font partie de la masse à partager dans laquelle elles ne sont entrées que sous forme de « la finance ».

390. L'article 1476 du code civil relatif au partage de la communauté dispose que « *après que tous les prélèvements ont été exécutés sur la masse, le surplus se partage par moitié entre les époux* ».

Mais le principe plus général posé par l'article 826 du même code selon lequel l'égalité dans le partage est une égalité en valeur est applicable à tout partage. Or, le partage de la communauté, pour tout ce qui concerne les formes, le maintien de l'indivision et l'attribution préférentielle, les effets du partage et les soultes est soumis à toutes les règles qui sont établies au titre des successions pour les partages entre cohéritiers<sup>439</sup>. Le partage de l'indivision post-communautaire doit assurer une égalité en valeur.

391. Ce texte qui pose le principe d'un partage en valeur autorise-t-il une libre cession des droits par chacun des indivisaires ? Ce pas n'est pas franchi puisque le 7 octobre 2015 la Cour de cassation vient rappeler que durant l'indivision post-communautaire, l'aliénation d'actions

---

<sup>437</sup> Xavier Savatier, Defrénois 1992, art. 35202.

<sup>438</sup> Philippe Simler, « *La distinction du titre et de la finance justifie-t-elle un pouvoir exclusif de disposition ?* », Mélanges DR Martin, LGDJ 2015, p. 565.

<sup>439</sup> C. civ. Art. 1476. Véronique Barabé-Bouchard écrit « *peut-être conviendrait-il, d'envisager une intervention du législateur afin de compléter les dispositions du code civil relatives au partage de communauté, notamment l'article 1475 du code civil, en y inscrivant le principe d'un partage en valeur des parts acquises par un époux durant l'union, tout en réservant l'éventualité d'un partage en nature décidé conventionnellement par les conjoints et sous la réserve évidente de l'agrément des autres associés* », D. 2012, p. 2493.

indivises par un époux seul est inopposable à l'autre ; le fonctionnement de l'indivision est sauf ! Mais lorsque l'on constate que la conséquence à l'inopposabilité de la cession est la réintégration à la masse de la valeur des biens cédés, évalués au jour du partage, on peut en conclure que seule la valeur des biens est indivise, pas les biens eux-mêmes. Le partage en valeur conforte la cession faite par un seul indivisaire. Le bien reste acquis à l'acquéreur. La sécurité prime effectivement sur l'égalité.

### β- Difficultés liquidatives

392. Quelle sont les conséquences de l'inopposabilité de la cession d'un bien indivis par un seul indivisaire ?

Est-ce alors cette somme d'argent, c'est-à-dire le prix de vente que l'on retrouve à l'actif au titre du partage, ou doit-on évaluer le bien cédé à la date du partage ?

393. La Cour de cassation, le 7 octobre 2015 a considéré que l'aliénation d'actions indivises par un époux seul est inopposable à l'autre, de sorte que doit être portée à l'actif de la masse à partager la valeur des actions au jour du partage<sup>440</sup>.

Cette solution est classique au regard du droit de l'indivision et des pouvoirs des indivisaires sur le bien indivis.

S'agissant des conséquences de cette inopposabilité, la solution retenue par les juges a pour effet d'imposer un retour à la masse à partager des biens cédés et non le prix de vente. Finalement tout se passe comme si la valeur n'avait jamais été réalisée. La valeur du bien « réintègre » l'actif à partager. Les titres font partie de l'actif indivis à la fois en nature et en valeur.

394. Si la solution paraît logique et ne pose pas de problème lorsque la valeur des biens a augmenté entre leur cession et la date du partage, il n'en va pas de même lorsque cette valeur a baissé.

Il paraîtrait étonnant que le cédant profite seul de la plus-value acquise.

Seraient alors rapporter à l'indivision la valeur des biens au jour du partage et la plus-value acquise par le cédant ?

---

<sup>440</sup> Cass. 1<sup>ère</sup> civ. 7 oct. 2015, note Antoine Tadros « Retour sur l'indivision post-communautaire de droits sociaux », Defrénois 2016, n° 5 ; Renaud Mortier « Cessions en période d'indivision post-communautaire : ce qui vaut pour les parts sociales ne vaut pour les actions », Dr. sociétés 2015, comm. 208.

S'agissant des indivisions successorales portant sur les titres de sociétés civiles, l'article 1870-1 du code civil prévoit que les héritiers ou légataires qui ne deviennent pas associés n'ont droit qu'à la valeur des parts sociales de leur auteur, déterminée au jour du décès dans les conditions prévues à l'article 1843-4 du code civil.

Est-ce à dire qu'une distinction doit nécessairement être faite entre les parts sociales de sociétés civiles et les autres, et entre les indivisions successorales et les autres indivisions telles que les indivisions post-communautaires ?

Dans l'hypothèse d'une indivision post-communautaire, il s'agit de retenir la valeur des parts au jour du partage, ainsi que les fruits et plus-value y attachés<sup>441</sup>. Les fruits et revenus d'un bien indivis accroissent à l'indivision conformément aux dispositions de l'article 815-12 du code civil<sup>442</sup>.

En revanche, dans l'hypothèse d'une indivision successorale lorsque l'article 1870-1 du code civil s'applique<sup>443</sup>, la « valeur » des parts sociales est seulement la créance représentative des titres au décès. Les revenus des parts seront alors exclus de l'indivision.

---

<sup>441</sup> Jurisprudence constante, cf. notamment Cass. 1<sup>ère</sup> 10 février 1998, Bull. civ. I, n° 47, p. 31.

<sup>442</sup> Cass. Civ. 1<sup>ère</sup>, 10 février 1998, Note Olivier Milhac, Defrénois 1998, n° 18, p. 1119.

<sup>443</sup> « *Les héritiers ou légataires qui ne deviennent pas associés n'ont droit qu'à la valeur des parts sociales de leur auteur* ».

## Section II - Le partage, un acte translatif ?

395. A priori, la distinction entre partage et mutation ne devrait pas poser de difficulté même si l'on a déjà pu constater que les définitions et les applications ne sont pas aussi claires qu'on pourrait le penser<sup>444</sup>.

396. Pourtant, il existe une confusion entre la notion de partage et d'allotissement ou de partage et de prélèvement.

L'allotissement est défini comme une opération de partage consistant à former des lots en vue d'attribuer à chaque copartageant la part qui lui revient<sup>445</sup>.

Or, il existe des allotissements qui ne sont pas des partages dès lors que le lot n'est pas composé de bien indivis. L'allotissement est un fractionnement d'une masse qui peut ne pas être indivise. Il ne caractérise donc pas forcément un partage même s'il y ressemble, mais une transmission.

397. Cette confusion entre l'allotissement et la transmission est accrue notamment par les règles de droit fiscal qui admettent que la fiscalité du partage s'applique lorsque le bien est attribué non pas à un indivisaire mais à un tiers à l'indivision tel que le conjoint, l'ascendant, le descendant sans limite de degré, ou un ayant droit à titre universel.

398. Le partage est déclaratif. Il circonscrit un droit préexistant sur une masse ou sur un ensemble de bien.

Une mutation, à titre onéreux ou à titre gratuit, emporte un transfert de propriété.

Pourtant la ligne qui sépare le partage de la transmission n'est pas aussi étanche.

399. L'administration fiscale qualifie de partage toute opération qui a pour effet d'attribuer des biens alors même qu'ils ne sont pas en indivision. Seul le résultat est pris en compte ; un allotissement. L'allotissement justifie la perception du droit de partage, or il ne saurait à lui seul caractériser un partage.

---

<sup>444</sup> Nous ne revenons pas sur l'analyse du partage en droit romain selon lequel le partage était translatif de propriété. Les copartageants ayant une part de propriété sur chaque bien, le partage s'analysait en une suite d'échange de parts indivises, cf. Georges Ripert, *Traité de droit civil*, tome IV, éd. 1959, p. 986, n° 3110 ; Robert Beudant, *Cours de droit civil français*, tome IV bis, 2<sup>ème</sup> éd. 1936, p. 369, n° 701.

<sup>445</sup> Lexique de termes juridiques.

Ainsi, la donation-partage est-elle essentiellement un partage ou une donation ? Qu'en est-il du testament-partage ? La notion d'allotissement sous-entend-elle l'existence d'un partage ou en est-elle détachée ?

A trop étendre la notion de partage, notamment en vue d'en appliquer les règles telles que l'égalité des lots, l'effet rétroactif, on finit par y inclure des opérations qui n'en remplissent pas les caractères, de la même manière qu'a été étendue la qualification d'indivision à des situations qui n'en n'étaient pas<sup>446</sup>.

On remarque toutefois que l'administration fiscale dans sa doctrine range les partages-testamentaires, les donations-partages, la réincorporation de biens dans une donation-partage et les partages de sociétés dans la catégorie des « partages d'une nature particulière »<sup>447</sup>.

### **A – Partage et allotissement, des notions ténues**

400. La confusion qui existe entre allotissement et partage résulte probablement de l'idée que ce patrimoine, qui forme une universalité, a pour vocation à être transmis aux héritiers. Toute transmission anticipée à titre gratuit est vue comme un partage de cette future succession non encore ouverte et les règles du partage sont alors appliquées. L'ensemble de la dévolution serait un partage.

Mais une universalité de biens ne forme pas une indivision dès lors qu'elle appartient à une même personne et ce, bien qu'elle soit destinée à être transmise à plusieurs personnes.

La constitution de lots ne caractérise un partage que si ces lots sont compris dans une masse indivise plus globale. Dans une opération de partage, les copartageants ne sont pas les ayants-cause les uns des autres.

Comment peut-on considérer qu'il y a partage lorsque le donataire allotit de manière divise chaque copartagé ? Certes certains auteurs<sup>448</sup> rétorquent que l'indivision et le partage conçus en matière successorale doivent s'adapter et que le partage peut se concevoir sans indivision préalable.

Si l'indivision ne se conçoit pas sans le partage puisqu'il en est l'issue normale, peut-il se concevoir sans indivision préexistante ? Le partage n'est-il pas simplement un fractionnement, la division d'une chose en plusieurs parts ? A ceci près que si le partage est

---

<sup>446</sup> Cf. supra n° 122 et s.

<sup>447</sup> BOI-ENR-PTG-10-30-20120912.

<sup>448</sup> Cf. Développement sur le partage de société.

un fractionnement il est également une attribution des parts issues de ce fractionnement. Or le partage étant un acte neutre, il ne peut pas fractionner et transmettre. C'est pourquoi le partage est nécessairement lié à une indivision préexistante. Sans cela, l'opération sera certes un fractionnement mais également une transmission à titre onéreux ou à titre gratuit.

Au regard de ces éléments, la donation-partage, la réincorporation de biens initialement donnés dans une donation-partage et le testament-partage sont-ils des partages parce qu'ils aboutissent à des attributions ou sont-ils avant tout des actes translatifs ?

## 1 – Donation-partage

401. Toute personne peut faire, entre ses héritiers présomptifs, la distribution et le partage de ses biens et de ses droits, sous forme de donation-partage notamment.

Traditionnellement on nous enseigne que l'administration fiscale soumet aux règles favorables du partage la donation-partage : d'une part, le droit de partage n'est pas dû lorsque la donation et le partage sont réalisés dans un même acte, et, d'autre part, lorsqu'ils sont réalisés par actes distincts, le partage, même à charge de soulte, bénéficie du droit de partage.

402. Mais cette règle, jamais contestée, n'est-elle pas erronée ?

Une opération ne relève du droit de partage que si elle opère un partage. L'« appellation » partage est loin d'être suffisante pour justifier l'exigibilité de ce droit.

Le précédent en matière de partage de société en atteste.

403. Que partage-t-on dans une donation-partage ? Des biens qui appartiennent à une seule et même personne ? Le partage est certes un résultat, mais il présuppose une indivision. Partager c'est répartir, mais répartir n'est pas nécessairement partager (a).

404. L'ascendant peut transmettre un ou plusieurs biens à une ou plusieurs personnes par le biais d'une donation-partage.

L'administration fiscale de nous dire que le droit de partage n'est pas dû sur cette opération. Mais comment pourrait-il en être autrement ? Il n'est pas procédé à un partage d'indivision, il est procédé à une répartition divise de biens appartenant à une seule et même personne.

405. Est étonnante également la qualification de donation-partage, l'opération qui consiste à attribuer l'ensemble des biens transmis à un seul donataire à charge pour lui de verser une soulte au copartagé (b).

Finalement, on ne pourrait parler de partage que si la donation-partage avait pour effet de créer, à l'instar de la succession, une indivision entre les donataires. Mais peut-on alors parler de donation-partage d'un point de vue juridique au regard des dernières jurisprudences de la Cour de cassation et les règles favorables du partage seraient-elles toujours applicables (c) ?

a - Allotir n'est pas partager

406. La libéralité-partage est l'acte par lequel le de cujus fait lui-même le partage de sa propre succession. La donation n'est que le moyen nécessaire à la réalisation du partage entre vifs voulu par l'ascendant ; elle n'est pas une condition du partage, elle en est le mode d'exécution<sup>449</sup>.

Rien ne serait plus faux que de voir dans la donation-partage une donation faite aux enfants qui se partageraient ensuite les biens : c'est l'ascendant qui partage et qui donne à chacun les biens qu'il lui destine<sup>450</sup>.

407. La donation-partage a pour effet de partager les biens transmis par le donateur. Elle n'a pas pour effet de créer une indivision.

La pratique en a fait un acte juridique composite, et la donation a pris le pas sur le partage. Certes la transmission de droits indivis est une donation mais l'acte n'assure plus sa fonction essentielle qui est le partage.

408. L'administration fiscale pour sa part reprend la définition civile et considère que « *toute personne peut faire, entre ses héritiers présomptifs, la distribution et le partage de ses biens et de ses droits. Cet acte peut se faire sous forme de donation-partage* »<sup>451</sup>.

---

<sup>449</sup> Michel Grimaldi, « *Que sont les partages d'ascendants devenus ?* », Defrénois 2014, n° 7, p. 343 ; Marc Nicod, « *La fonction de partage de la libéralité-partage* », Defrénois 2014, n° 7, p. 348.

<sup>450</sup> André Pellegrin, De la nature juridique du partage d'ascendant, Thèse précitée, « *Il est manifeste qu'un acte qui attribue des biens par indivis à plusieurs personnes, qui établit l'indivision et, partant, fait naître la nécessité d'un partage ultérieur, se situe très exactement à l'opposé d'un partage* », p. 119, n° 75.

<sup>451</sup> Code civil, art. 1075 ; Bofip BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n° 1.

409. Alors que le but essentiel de la donation-partage est d'assurer le partage de biens, l'administration fiscale y voit avant tout une donation taxable comme telle.

*« Cet acte comporte donc à la fois une donation et un partage. De ces deux dispositions dépendantes, la donation constitue la disposition principale. En conséquence, seuls les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles à l'exclusion du droit proportionnel de partage. En outre, la taxe départementale de publicité foncière est due si la donation-partage porte sur des immeubles »*<sup>452</sup>.

410. L'analyse de l'administration fiscale est erronée et ce, parce qu'elle part du principe que l'acte de donation-partage comporte à la fois une donation et un partage. Cela n'est vrai que lorsque le partage est réalisé par acte ultérieur.

La question n'est pas de savoir si le partage constitue une disposition dépendante ou indépendante de la donation. Il s'agit de savoir si le partage d'une indivision est réalisé. Le donateur transmet ses biens et en assure une répartition ; à aucun moment ces biens ne se trouvent en état d'indivision.

411. La donation-partage n'est pas une donation indivise qui serait ensuite partagée.

Que partage-t-on dans une donation-partage ? Lorsque la donation et le partage sont réalisés par le même acte, doit-on considérer qu'une indivision se forme un instant de raison pour être partagée immédiatement ? Aucun texte ne le dit. Bien au contraire même, puisque la Cour de cassation a jugé que *« l'on ne saurait voir dans cet acte, deux contrats distincts, indépendants, dont l'un, donation du père aux enfants aurait saisi immédiatement ceux-ci de la propriété indivise des biens donnés, dont l'autre, étranger au donateur, exclusivement personnel aux donataires aurait eu pour objet le partage de ces biens »*<sup>453</sup>.

412. La précision de l'administration selon laquelle le droit de partage n'est pas dû est « appréciable » surtout pour les hypothèses dans lesquelles l'indivision n'a jamais existé puisque les biens passent du patrimoine du donateur au patrimoine des donataires par le biais d'attributions divisées pour chacun d'eux, sans avoir jamais été en indivision !

---

<sup>452</sup> BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n° 10.

<sup>453</sup> Michel Grimaldi, « Des donations-partages et des testaments-partages au lendemain de la loi du 23 juin 2006 », JCP N 2006, 1320.

Le disposant partage ses biens avant qu'ils ne soient indivis entre ses cohéritiers<sup>454</sup>. Répartition n'implique pas et ne sous-entend pas partage. Des biens peuvent être répartis sans qu'ils soient au préalable indivis et sans qu'ils ne l'aient jamais été.

On ne voit pas pourquoi le droit de partage serait dû puisqu'aucune indivision ne préexiste et la tolérance donnée par l'administration fiscale sur le fondement des dispositions dépendantes est superflue.

Ce n'est pas parce que ces opérations ont été intitulées « donation-partage » ou « partage d'ascendant » que le droit de partage est exigible. Les conditions requises pour qu'un partage soit constaté n'existent pas.

Par deux arrêts du 6 mars 2013 et du 20 novembre 2013<sup>455</sup>, la 1<sup>ère</sup> chambre civile de la Cour de cassation vient sanctionner les donations de quotes-parts indivises. La primauté est donnée au partage, ou plutôt devrait-on dire, à la répartition.

413. Mais ne confond-on pas partage et répartition<sup>456</sup> ? Comment un acte peut-il opérer un partage s'il ne préexiste pas d'indivision ? Le droit de partage ne saurait être exigible.

414. Marc Nicot écrit que désormais, qu'en matière de donation-partage, l'indivision est exclusive du partage. En effet, la première chambre civile le 20 novembre 2013 juge que l'acte litigieux qui n'attribuait que des droits indivis à deux des trois gratifiés n'avait pu opérer un partage<sup>457</sup>. Cela peut paraître étonnant car a priori ces deux notions sont étroitement liées : pas de partage sans indivision et une indivision ne peut cesser que par un partage (ou acte équivalent tel que la licitation ou cession de droits indivis).

415. En droit civil, la donation-partage est avant tout présentée comme étant un partage anticipé de la succession du donateur. Mais cela ne justifie pas qu'elle en emprunte les mêmes

---

<sup>454</sup> Malaurie, Aynès, Les successions – Les libéralités, Defrénois 4<sup>ème</sup> édition, p. 510, n° 1057.

<sup>455</sup> Civ. 1<sup>ère</sup>. 6 mars 2013, n° 11-21892.

<sup>456</sup> Marc Nicod, « *La fonction de partage de la libéralité-partage* », Defrénois 2014, p. 351 ; « *Au cœur de toute donation-partage, on doit relever la volonté du disposant de répartir ses biens entre ses héritiers présomptifs. Cette répartition peut prendre diverses formes : attribution à tous de droits privatifs sur un ou plusieurs biens déterminés ; attribution d'un bien unique à charge de verser une soulte aux cohéritiers, qui se trouvent allotés en valeur. A l'inverse, la qualification de libéralité-partage ne peut pas être retenue lorsque l'acte consenti par le de cujus a pour seul effet de donner naissance à une indivision* » ; cf. également Claude Brenner, « *Dévolution et répartition successorales dans les partages d'ascendants à la fin du XX<sup>ème</sup> siècle* », Mélanges Catala, Litec 2001, p. 378 et 379 ; Georges Morin, « *La loi du 3 juillet 1971 sur les rapports à succession, la réduction des libéralités et les partages d'ascendants* », Ed. Defrénois.

<sup>457</sup> Marc Nicod, article précité.

caractéristiques et les mêmes règles fiscales. La transmission successorale et l'indivision qui en résultent ne sont pas comparables avec la donation-partage qui a essentiellement pour but d'éviter cette situation d'indivision<sup>458</sup>. Le professeur Grimaldi écrit parfaitement que « *loin de se partager des biens reçus indivisément de leur auteur, les donataires copartagés acceptent, ou refusent, les lots que ce dernier a composés à leur intention. C'est parce que le partage est l'œuvre du de cujus qu'il se forme dès que l'un des présomptifs héritiers a accepté son lot* »<sup>459</sup>. Les descendants sont copartagés et non copartageants. Ils ne se partagent pas entre eux les biens que leur auteur leur aurait préalablement donnés ; ils acceptent, ou refusent, les lots que ce dernier a composés à leur intention<sup>460</sup>.

416. Quand on sait que l'administration rappelle dans son précis de fiscalité qu'il est « *nécessaire qu'il existe une indivision entre les copartageants et que cette indivision soit justifiée et qu'il faut que chaque copartageant reçoive, en remplacement de ses droits indivis sur la masse à partager, des droits exclusifs sur certains biens* »<sup>461</sup>, la justification du droit de partage devient difficile.

417. Il n'est pas non plus raisonnable de considérer qu'une indivision s'est créée un instant de raison pour être partagée immédiatement.

418. Quant à l'argument qui consiste à dire qu'il y a bien eu indivision, la preuve étant qu'elle peut être partagée ultérieurement par acte séparé, n'est pas non plus convainquant ; bien au contraire, il révèle la faiblesse de l'affirmation. Que la donation-partage puisse se décomposer dans le temps et fasse apparaître une indivision ne permet pas de dire que toute donation-partage crée une indivision à laquelle il est mis fin<sup>462</sup>.

Si cette question de l'exigibilité du droit de partage en matière de donation-partage présente assez peu d'intérêt dans cette hypothèse, elle retrouve toute son importance lorsque la

---

<sup>458</sup> Il est d'ailleurs étonnant de constater que la doctrine fait souvent référence au « de cujus » en matière de donation-partage alors que ce terme est propre au droit successoral. « *De cujus : celui dont la succession est pendante* », Lexique de termes juridiques, Guillien et Vincent.

<sup>459</sup> Michel Grimaldi, « *Des donations-partages et des testaments-partages au lendemain de la loi du 23 juin 2006* », JCP N 2006, 1320 ; Michel Grimaldi, « *Que sont les partages d'ascendants devenus ?* », Defrénois 2014, p. 343.

<sup>460</sup> Michel Grimaldi, *Libéralités, partages d'ascendants*, ed. Litec 2000, p. 535, n° 1743.

<sup>461</sup> Précis de fiscalité à jour au 15 décembre 2014, n° 7302.

<sup>462</sup> Michel Névot, *La notion d'opération de partage*, Thèse précitée, p. 402, n° 202.

donation-partage comporte des réincorporations de biens initialement donnés<sup>463</sup> ou en présence d'une donation-partage cumulative ou conjonctive.

419. Donation et partage des biens donnés étant deux dispositions dépendantes, seule la principale est taxée, la donation.

Le débat que suscite aujourd'hui la donation-partage et notamment la question de savoir si un acte n'attribuant pas de manière divise l'ensemble des biens donnés peut tout de même être qualifié de donation-partage et en avoir tous les effets ne provient pas du fait que l'on a voulu appliquer à cet acte de transmission avant tout, les règles du partage, acte répartitif.

420. Les partisans de la donation-partage « partielle » expliquent qu'un partage peut-être partiel. Le partage partiel est l'acte qui ne fait cesser l'indivision qu'en ce qui concerne certains biens ou certains copartageants ; il est une véritable opération de partage.

Le partage partiel étant admis, il devrait l'être en matière de donation-partage et la donation de parts indivises sur ce fondement devrait l'être également<sup>464</sup>. Mais doit-on appliquer les règles du partage à la donation-partage au seul motif que l'on parle de donation-« partage ». Certes un partage peut être partiel mais de là à en conclure qu'une donation-partage peut l'être aussi. ... Transposée au droit spécial des partages d'ascendants, la proposition demeure-t-elle exacte ?<sup>465</sup>

421. Il ne s'agit pas en l'espèce de partager une indivision mais de transmettre, en le répartissant, un patrimoine. La grande différence en l'espèce réside dans le fait qu'en matière de partage d'indivision on répartit des biens indivis qui appartiennent pour une quote-part aux indivisaires. Le partage est répartitif, déclaratif. La transmission a déjà eu lieu et le partage intervient dans un second temps.

La donation-partage a pour effet de transmettre des biens d'un patrimoine à un autre en les répartissant<sup>466</sup>.

---

<sup>463</sup> Cf. infra n° 438.

<sup>464</sup> Arnaud Houis, « *La donation-partage partielle* », JCP N 2014, p. 1325.

<sup>465</sup> André Pellegrin, De la nature juridique du partage d'ascendant, Thèse précitée, p. 122, n° 76

<sup>466</sup> Il est vrai que certains auteurs écrivent que dans la donation-partage qui tient à la foi de la libéralité et de partage, la primauté est donnée au partage, Marc Nicot, « *La fonction de libéralité-partage* », Defrénois 2014, p. 348. Cf. également Michel Grimaldi, « *Que sont les partages d'ascendants devenus ?* », Defrénois 2014, p. 343.

b - Donner et allotir ... d'une soulte

422. Qu'en est-il de l'hypothèse dans laquelle un bien est attribué en totalité à un donataire, l'autre lot étant constitué uniquement d'une soulte versée par le gratifié ?

La validité de cette opération d'un point de vue juridique ne fait aucun doute ; le fait que tous les biens soient mis en nature dans un seul lot, l'autre étant composé d'une somme d'argent, n'enlève pas à l'opération sa nature de partage d'ascendant, qui ne requiert nullement une égalité en nature, mais seulement une égalité en valeur<sup>467</sup>.

423. Cette analyse peut paraître étonnante car le partage étant avant tout une opération qui consiste dans la division d'un tout en parties, il ne peut y avoir partage que lorsque le donateur a divisé son patrimoine entre tous ses héritiers ou au moins deux. Or le bien donné est attribué en totalité à un donataire à charge pour lui de verser une soulte au copartageant : la soulte ne provient pas du patrimoine du disposant mais du gratifié.

424. Que partage le donateur ? Rien. Il allotit les copartagés.

La donation-partage qui consiste en l'attribution d'un bien à un donataire, l'autre étant alloti d'une soulte est parfaitement valable dès lors que la soulte procure un avantage immédiat sous la forme d'une créance certaine. Dans cette affaire, il a été jugé que constitue une donation-partage et non une donation avec charge, l'acte par lequel un père fait à son fils donation d'un domaine par préciput et hors part avec dispense de rapport en nature, sauf au donataire à récompenser en argent du vivant même du père de famille, ses frères et sœurs dès lors que l'acte prévoit le partage à intervenir entre les parties, les oblige à y procéder et en fait une condition même de la donation<sup>468</sup>.

425. Certes tous les donataires sont allotis mais certains sont allotis de sommes d'argent à recevoir non pas du donateur mais des copartagés.

La soulte est-elle une simple indemnisation ? Non pour deux raisons ; si le gratifié verse une somme d'argent c'est parce que le bénéficiaire a été alloti d'une créance par le disposant à

---

<sup>467</sup> René Savatier, « *Les libéralités de l'ascendant en matière de donation-partage et les limites techniques des la notion de partage d'ascendant* », Defrénois 1952, Art. 37036 ; Louis Taudin, « *La « vraie » donation-partage selon la Cour de Cassation* », JCP N 2014, 1122 ; Pierre Voirin, « *L'inégalité en nature dans les donations-partages est-elle aujourd'hui sanctionnée ?* », JCP 1951, I, 899.

<sup>468</sup> Cass. Civ. 8 décembre 1948, D. 1949, p. 145, note Henri Lalou, RTD civ. 1949, p. 285 ; 1<sup>ère</sup> civ. 25 avril 1967, RTD civ. 1968, p. 569, Defrénois 1968, art. 29025, p. 9, André Breton ; 1<sup>ère</sup> ch. Civ. 30 novembre 1982, D. 1983, p. 195, note Georges Morin.

l'occasion de la donation-partage, donation-partage qui n'a pas à être égalitaire. Il ne peut donc pas s'agir d'une « indemnisation ».

Une donation avec charge ? Toujours pas et pour les mêmes raisons. Dans cette dernière hypothèse un seul donataire est alloti. Il n'y a qu'un seul lot. En matière de donation-partage il est constitué autant de lot que de donataires.

Mais il est surprenant de constater que cet allotissement d'une créance par le donateur oblige non pas le donateur mais le copartagé.

426. Finalement, que le droit de partage ne soit pas dû lors de la donation-partage paraît normal, non pas en vertu de la théorie des dispositions dépendantes mais parce qu'il n'y a pas de partage d'indivision (à l'exclusion des donations-partages conjonctives et cumulatives, et des partages réalisés par acte séparé). Et dans cette hypothèse, la démonstration en est encore plus évidente. Le bien, objet unique de la donation-partage, passe directement du patrimoine du donateur à celui du donataire. Il ne peut pas y avoir partage quand l'acte attribue un seul bien à un seul copartagé.

La soulte n'a pas non plus à être soumise au droit de partage dans cette hypothèse.

L'administration fiscale reconnaît que « *la donation faite à un seul des enfants du donateur de certains éléments du patrimoine est considérée comme une donation-partage si, conformément à une jurisprudence constante de la Cour de cassation, l'acte de donation vise les articles 1075 et suivants du code civil et prévoit une récompense envers les enfants mise à la charge du donataire par le donateur et un partage à intervenir entre les parties auquel elles sont tenues* »<sup>469</sup>. Elle exige donc le droit de partage dans ces hypothèses. Peut-être estime-t-elle que tous les donataires ont des droits théoriques sur la masse transmise et qu'à ce titre la soulte versée a pour effet de désintéresser les donataires créanciers. On en revient toujours au même constat ; aucune indivision n'a existé.

#### c - Donner sans partager... totalement

427. La donation-partage si elle doit opérer un partage doit opérer un partage total. La doctrine est partagée suite aux arrêts de la Cour de cassation rendus en 2013. Certains auteurs

---

<sup>469</sup> BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n° 30.

estiment qu'un partage partiel suffirait. L'administration fiscale a toujours eu, sur ce point, une position beaucoup plus souple qui ne semble pas remise en cause par ces arrêts.

#### α- Donation-partage indivise

428. Inversement, que le droit de partage soit dû lorsque le partage est fait par acte séparé, paraît logique puisque les biens sont attribués de manière indivise et ne sont partagés que par la suite. Il y a bien alors naissance d'une indivision entre les donataires qui fait l'objet d'un partage.

Que le partage soit réalisé avec ou sans soulte, le droit de partage est liquidé sur l'actif net partagé.

L'administration fiscale, au titre des indivisions éligibles au régime de faveur, énumère « *les biens attribués indivisément dans un acte de donation-partage* », et précise qu'il s'agit « *des partages de biens intervenant entre les donataires à un partage d'ascendants qui ont reçu les biens donnés dans l'indivision* »<sup>470</sup>.

Elle exige un partage effectif des biens, mais elle admet que l'acte qui se borne à une simple attribution de quotité à chaque donataire, sans division matérielle des biens entre les descendants, est également considéré comme une donation-partage : le droit de partage sera ultérieurement exigible sur l'acte par lequel les donataires procéderont au « lotissement »<sup>471</sup>. En effet, le droit de partage n'est pas dû dès lors que le partage est effectué dans l'acte de donation au titre des dispositions dépendantes. Lorsque le partage des biens donnés est différé, le droit proportionnel de partage est perçu sur l'acte ultérieur constatant le partage<sup>472</sup>.

429. Finalement, peu importe que l'acte soit réellement une donation-partage ou pas au sens civil, l'administration fiscale semble moins « regardante ». Du moins, jusqu'aux arrêts de 2013.

430. Les arrêts de la 1<sup>ère</sup> chambre civile de la Cour de cassation des 6 mars 2013 et 20 novembre 2013 pourraient-ils avoir une incidence sur les règles fiscales ?

---

<sup>470</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 300.

<sup>471</sup> BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n°80 « *Le partage des biens donnés doit être opéré dans l'acte de donation-partage. Mais l'acte qui se borne à une simple attribution de quotité à chaque donataire, sans division matérielle des biens entre les descendants, est également considéré comme une donation-partage : le droit de partage sera ultérieurement exigible sur l'acte par lequel les donataires procéderont au « lotissement ».*

<sup>472</sup> BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n° 250.

Le juge civil a considéré qu'il ne pouvait y avoir de donation-partage que si l'ensemble des biens donnés sont attribués de manière divisée à chacun des copartagés<sup>473</sup>.

431. La doctrine s'accorde sur l'hypothèse où le lot de chaque enfant est seulement composé d'une quote-part indivise<sup>474</sup>.

Elle est partagée quant à la question de savoir si la donation-partage peut consister en un lot divis et tous les autres en des quotes-parts indivises<sup>475</sup>.

432. Des considérations peuvent en effet rendre inopportunes ou impossibles la composition de lots divis : un père a quatre enfants, seuls deux biens peuvent être attribués divisément, le 3<sup>ème</sup> ne peut pas être partagé. Autre hypothèse ; parmi les biens transmis se trouve un fonds de commerce dans lequel deux des enfants exercent leur activité. Il ne paraît pas judicieux d'attribuer le fonds à un seul. Doit-on en conclure que ces biens, de facto, ne peuvent pas être inclus dans une donation-partage ? Certains, se fondant sur la définition même du partage qui peut être partiel soit quant aux biens, soit quant aux personnes, estiment que l'acte qui a pour effet d'attribuer un bien à un copartagé avec attribution de quotités indivises pour le surplus est une donation-partage<sup>476</sup>. On ne peut pas demander à une donation-partage de réaliser ce qu'un partage ne produit pas nécessairement : un partage total. L'exigence d'une donation-partage c'est qu'il y ait partage ; un partage partiel est un partage<sup>477</sup>. Le partage d'ascendant se conçoit donc même s'il n'allotit qu'un seul descendant.

433. Suffirait-il alors de constituer un seul lot divis, quelle que soit l'importance des biens transmis par ailleurs ? Ne doit-on pas ou ne risque-t-on pas d'introduire des nuances selon l'importance des attributions divisées ou indivisées ?

---

<sup>473</sup> Cass. 1<sup>ère</sup> civ. 6 mars 2013, n° 11-21892, « *Attendu qu'il n'y a donation-partage que dans la mesure où l'ascendant effectue une répartition matérielle de ses biens entre ses descendants... Qu'en statuant ainsi, alors que, quelle qu'en ait été la qualification donnée par les parties, l'acte litigieux, qui n'attribuait que des droits indivis à cinq des gratifiés, n'avait pu, à leur égard, opérer un partage, de sorte qu'à défaut de répartition ultérieure de biens indivis par les ascendants, cet acte s'analysait en une donation entre vifs ayant eu pour effet de faire sortir les biens du patrimoine des donateurs et de créer une indivision conventionnelle entre les donataires à laquelle il pouvait être mis fin dans les conditions prévues par l'article 1873-3 du Code civil, la Cour d'appel a violé les textes susvisés* ».

<sup>474</sup> Bernard Vareille et Annie Chamoulaud-Trapiers, Defrénois 2014, p. 759.

<sup>475</sup> Infra n°432.

<sup>476</sup> François Sauvage, « *La donation-partage avec attribution de quotités indivises sur la sellette ?* », Defrénois 2013, p. 463 ; Michel Dagot, Les règlements successoraux après la loi du 3 juillet 1971, Librairies techniques, 2<sup>ème</sup> ed. 1979, n° 729-730 ; B. Vareille et A. Chamoulaud-Trapiers précités ; Philippe Potentier, « *La donation-partage à propos de deux arrêts récents de la Cour de Cassation : consonances et dissonances* », JCP N 2014, 1168.

<sup>477</sup> André Pellegrin, Thèse précitée, p. 122, n° 76.

434. D'autres pensent que l'exigence du partage que commande la finalité de l'institution est difficilement compatible avec le maintien des biens indivis entre les copartagés<sup>478</sup>.

Il est manifeste qu'un acte qui attribue des biens par indivis à plusieurs personnes, qui établit l'indivision et, partant, fait naître la nécessité d'un partage ultérieur, se situe très exactement à l'opposé d'un partage<sup>479</sup>.

#### β – L'approche fiscale.

435. L'administration fiscale applique la fiscalité des partages aux « *biens attribués indivisément dans un acte de donation-partage* ». En d'autres termes, elle vise « *les partages de biens intervenant entre les donataires à un partage d'ascendants qui ont reçu les biens donnés dans l'indivision* »<sup>480</sup>.

La question de savoir si les arrêts précités de la Cour de cassation sont susceptibles d'avoir une incidence d'un point de vue fiscal n'est pas sans enjeu puisqu'il s'agit de savoir si l'on est en présence d'un partage d'une donation-partage bénéficiant du régime de faveur des partages ou s'il s'agit du partage d'une donation indivise rendant exigible les droits de mutation à titre onéreux (et éventuellement les plus-values) lorsqu'il est fait avec soule.

436. L'administration fiscale pourrait-elle modifier sa doctrine compte tenu de ces deux arrêts ?

A ce jour l'administration estime que « *le partage des biens donnés doit être opéré dans l'acte de donation-partage. Mais l'acte qui se borne à une simple attribution de quotité à chaque donataire, sans division matérielle des biens entre les descendants, est également considéré comme une donation-partage : le droit de partage sera ultérieurement exigible sur l'acte par lequel les donataires procéderont au « lotissement »* »<sup>481</sup>.

---

<sup>478</sup> Claude Brenner, « *Dévolution et répartition successorales dans les partages d'ascendants à la fin du XX<sup>ème</sup> siècle* », Mélanges Catala, Litec 2001, p. 378 et 379. Articles Michel Grimaldi précités in Defrénois 2014 ; Marc Nicod, « *La fonction de partage de la libéralité-partage* », Defrénois 2014, p. 351.

<sup>479</sup> André Pellegrin, précité, p. 119, n° 75.

<sup>480</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n°300.

<sup>481</sup> BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n°80.

Cette solution résulte de la réponse ministérielle Valleix par laquelle il a été répondu que la donation-partage, qui a effectué une attribution de quotité à chaque donataire, a été réalisée conformément aux règles de l'article 1075 du code civil du vivant du donateur et le partage effectif intervenant postérieurement à son décès entre les indivisaires est assujéti au droit de partage prévu à l'article 748 du code général des impôts<sup>482</sup>.

Il est peu probable que l'administration fiscale revienne sur sa doctrine dès lors que les dispositions de l'article 1076 alinéa 2 du code civil auraient déjà permis à l'administration d'exclure du régime de faveur les donations partages réalisées par actes séparés et sans l'intervention du donateur<sup>483</sup>. Les auteurs se prononcent en ce sens<sup>484</sup>.

437. Mais la question se pose alors de savoir quelle différence fait l'administration fiscale entre la donation-partage avec attribution de quotités et la donation indivise simple qui elle ne bénéficie pas du régime de faveur ? Difficile à dire. En pratique, aucune.

## 2 - Réincorporation de donations antérieures

437-1. La loi autorise l'incorporation dans une donation-partage d'une donation antérieure de la même manière qu'elle admet la possibilité de réattribuer à un nouveau bénéficiaire l'objet d'une donation antérieurement incorporé. Ces opérations n'ont pas pour effet de créer une indivision et pourtant les textes fiscaux prévoient l'exigibilité du droit de partage.

### a - Réincorporations de biens antérieurement donnés

438. Les articles 1078-1 et 1078-2 du code général des impôts prévoient que le lot de certains gratifiés au titre d'une donation-partage pourra être formé, en totalité ou en partie, des donations soit rapportables, soit faites hors part, déjà reçues par eux du disposant. Les parties peuvent également convenir qu'une donation antérieure faite hors part sera incorporée au

---

<sup>482</sup> Rep. Valleix, JOAN 15 août 1994, p. 4150, n° 14614. Gilles Bonnet, « *Enregistrement et donation-partage* », Defrénois 2014, p. 392, 11552. François Fruleux et François Sauvage, « *Droit et fiscalité des successions et libéralités : chronique de l'année 2013* », JCP N 2013, 1296.

<sup>483</sup> Cf. sur cette question Jean-Pierre Garçon, « *Un acte de « donation-partage » sans partage de tous les biens donnés peut-il constituer une donation-partage ?* », JCP ed. N, n° 23, 7 juin 2013, 1162.

<sup>484</sup> Gilles Bonnet, « *Enregistrement et donation-partage* », Defrénois 2014, p. 392, 11552. François Fruleux et François Sauvage, « *Droit et fiscalité des successions et libéralités : chronique de l'année 2013* », JCP N 2013, 1296.

partage et imputée sur la part de réserve du donataire à titre d'avancement de part successorale.

Toutes les donations antérieurement consenties aux copartagés peuvent faire l'objet d'une incorporation, quels que soient leur forme, leur caractère et leur objet. Ainsi, que la donation ait été ostensible, indirecte, déguisée ou ait consisté en un don manuel, elle est toujours éligible au bénéfice de l'incorporation. De la même manière il est possible de donner un caractère préciputaire à une donation antérieurement consentie en avancement d'hoirie ou inversement<sup>485</sup>.

Finalement l'incorporation a pour effet de « modifier le statut » de la donation sans en modifier l'attributaire.

439. La doctrine y voit un *mutuus dissensus*<sup>486</sup>.

Ces conventions ne sont pas regardées comme des libéralités entre les présomptifs héritiers, mais comme un partage fait par le disposant<sup>487</sup>.

L'administration fiscale tire les conséquences de ces précisions civiles et ne prétend pas percevoir le droit de donation. Mais elle estime que le droit de partage prévu par l'article 746 du code général des impôts est exigible sur la valeur des biens incorporés à la convention et partagés au jour de l'acte.

À cet égard, tous les rapports font partie intégrante de la masse à partager et sont, en tant que tels, soumis au droit de partage, qu'ils soient faits en moins-prenant ou en nature et que, dans cette deuxième hypothèse, le bien rapporté soit attribué à l'auteur du rapport ou à un copartageant<sup>488</sup>.

---

<sup>485</sup> Jean-François Sagaut, « *Libres propos sur les articles 1078-1 à 1078-3 du code Civil* », Defrénois, 2001, p. 1017, art. 37395 ; Sophie Gaudemet et Thomas Semere, « *L'incorporation des donations antérieures* », Defrénois 2014, p. 366, Art. 115 ; Georges Morin, La loi du 3 juillet 1971 sur les rapports à succession, la réduction des libéralités et les partages d'ascendants, Ed. du rep Defrénois, p. 80.

<sup>486</sup> Gilles Bonnet, « *Enregistrement et donation-partage* », Defrénois 2014, p. 392 ; Jean-François Sagaut précité.

<sup>487</sup> C. civ. Art. 1078-3 ; Georges Morin, La loi du 3 juillet 1971 sur les rapports à succession, la réduction des libéralités et les partages d'ascendants, p. 80.

<sup>488</sup> BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n° 250.

Comment la réincorporation de donations antérieures pourrait-elle faire naître une indivision à partager quand on sait que l'incorporation peut concerner des biens qui n'existent plus dans le patrimoine du donataire<sup>489</sup> ?

440. En quoi la réincorporation de donations antérieures qui ne consisterait qu'à modifier le « statut » de la donation déjà consentie, opère-t-elle partage ? Changer le « statut » d'un bien, ou modifier l'attributaire n'est pas une opération de partage.

De nouveau, l'administration semble exiger le droit de partage par « défaut » puisque ni les droits des mutations à titre gratuit (à défaut de nouvelles donations), ni à titre onéreux ne sont exigibles.

#### b - Réincorporations avec changement d'attributaire

441. L'article 1075-1 du code civil permet à tout ascendant de faire la distribution de ses biens entre ses descendants de degrés différents, qu'ils soient ou non ses héritiers présomptifs, sous réserve du consentement de ses enfants. Une donation-partage peut être faite au profit des descendants de générations différentes.

Ces donations-partages, dites transgénérationnelles, peuvent, comme toutes les donations-partages, prévoir l'incorporation de biens antérieurement donnés et leur attribution à un descendant du donataire d'origine<sup>490</sup>.

442. Les dispositions de l'article 776 A du code général des impôts sont à ce sujet surprenantes.

Cet article, en son alinéa 2, dispose que ne sont pas soumis aux droits de mutation à titre gratuit les « *biens réincorporés dans une donation-partage faite à des descendants de degrés différents conformément à une convention conclue en application de l'article 1078-7 du même code, y compris lorsque ce bien est réattribué à un descendant du premier donataire lors de la donation-partage. Cette opération est soumise au droit de partage* »<sup>491</sup>.

---

<sup>489</sup> Jean-François Sagaut précité.

<sup>490</sup> C. civ. Art. 1078-7 ; BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n° 160.

<sup>491</sup> Sur la présentation du régime fiscal des réincorporation ; Rémy Gentilhomme, « Vive la réincorporation à la masse d'une donation-partage transgénérationnelle », RTD civ. 2011, Art. 39192, p. 153 ; Michel Grimaldi et Rémy Gentilhomme, « *Rendre transgénérationnelle une donation-partage antérieure* », Defrénois 2011, Art. 40094, p. 1344 ; François Fruleux, « Les « réincorporations transgénérationnelles » : un mode de transmission à privilégier », JCP N 2011, 1056.

443. En l'absence de biens nouveaux, le droit de partage prévu à l'article 746 du code général des impôts reste exigible sur la valeur des biens incorporés à la convention et partagés au jour de l'acte<sup>492</sup>.

Toutefois, lorsque le bien réincorporé a été transmis par l'ascendant donateur à son enfant par une donation intervenue moins de quinze ans avant la donation-partage et qu'il est réattribué à un descendant du donataire initial, les droits de mutation à titre gratuit sont dus en fonction du lien de parenté entre l'ascendant donateur et son petit-enfant alloti. Dans ce cas, les droits acquittés lors de la première donation à raison du bien réincorporé sont imputés sur les droits dus à raison du même bien lors de la donation-partage (cette solution se comprend. A défaut, le mécanisme aboutirait à transmettre des biens en bénéficiant de l'abattement plus favorable accordé au premier donataire).

Autrement dit, si la donation réincorporée a été consentie il y a plus de quinze ans, seul le droit de partage est exigible.

Par ailleurs, si la convention, en plus des biens réincorporés, prévoit une donation de biens nouveaux, les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles sur les nouveaux biens donnés et les biens réincorporés sont soumis au droit de partage, pour leur valeur à la date de l'acte<sup>493</sup>.

444. Deux questions se posent :

Faut-il comprendre de ces textes que l'incorporation de biens antérieurement donnés fait naître une indivision ?

Depuis quand le droit de partage et les droits de donations ont-ils des champs d'application « complémentaires » ?

445. La première question appelle la réponse faite ci-avant ; la réincorporation de biens dans une donation-partage transgénérationnelle avec changement d'attributaire ne devrait pas être soumise au droit de partage. Il ne faut pas confondre le partage d'une indivision et la réattribution de biens.

Mais la tentation est grande là aussi de soumettre cette opération à la fiscalité du partage puisque l'administration fiscale ne peut y voir une libéralité taxable consentie par le représentant de la génération intermédiaire à ses descendants gratifiés en ses lieu et place<sup>494</sup>.

---

<sup>492</sup> BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n° 170.

<sup>493</sup> BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n° 240 et 250.

<sup>494</sup> CGI, art. 784 B.

Comment laisser échapper à l'impôt une opération qui emporte pourtant changement de propriétaire sans que les droits de mutation ne soient exigibles : le raisonnement est faussé.

446. S'en suit la réponse à la deuxième question. Soit la réincorporation d'un bien initialement donné avec attribution à un descendant du premier donataire est analysée en une mutation à titre gratuit par l'ascendant, soit elle ne l'est pas.

Or, l'administration pose le principe selon lequel les donations-partages transgénérationnelles incorporant des donations antérieures ne sont pas soumises aux droits de donation mais au droit de partage. Toutefois, pour éviter une « optimisation », elle exige les droits de donation lorsque le bien réincorporé a été donné il y a moins de quinze ans (délai permettant de reconstituer les abattements).

L'analyse manque de pertinence ; soit l'opération est une mutation à titre gratuit, soit elle opère partage. Le droit de partage n'est pas un droit supplétif, résiduel.

Or, c'est bien cette idée qui ressort lorsque Eric Woerth, ministre du budget, promet de « *retravailler le sujet ... Il nous faut nous pencher sur la question pour traiter correctement tout ce qui relève des droits de succession et du droit de partage* »<sup>495</sup>. Cette remarque a de quoi surprendre : il ne s'agit pas du tout de la même problématique. Le droit de partage est dû sur un acte qui a pour effet de répartir des biens indivis et les droits de donation sur un acte translatif de propriété.

447. Comment, une opération peut-elle changer de qualification selon que le bien réincorporé a été donné il y a plus ou moins de quinze ans ? Remarquons que l'administration ne qualifie rien ; elle édicte.

On voit resurgir le droit de partage dès lors qu'aucun autre droit n'est exigible. Mais la question n'est pas de savoir si l'on applique l'un parce que l'autre n'est pas dû.

448. La réincorporation peut être faite en nature ou en valeur. La réincorporation en nature pourrait avoir pour effet de créer une indivision entre les donataires. Dans cette hypothèse le droit de partage se justifierait.

---

<sup>495</sup> JO Sénat Débats sur la loi de finances pour 2010. Séance du 25 novembre 2009, <http://www.senat.fr/seances/s200911/s20091125/st20091125000.html>.

### 3 - Testament-partage

449. Le testament-partage est présenté comme un acte répartiteur de la succession ab intestat ; il s'impose aux héritiers copartagés<sup>496</sup>.

Les difficultés juridiques qui tiennent à la qualification de l'acte, véritable partage ou pluralité de legs particuliers, partage total ou partiel, transmission ou partage, volonté d'avantager un héritier ou simple partage, n'ont pas pour effet de simplifier la fiscalité applicable et peu attractive.

A priori la distinction entre transmission et partage paraît évidente : la transmission opère transfert de propriété à titre onéreux ou à titre gratuit. Le partage n'ayant pour effet que de répartir des biens conformément à des droits de propriété préexistants sur ces biens.

Mais cette distinction se brouille lorsque, à l'occasion d'un testament partage, le testateur a entendu avantager un héritier, comme la loi l'autorise, de la même manière d'ailleurs qu'il peut le faire par le biais d'une donation-partage. Il en va de même lorsque le partage n'est pas total, parce qu'il ne concerne que certains biens ou lorsqu'il comporte accessoirement un ou plusieurs legs.

#### a- Cumul droit de partage et droits de mutation à titre gratuit

450. L'administration fiscale rappelle que « *le testament-partage ne produit que les effets d'un partage (article 1079 du code civil)* ».

Et ajoute ; « *Après le décès du testateur, les biens échus aux bénéficiaires d'un partage testamentaire sont assujettis aux droits de mutation par décès dans les conditions ordinaires. De plus, les partages testamentaires étant, en droit civil et en droit fiscal, de véritables partages, ils donnent lieu au droit proportionnel de partage prévu par l'article 746 du code général des impôts (CGI) et non au droit fixe de testament.*

*Les règles applicables pour la liquidation de l'imposition sont celles prévues en matière de partages de succession.*

*Les biens doivent être évalués au jour du décès du testateur et lorsqu'un partage testamentaire a fait l'objet d'un dépôt au rang des minutes d'un notaire, rien ne s'oppose à ce*

---

<sup>496</sup> Gérard Chabot, « *Le testament-partage entre désuétude et renouveau* », RLDC janvier 2006, p. 51.

*que la déclaration estimative soit souscrite au pied de l'acte de dépôt, soit par les héritiers ou par l'un d'eux, soit même par le notaire s'il se porte fort pour les héritiers.*

*Mais aucune réduction de droits, analogue à celle prévue par l'article 790 du CGI en faveur des donations, ne peut être appliquée. Les partages testamentaires obéissent au régime spécial des partages de succession et de ce fait, les soultes ne sont ni soumises au droit de mutation à titre onéreux, ni déductibles, pour la perception du droit de partage»<sup>497</sup>.*

451. Pas un mot sur les dispositions dépendantes et indépendantes, au motif probablement que l'acte n'emporte pas, comme en matière de donation-partage, transmission et partage, mais seulement partage et ce, parce que la transmission résulte de la loi et non de la volonté du défunt, ce qui est contestable. L'administration y voit donc une transmission qui résulte de la loi et un partage qui s'opère conformément à la volonté du de cujus.

En effet, la doctrine relative aux dispositions dépendantes et indépendantes prévoit que *« lorsqu'un acte ne contient qu'une seule disposition, il ne peut donner ouverture qu'à un seul droit, celui prévu pour cette disposition.*

*Mais en général, un acte renferme plusieurs dispositions qui peuvent être dépendantes, il n'est dû qu'un seul droit pour l'ensemble<sup>498</sup>. Sont à ce titre visées des obligations réciproques, les dispositions du même acte qui règlent les rapports juridiques résultant nécessairement, d'après la loi civile, du contrat unique intervenu entre les parties (donation-partage) notamment ».*

452. En matière de testament-partage, l'administration fiscale estime que l'acte ne renferme qu'une seule disposition ; le partage. Le testament-partage n'est pas dévolutif ; les droits de mutation par décès sont exigibles dans les conditions de droit commun et résultent du décès du testateur. Il y a donc cumul du droit de partage et des droits de mutation par décès. L'exigibilité des droits de mutation résulte du décès et non du testament. Le testament-partage ne renferme pas deux dispositions dépendantes.

Cette analyse est proche de celle qui est faite en droit civil. Le testament-partage a la nature juridique d'un pur partage. La doctrine estime qu'il a pour objet non d'instituer des légataires, mais de répartir la succession entre les descendants. Les descendants ne sont pas légataires mais copartagés dans la succession ab intestat. Finalement le testament-partage, contrairement

---

<sup>497</sup> BOI-ENR-PTG-10-30-20120912, n° 1 et 10.

<sup>498</sup> BOI-ENR-DG-20-20-60-20120912, n° 10.

à la donation-partage, n'anticipe pas la dévolution successorale ; il se borne à partager entre les successibles la succession qu'ils recueillent de par la loi au jour du décès<sup>499</sup>. Simple acte répartiteur dénué d'intention libérale.

Or, l'ascendant, dans la limite de la réserve peut choisir d'avantager certains copartagés par rapport à d'autres. Il ne s'agit plus d'un simple partage des biens dont la dévolution résulte de la loi ; le testament-partage présente alors un caractère dévolutif. Il est le support d'une ou plusieurs libéralités<sup>500</sup>.

Même si le partage est principalement répartiteur et si les bénéficiaires ont la qualité d'héritiers le testament partage peut être pourvu d'un effet dévolutif à raison d'un avantage conféré à l'un des bénéficiaires ; l'acception traditionnelle du testament partage est trop stricte, trop rigide parce que fondée sur la qualification de partage<sup>501</sup>. Opposé la donation-partage et la transmission qui en découle, au testament-partage qui n'est que répartiteur est une erreur. Le testament-partage est un moyen d'allotir les héritiers<sup>502</sup>.

En outre, la Cour de cassation, le 7 novembre 2012<sup>503</sup>, sur le fondement de l'article 1075-1 du code civil, considère qu'un testament-partage peut être transgénérationnel au même titre qu'une donation-partage<sup>504</sup>. Cette position renforce le caractère dévolutif du testament-partage<sup>505</sup>.

453. Pour Monsieur Chabot, l'administration fiscale applique la théorie des dispositions dépendantes, non pas pour déterminer si droit de partage et droits de mutation sont dus, mais pour savoir qui du droit fixe des testaments ou du droit de partage est exigible. Le testament-partage renferme en effet deux dispositions distinctes et dépendantes, un testament et un

---

<sup>499</sup> Claude Brenner, « *Dévolution et répartition successorales dans les partages d'ascendants à la fin du XX<sup>e</sup> siècle* », Études offerts à Pierre Catala, Litec 2001, p.367.

<sup>500</sup> Claude Brenner précité ; Marjorie Grand et Alexandre Thurel, « *Transmission transgénérationnelle : de la donation-partage au testament-partage ?* », JCP N 2014, p. 42.

<sup>501</sup> Gérard Chabot, précité, p. 54.

<sup>502</sup> Claude Brenner, Études offertes à Pierre Catala, Litec 2001, p. 367, « *Dévolution et répartition successorales dans les partages d'ascendants à la fin du XX<sup>e</sup> siècle* ».

<sup>503</sup> Civ. 1<sup>ère</sup>, 7 novembre 2012, n°11-23396. Dans cet arrêt la testatrice avait une fille unique elle-même mère de trois enfants. Elle a partagé sa succession entre les deux générations représentées ; elle a attribué la réserve héréditaire à sa fille et elle a réparti la quotité disponible entre ses autres descendants, ses 3 petits-enfants.

<sup>504</sup> Michel Grimaldi, « *Un testament-partage peut être transgénérationnel* », RTD civ. 2013, p. 164 ; Marc Nicod, « *Les perspectives actuelles du testament-partage* », JCP N 2014, 1186.

<sup>505</sup> Jean Didier Azincourt, « *Testament-partage intergénérationnel : la consécration jurisprudentielle ?* », JCP N 2013, 1056, « *il semble désormais permis de militer pour une conception mixte particulièrement renforcée du régime du testament-partage. En effet, la formulation de la définition du testament-partage retenue par le nouvel article 1079 du Code civil, abandonnant l'ancienne formulation restrictive des effets d'un partage, laisse désormais supposer que cet outil est aussi le moyen de réaliser une libéralité* ».

partage. C'est donc le droit le plus élevé qui servira de base à la perception : le droit fixe des testaments sera évincé au profit du seul droit de partage<sup>506</sup>. Maigre consolation.

#### b- Justification de l'exigibilité du droit de partage

454. « La répartition » des biens conformément aux dispositions d'un testament-partage rend-elle exigible le droit de partage ?

Cette question a donné lieu à un arrêt de la chambre commerciale en date du 15 février 1971. Par testament partage S déclare constituer deux lots d'égale valeur à attribuer à ses deux fils. Le droit de partage est réclamé lors de l'enregistrement par l'administration fiscale.

Les héritiers contestent le paiement du droit de partage au motif « *qu'un tel partage, ne contenant que des dispositions soumises à l'évènement du décès ne se distingue pas dans ses effets d'un testament ordinaire réalisant un partage entre des héritiers légitimes et que ces deux actes ne mettent fin, ni l'un, ni l'autre à une indivision, mais permettent, au contraire, de l'éviter* ».

Le juge répond que « *l'article 708 aliéna 1<sup>er</sup> du CGI assujettit au droit proportionnel d'enregistrement les partages de biens meubles et immeubles entre copropriétaires, cohéritiers et associés, à quelque titre que ce soit. Qu'en égard à la généralité de cette disposition, c'est à bon droit que le tribunal a déclaré ce texte applicable au testament-partage* »<sup>507</sup>. Finalement le juge se contente d'appliquer le texte sans trancher le litige au fond qui est de savoir si l'opération met réellement fin à une indivision. La question était intéressante quand on sait qu'un testament-partage ne peut avoir pour objet ni des biens communs, ni des biens indivis car le testateur ne peut partager que ses propres biens.

Il opère une division des biens entre les copartagés sous la magistrature de l'ascendant. Les attributions réalisées sont privatives et individualisées. Elles ne peuvent consister en une quote-part. Le testament-partage évite les difficultés liées à l'indivision et aux aléas du partage.

---

<sup>506</sup> Gérard Chabot, précité, p. 55.

<sup>507</sup> Cass. Com. 15 février 1971, n° 67-13527, Bull. civ. IV, n° 44 ; Cass. Com. 14 avril 1975, n° 71-13633, Bull. civ. IV, n° 102, p. 85.

455. Cet arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 15 février 1971 précité est avancé par l'administration fiscale pour justifier l'application du droit de partage au testament partage puisqu'il n'a pas la nature juridique d'une libéralité puisqu'il ne confère pas aux héritiers la qualité de légataires mais se borne à répartir les biens entre les héritiers appelés à la succession<sup>508</sup>.

Doit-on s'en tenir à la lettre de l'article 1079 du code civil selon laquelle « *le testament-partage produit les effets d'un partage* », ou peut-on avancer que faute d'indivision préexistante, le testament-partage ne saurait être soumis au droit de partage, quand on sait que le partage ne se limite pas à un résultat ? Le partage a pour effet de faire cesser une indivision, indivision qui fait défaut en l'espèce.

L'administration fiscale, dans une réponse ministérielle Fontanet avait déjà répondu à un parlementaire que « *malgré l'intérêt que les partages testamentaires présentent sur le plan familial et social, il n'apparaît pas possible d'exonérer ces actes du droit de partage dès lors que les partages testamentaires mettent fin à des indivisions et dispensent les héritiers de procéder à un partage des biens qu'ils ont reçus dans la succession du testateur* » ; parlementaire qui faisait tout de même remarquer que le droit de partage ne devrait être appliqué que dans le cas où il s'agit de cohéritiers recevant des biens en indivision et procédant eux-mêmes à un partage alors que dans un partage testamentaire, les héritiers reçoivent des biens divis et ne sont pas copartageants mais copartagés<sup>509</sup>.

Échappe au droit de partage l'acte qui ne constituerait pas un partage mais une série de legs dévolutifs.

Le legs n'est pas un partage. C'est une transmission à cause de mort.

### c- Quelle perspective ?

456. L'évolution des règles d'un point de vue juridique<sup>510</sup> milite vers une adaptation du droit fiscal ; le testament-partage ne se bornant pas à une dévolution légale de la succession, la théorie des dispositions dépendantes devrait s'appliquer pour aboutir à la non perception du

---

<sup>508</sup> Rep. Proriol, JO AN 4 novembre 1991, p. 4557, n° 44995 ; dans le même sens, Rep. Lefort, JO AN 25 mai 1992, p. 2356, n° 51516.

<sup>509</sup> Rep. Fontanet, JO AN 22 décembre 1965, p. 5091, n° 16642.

<sup>510</sup> Réécriture des articles 1075 et 1079 du code civil par la loi de 2006 et l'arrêt de la cour de Cassation du 7 novembre 2012, n°11-23396 précité.

droit de partage. A moins, au contraire, que le risque n'augmente de voir l'administration réclamer le droit de partage dans des hypothèses où elle ne le percevait pas. En effet, là où l'administration voyait une série de legs compte tenu de la qualité des bénéficiaires, elle pourrait aujourd'hui retenir la qualification civile de « testament-partage » et ainsi réclamer le droit de partage.

## **B – Partage et transmission, des notions imbriquées**

457. Les règles du partage peuvent se concevoir en l'absence d'indivision. Le partage peut avoir pour effet d'attribuer la totalité des biens à un indivisaire à charge pour lui de verser une soulte aux copartagés. La délimitation du partage et de la transmission devient alors difficile à délimiter notamment en matière de donation-partage et de testament-partage. Ces éléments contribuent à brouiller la distinction entre le partage et la transmission.

Le partage ne serait-il pas devenu une alternative à une transmission, une modalité de transmission ?

### 1 - Partage et qualité de l'attributaire

457-1. Le partage a pour effet de faire cesser l'indivision quant à un bien indivis ou un indivisaire. Il ne fait pas de doute que l'attribution d'un bien à un indivisaire est un partage. Mais l'attribution du bien à un tiers à l'indivision, qui s'analyse en une mutation d'un point de vue civil, bénéficie des règles favorables du partage en enregistrement. Sans doute la fiction du droit fiscal.

#### a - Attribution à l'indivisaire

458. Le partage a pour effet de conforter un droit préexistant. Il n'est pas translatif, ni constitutif.

Il ne fait pas de doute que l'attribution du bien indivis à un indivisaire constitue un partage, juridiquement et fiscalement (sous quelques réserves). Il en est de même lorsque cet indivisaire ne reçoit pas un bien de l'indivision mais une soulte, le partage se concevant en valeur.

Mais, nous l'avons vu, la ligne qui sépare la transmission du partage est parfois confuse notamment en matière de donation-partage et de testament-partage<sup>511</sup>.

#### b- Attribution à un tiers à l'indivision

459. Lorsqu'elle a lieu au profit d'un étranger à l'indivision, la licitation, l'adjudication sur licitation ne saurait évidemment se voir reconnaître un effet déclaratif dans les rapports entre les colicitants et l'adjudicataire, car, par hypothèse, elle n'a pas alors pour objet de fixer l'assiette de leurs droits respectifs, mais pour effet de faire sortir le bien adjudgé du patrimoine des premiers pour le faire entrer dans celui du second. Elle a donc, au regard de ce tiers adjudicataire, la nature translative d'une vente et non pas le caractère déclaratif d'une opération de partage<sup>512</sup>.

L'adjudicataire est ainsi l'ayant cause des copartageants, et la parenté entre l'acheteur et le vendeur n'emporte aucune conséquence.

460. Pourtant le droit fiscal applique le droit de partage aux opérations qui ont pour effet d'attribuer un bien à un tiers à l'indivision.

Ce tiers peut être le conjoint du membre originaire, ses ascendants, descendants, ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux.

Ainsi l'attribution d'un bien indivis à un enfant d'un membre originaire bénéficie du droit de partage alors même que cet enfant n'est pas indivisaire et n'a jamais eu aucun droit dans l'indivision partagée.

Il ne s'agit de rien d'autre que d'une transmission, d'une mutation.

## 2 - Partage de société et origine du bien partagé

460-1. L'administration fiscale classe les partages de société parmi les partages de nature particulière.

L'état d'indivision entre associés succède à la liquidation de la société. Après paiement des dettes et remboursement du capital, le partage de l'actif est effectué entre les associés dans les mêmes proportions que leur participation aux bénéfices<sup>513</sup>.

---

<sup>511</sup> Cf. supra n° 400 et s.

<sup>512</sup> Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Partage (2° droit commun), n° 298 et s.

<sup>513</sup> Civ. art. 1844-9 alinéa 1.

Le partage de la société est, en droit civil, l'opération qui met fin à son tour à cet état d'indivision. Il a pour effet d'attribuer à chaque associé un droit exclusif sur certains biens en échange des droits indivis qu'il possédait sur l'ensemble du fonds social et de lui permettre de disposer seul, sans le concours des autres associés, des biens mis dans son lot.

De là, on devrait en conclure que le droit de partage est liquidé sur l'actif net partagé.

Or, l'administration fiscale tient compte de l'origine des biens apportés afin que la constitution et la dissolution de la société ne soient pas un moyen de transférer la propriété des biens sans que les droits de mutation à titre onéreux n'aient été liquidés.

Il s'agit de la théorie de la mutation conditionnelle des apports. Les règles applicables à ces partages ressortissent en effet au régime fiscal des partages ordinaires ou à celui des mutations à titre onéreux selon que, en droit fiscal, les biens partagés sont la propriété ou non de la société non passible de l'impôt sur les sociétés<sup>514</sup>.

Il en résulte que si les biens indivis sont des acquêts sociaux, le droit de partage est applicable.

Si au contraire, le partage porte sur des biens ayant fait l'objet d'un apport pur et simple exonéré à la société, le régime fiscal est différent selon que le bien est attribué à l'apporteur ou à un autre associé que l'apporteur. Dans le premier cas, le partage est exonéré, sous réserve de la taxe de publicité foncière s'il porte sur un immeuble, dans le second cas l'attribution donne ouverture aux droits de mutation à titre onéreux<sup>515</sup>.

Finalement, le partage de société ne rendra exigible le droit de partage que sur les acquêts sociaux.

Le partage ne se conçoit pas in abstracto. Il serait faux de dire que le partage en l'espèce emporte une mutation ; il réalise la condition suspensive à laquelle était soumis l'apport et entraîne la transmission rétroactive du bien et sa taxation.

---

<sup>514</sup> BOI-ENR-AVS-30-20-20-20150805, n°1.

<sup>515</sup> BOI-ENR-AVS-30-20-20-20150805, n° 70.

## CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE.

461. La notion d'indivision, comme la notion de partage ont évolué.

Parce que le partage a pour effet d'assurer une égalité des copartageants lors de la constitution et de la répartition des lots, l'indivision s'entend de manière extensive puisqu'elle comprend des biens qui ne sont pas indivis, par le mécanisme du rapport. Il en va de même de la réduction en valeur des libéralités excessives. Le bien donné reste la propriété du donateur et pourtant sa valeur est prise en compte dans la masse à partager. L'égalité dans le partage ne se limite pas à l'égalité dans les biens effectivement partagés mais l'égalité dans la masse telle qu'elle aurait dû être si le défunt n'avait pas disposé de ses biens. Lorsque rapport et réduction se concevaient en nature, l'existence d'une indivision ne faisait pas de doute. Maintenant qu'ils se conçoivent en valeur, le partage porte sur des biens qui ne sont pas indivis.

L'indivision s'est également étendue à des opérations qui certes n'en présentent pas les caractéristiques mais s'y apparentent ; le démembrement de propriété, le règlement en nature de la créance de participation... Des intérêts communs, des droits de propriété pré-existants justifient cet élargissement.

Finalement l'indivision présente un caractère plus diffus.

Pourtant, elle ne s'étend pas à toute situation dans lesquelles les parties sont « comptables » les unes des autres ou ont des intérêts communs sur les mêmes biens. Il a été jugé qu'il n'y a pas d'indivision entre associé tant que la société n'est pas dissoute. De même qu'il n'y a pas nécessairement d'indivision lorsqu'un bien est acquis « en commun » par des époux séparés de biens, partenaires pacsés ou concubins.

La conception du partage a également évolué ; s'il est toujours le fractionnement d'une masse indivise, il devient le moyen d'assurer à l'indivisaire la contre valeur de ses droits dans l'indivision. Ce dernier n'a plus droit à une portion de la masse indivise mais à une créance, une valeur.

L'égalité du partage s'en trouve affectée. Il ne s'agit que d'une égalité comptable, arithmétique à la date du partage. La sécurité en sort renforcée : les libéralités consenties par le défunt sont acquises au bénéficiaire, les droits personnels, liés à un intuitu personae d'un indivisaire sont garantie par la distinction du titre et de la finance.

Il résulte de ces considérations que les règlements pécuniaires sont devenus fréquents : versement de soultes, d'indemnités de réduction ou de rapport, d'indemnité résultant du compte d'indivision.

Le droit fiscal a-t-il suivi cette évolution ?

La doctrine fiscale définit le champ d'application du droit de partage et l'applique aux partages, licitations, cessions de droits indivis faisant cesser l'indivision. Il s'applique également à des situations qualifiées comme telles juridiquement.

Le droit fiscal n'a pas d'autonomie en la matière. Il a suivi l'évolution juridique.

La qualification de partage en droit civil s'impose et conditionne le droit de l'enregistrement et ce, même si des ajustements doivent être faits : un noyau irréductible subsiste concernant essentiellement les partages avec soultes entre concubins, mais parallèlement, le droit fiscal étend le droit de partage à des opérations translatives de propriété. Il établit lui-même une fiction fiscale.

Si cette transposition des règles juridiques est plutôt satisfaisante, il est des situations où elle est contestable notamment en matière d'avantage matrimonial, de donation-partage, de réincorporation de biens dans une donation-partage ou de testament-partage et un domaine où elle a été contestée avec succès, le partage de société.

462. Malgré ces particularités, on peut considérer que le partage est une notion civile sur laquelle la fiscalité de l'enregistrement n'a pas de prise. Elle en assure l'application.

On constate toutefois que la fiscalité dont il a été question jusqu'à présent est celle relative à l'enregistrement.

Lorsqu'il s'agit de fiscalité directe, la qualification juridique de partage ne permet pas, de manière systématique, de déterminer la fiscalité applicable, non pas que le droit fiscal ignore le droit civil, mais plutôt qu'il en appréhende les conséquences au regard de ses propres principes fiscaux.

Dés lors, la rupture entre le droit civil et le droit fiscal se constate dans les effets du partage : l'effet déclaratif et la rétroactivité.

## 2<sup>ÈME</sup> PARTIE : LES CONSÉQUENCES FISCALES DU PARTAGE

463. En vertu de l'article 883 du code civil, le partage n'apparaît pas comme un acte translatif qui conférerait des droits aux copartageants au jour du partage, ni constitutif de droits nouveaux mais comme un acte déclaratif révélant des droits préexistants appartenant aux cohéritiers dès le jour du décès<sup>516</sup>.

Le partage modifie la structure des droits préexistants : il substitue une propriété individuelle à une propriété collective<sup>517</sup>. Il a pour effet de répartir les biens indivis entre les coindivisaires; il présente un aspect liquidatif.

464. Le droit civil ne distingue pas entre le partage pur et simple ou avec soulte et ne tient pas compte non plus de l'origine de l'indivision, ni des modes de réalisation du partage. Le partage, quel qu'il soit, est déclaratif et rétroactif ; l'attributaire est réputé avoir toujours été propriétaire du bien mis dans son lot. Cet effet déclaratif est accompagné d'un effet rétroactif.

465. Le droit fiscal au contraire n'appréhende pas le partage de manière uniforme ; alors que l'enregistrement assure une mise en œuvre des principes civilistes, les autres pans de la fiscalité appréhendent le partage et l'indivision de manière beaucoup plus stricte, ou tiennent compte de contingences essentiellement fiscales dans l'appréhension des effets du partage.

466. L'effet déclaratif emporte des conséquences fiscales immédiates à la date du partage relatives à la taxation de l'acte ; taxation au droit de partage de 2.50 % sur l'actif net partagé et absence de plus-value des particuliers (plus-value immobilière et plus-value sur cession de valeurs mobilières).

La transposition de l'effet déclaratif du partage reste imparfaite en matière de plus-value professionnelle. Le partage est appréhendé à travers le prisme des principes fiscaux.

La rétroactivité est liée à la déclarativité de l'acte. Le droit de propriété de l'attributaire est conforté. Il est réputé être propriétaire depuis la naissance de l'indivision.

---

<sup>516</sup> Dalloz, Fiches d'orientation, Partage successoral (Effets et sanctions), août 2015 ; « *Chaque copartageant acquiert la propriété privative des biens placés dans son lot et est censé avoir succédé seul et immédiatement sur ces biens, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession* ».

<sup>517</sup> Georges Ripert et Jean Boulanger, Droit civil, tome IV, LGDJ 1959, p. 991, n° 3124.

Cet élément présente un intérêt non seulement en matière d'enregistrement sur la détermination de l'assiette taxable mais également en matière de plus-value lorsqu'il s'agit de fixer la date et le prix d'acquisition.

Si la transposition de l'effet déclaratif et rétroactif du partage paraît au premier abord satisfaisante dans la mesure où elle tire toutes les conséquences de l'analyse civile, elle est économiquement et financièrement pénalisante pour l'attributaire dans la mesure où elle ignore les soultes et indemnités de réduction ou de rapport versées par l'attributaire du bien.

En outre, cette transposition n'est pas totale ; la fiscalité professionnelle appréhende le partage au regard des principes qu'elle pose. Souvent décriée pour ne pas s'attacher à l'analyse juridique du partage, elle est peut-être celle qui a su le mieux prendre en compte les réalités économiques et les enjeux financiers du partage.

Ainsi, l'administration fiscale a su détacher les conséquences de l'effet déclaratif et la non-rétroactivité du partage dans le domaine des plus-values professionnelles de manière intéressante, quoique complexe et ponctuelle.

## **Titre I – Les contours de l'effet déclaratif du partage en droit fiscal**

### **Titre II – La rétroactivité du partage en droit fiscal**

## Titre I – Les contours de l’effet déclaratif du partage en droit fiscal

467. On pense, à tort, que l’effet déclaratif du partage a permis d’expliquer les solutions fiscales et notamment l’exonération de droits de mutation.

468. Or, la première théorie qui a permis de faire échapper certains partages aux conséquences fiscales de la vente est la théorie du « partage-aliénation nécessaire » ou théorie de l’« aliénation nécessaire »<sup>518</sup>. Le partage est exempt de droit quoique ce soit une aliénation parce que c’est une aliénation nécessaire<sup>519</sup>.

Le droit fiscal n’atteint pas les aliénations nécessaires<sup>520</sup>. C’est parce que nul n’est tenu de rester dans l’indivision et que l’indivision est un état de droit économique mauvais, que ces opérations sont exonérées de droits parce que nécessaires pour sortir de l’indivision<sup>521</sup>.

469. Sur ce fondement, le partage n’est que la suite inévitable d’une première transmission de valeurs qui a déjà supporté des droits de mutation. Il ne serait pas juste de demander un nouveau droit<sup>522</sup>.

Ce n’est que plus tard que la théorie de l’effet déclaratif du partage a été élaborée notamment pour éviter les conséquences civiles de l’analyse du partage comme mutation à titre onéreux ; les partages étaient devenus fragiles, l’égalité des parts difficilement réalisable.

470. Lorsque cette théorie a été dégagée en droit civil, elle a été retenue en droit fiscal pour justifier l’exonération des droits. L’étude de l’effet déclaratif du partage commencé au point de vue civil devait se poursuivre au point de vue fiscal.

Or, la théorie du partage aliénation nécessaire suffisait à expliquer les conséquences fiscales. *« A quoi a donc servi l’effet déclaratif du partage en matière fiscale, puisque sans lui, on avait réussi à être aussi libéral que ne le fut jamais l’ancien régime, et plus encore que ne l’a jamais été le fisc moderne ? »*<sup>523</sup>.

---

<sup>518</sup> Théorie attribuée à Guillaume de Cumo mais défendue par Bartole.

<sup>519</sup> Autre théorie, Dessertaux, Essai d’une théorie générale de l’effet déclaratif en droit civil français, Thèse précitée, p. 89 et 90 n° 48, « *le partage est exempt car il n’entraîne pas de mutation d’homme. Les profits ont un caractère personnel. Ils sont donnés au seigneur pour qu’ils agrément le nouvel homme qui entre dans le fief* ».

<sup>520</sup> Merle, Thèse précitée, p. 214, n° 157.

<sup>521</sup> Jean Mouras, L’action du droit fiscal sur l’effet déclaratif, Thèse précitée, p. 46, n° 24 ; Marc Dessertaux, Essai d’une théorie générale de l’effet déclaratif en droit civil français, Thèse précitée, p. 104, n° 56.

<sup>522</sup> Marc Dessertaux précité p. 413, n° 191

<sup>523</sup> Marc Dessertaux précité p. 105, n° 56 et p. 413, n° 191.

L'effet déclaratif a absorbé le partage aliénation nécessaire.

Un partage n'est point attributif, mais seulement déclaratif de propriété de la portion échue à chacun des copartageants. Le partage déclare et réalise la part de chaque cohéritier ... sans donner ouverture à aucun droit. Finalement, on aboutit au même résultat qu'avec la théorie du partage nécessaire.

Mais les conséquences de l'application de ces thèses diffèrent. Sur le fondement de l'effet déclaratif du partage, les soultes sont soumises aux droits de mutation car elles emportent mutation, alors que l'analyse de l'aliénation nécessaire permettait d'exonérer les soultes au motif qu'elles étaient nécessaires à la réalisation du partage<sup>524</sup>.

471. Selon Mouras, la différence entre les deux théories ne fut pas appréhendée et seule subsiste la théorie de l'effet déclaratif.

472. Ces considérations sont aujourd'hui dépassées. Bien que la doctrine fiscale continue à poser comme règle que, contrairement au droit civil, le partage avec soulte présente en principe en un caractère translatif à concurrence des soultes ou plus-values<sup>525</sup>, les exceptions sont telles que le principe vise des cas marginaux. Comme l'ont relevé les notaires dans leur assemblée de liaison, « l'évolution législative a abouti à ce que l'exception concerne la grande majorité des partages et la règle une minorité »<sup>526</sup>.

473. Alors qu'en droit civil, l'effet déclaratif du partage est attaché à tout partage quelles que soient les modalités de réalisation (y compris la licitation et la cession de droits successifs) et quelle que soit l'origine de l'indivision, le droit fiscal n'appréhende pas le partage de manière uniforme.

474. Le droit de l'enregistrement et la fiscalité immobilière ne sont qu'une transposition des règles civiles, à quelques rares exceptions et malgré le principe qui perdure selon lequel seul

---

<sup>524</sup> Jean Mouras précité n° 37, p. 69

<sup>525</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20120912, n° 1.

<sup>526</sup> Assemblée de liaison des Notaires, Rapport 1993, p. 87.

le partage pur et simple est réellement déclaratif, le partage avec soulte étant translatif à hauteur des soultes.

475. La fiscalité professionnelle est avant tout régie par des règles qui lui sont propres et l'effet déclaratif n'est appréhendé qu'au regard de ces principes.

En outre, alors que la distinction entre l'acte déclaratif et l'acte translatif paraît évidente, il est des hypothèses d'indivisions complexes ou de mutations successives qui aboutissent à une confusion des notions de partage et de transmission et à des solutions qui laissent perplexes.

La notion et les modalités de partage ont évolué en droit civil. Aujourd'hui le partage est un partage en valeur. Pourtant l'administration fiscale n'a pas pris acte de cette évolution.

L'approche du partage par la fiscalité est dépassée et incomplète. Dépassée dans la distinction tenant aux modalités du partage et à la nature de l'indivision partagée, incomplète dans l'appréhension du partage en valeur et notamment du traitement des soultes, des indemnités de rapport et de réduction.

## **Chapitre I – La portée de l'effet déclaratif**

## **Chapitre II – L'effet déclaratif en présence d'un partage avec soulte**

## Chapitre I – La portée de l’effet déclaratif

476. La notion d’effet déclaratif du partage élaborée en droit civil, pour des considérations avant tout d’ordre civil visant à protéger les copartageants des actes accomplis pendant l’indivision, a été étendue au droit fiscal. Cet effet déclaratif s’applique à tous les partages, quelle que soit l’origine de l’indivision, les modalités du partage, avec ou sans soulte, aux partages partiels ou définitifs.

477. En droit fiscal, en fonction des impôts concernés, la transposition de l’effet déclaratif peut être totale ou partielle, voir inexistante.

L’enregistrement se calque sur le droit civil dont il n’est qu’un succédané. Le partage déclaratif en droit civil conserve ce caractère en droit fiscal et la fiction de l’article 883 du code civil étend ses racines jusque dans le droit fiscal.

478. Le droit de l’enregistrement a suivi l’évolution juridique sur les conséquences du partage alors même que l’idée communément admise reste que l’effet déclaratif en droit fiscal a en principe un domaine moins étendu en droit civil. Parce qu’il est déclaratif, le partage n’est pas soumis aux droits de mutation à titre onéreux et rend seulement exigible le droit de partage de 2.50 %.

479. L’application du droit de partage a toujours été présentée comme étant un régime de faveur puisqu’il exclut l’application des droits de mutation à titre onéreux.

Depuis que son taux a été porté de 1,10 à 2.50 % en 2012<sup>527</sup>, cette affirmation n’est plus aussi exacte.

Dans cette matière, c’est moins l’effet déclaratif du partage et son champ d’application qui suscite des difficultés, que la détermination de l’assiette taxable, l’actif net.

480. En matière d’impôts directs, l’appréhension de l’effet déclaratif du partage est plus nuancée.

La fiscalité patrimoniale s’est calquée sur le droit d’enregistrement : le partage qu’il soit pur et simple ou avec soulte (à quelques rares exceptions), ne génère pas de plus-value taxable.

---

<sup>527</sup> Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011

L'attributaire est réputé avoir toujours été propriétaire du bien qui lui est attribué. Le partage n'est pas considéré comme translatif de propriété. Cette règle vaut pour les partages portant sur les immeubles et valeurs mobilières détenus dans le patrimoine privé (section I).

Certaines transpositions des règles juridiques restent toutefois incertaines et la subrogation n'est pas admise dans ce domaine.

481. En matière de fiscalité professionnelle, l'effet déclaratif du partage est appréhendé en fonction des contingences tenant à la volonté de ne pas pénaliser la transmission et la continuation des exploitations et celle de percevoir l'impôt. Il est donc appliqué au regard des règles fiscales (section II).

### **Section I – Transposition de l'effet déclaratif du partage**

482. Parce que le partage a un effet déclaratif, l'acte de partage n'est soumis qu'à un droit proportionnel de 2.50 %.

Le champ d'application du droit de partage n'a cessé de progresser sous l'effet de la législation qui tend à favoriser les sorties d'indivisions mais également sous l'effet de la jurisprudence et d'une adéquation quasi systématique du droit de l'enregistrement au droit civil. Seules subsistent quelques incohérences sur l'assiette taxable (A).

L'analyse juridique du partage trouve son prolongement en matière de taxe sur la valeur ajoutée (B) et de plus-value des particuliers : le partage est déclaratif, il ne génère pas de plus-value taxable (C).

#### **A – Enregistrement : exigibilité du droit de partage au taux réduit de 2.50 %**

483. La taxation du partage au droit proportionnel de 2.50 % est une règle favorable mais dont les effets sont limités par l'analyse faite par l'administration fiscale quant à la détermination de l'assiette taxable. En effet l'administration a une vision figée de l'indivision. Elle n'envisage pas les comptes d'indivision et traite les partages de communauté de manière contestable.

## 1 - Champ d'application du partage déclaratif

484. L'administration, dans sa doctrine, fait la distinction entre le partage pur et simple et le partage avec soulte.

Le premier est toujours déclaratif, quelle que soit l'origine de l'indivision<sup>528</sup>. Il faut et il suffit qu'une indivision existe.

Le second est présenté comme étant translatif à hauteur des soultes, mais les exceptions sont telles que ce principe est d'application rare.

Sont soumis au droit de partage les partages qui portent sur :

- des biens dépendant d'une succession ;
- ou des biens acquis indivisément par des époux avant ou pendant le mariage et ce, quel que soit leur régime matrimonial ;
- ou des biens acquis par des partenaires liés par un PACS avant la conclusion du pacte ou pendant le pacte ;
- ou encore des biens attribués indivisément dans un acte de donation-partage.

Bénéficient notamment de ce régime :

- les partages de communauté conjugale, quelle que soit la cause de la dissolution de cette dernière (décès, divorce, absence, séparation de corps ou de biens, changement de régime matrimonial) ;
- les partages de biens acquis conjointement par des époux séparés de biens pendant la durée du mariage et effectués en application des dispositions de l'article 1542 du code civil (Cass. com., arrêt du 21 avril 1992, n° 90-14371) ;
- les partages portant à la fois sur des biens provenant d'une communauté dissoute par le décès d'un époux et sur des biens dépendant de la succession de ce dernier ;
- les partages de sociétés d'acquêts accessoires à un régime de séparation de biens ou à un régime dotal ;
- les partages d'ascendants faits par actes entre vifs et entrant dans les prévisions des articles 1075 et suivants du code civil, ainsi que les partages testamentaires ;
- les partages de biens intervenant entre les donataires à un partage d'ascendants qui ont reçu les biens donnés dans l'indivision<sup>529</sup>.

---

<sup>528</sup> CGI, art. 746 ; BOI-ENR-PTG-10-10-20150903, n°100.

<sup>529</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 300.

485. Finalement les seuls partages avec soulte soumis aux droits de mutation à titre onéreux sont ;

- les partages de sociétés ;
- les partages d'indivisions conventionnelles prévues à l'article 1873-1 du code civil ;
- ainsi que les partages de biens dépendant d'une succession, d'une communauté conjugale, d'une indivision entre époux ou entre partenaires d'un PACS ou d'une indivision issue d'une donation-partage et qui, exceptionnellement, ne relèvent pas du régime de faveur<sup>530</sup>.

486. L'administration précise également, s'agissant de la conversion de l'usufruit du conjoint survivant, que la conversion de l'usufruit légal de l'époux survivant en toute propriété s'analyse, en principe, en un échange d'usufruit contre une nue-propriété et devrait normalement être taxée en conséquence. Toutefois, il est admis qu'une telle opération peut constituer une opération de partage assujettie au droit prévu pour les actes de l'espèce<sup>531</sup>.

Quant à la conversion en rente viagère, conformément à l'article 759 du code civil, l'acte d'exécution est passible du droit fixe des actes innomés<sup>532</sup>.

Preuve est faite que l'enregistrement est à l'écoute du droit civil.

486-1. Ces règles s'appliquent aux biens acquis en remploi de biens indivis<sup>533</sup> et aux biens acquis par voie d'accession.

Si le bien indivis cédé était éligible au régime de faveur, le bien acquis en remploi le sera également<sup>534</sup>.

Le remploi est entendu de manière très large puisqu'il a été répondu que le régime de faveur s'appliquait au partage d'un bien indivis recueilli par succession, apporté à une société civile immobilière, puis réattribué en indivision aux associés à la dissolution de cette société dix ans plus tard<sup>535</sup>.

---

<sup>530</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 40.

<sup>531</sup> BOI-ENR-DMTOI-10-10-10-20150401, n° 190.

<sup>532</sup> BOI-ENR-DMTOI-10-10-10-20150401, n° 180.

<sup>533</sup> BOI-ENR-PTG-20-10-20130129, n° 20.

<sup>534</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-2012091, n°350, « *Les dispositions spéciales s'appliquent aux biens acquis en remploi de biens provenant d'une succession, d'une communauté conjugale, d'une indivision entre époux voire entre partenaires liés par un PACS ou d'une indivision issue d'une donation-partage, toutes les autres conditions étant supposées remplies et sous réserve qu'il soit justifié du remploi* ».

<sup>535</sup> Rep. Lagorce, JO AN 24 mars 1979, Ind. Enreg. 1979, 13437.

S'agissant des biens acquis par voie d'accession, dès lors qu'ils s'incorporent à un bien indivis, ils sont eux-mêmes indivis. Ainsi, si une construction est édifiée en indivision par les propriétaires indivis du terrain, l'acte portant attribution divise des biens serait soumis à l'impôt de partage<sup>536</sup>.

Au contraire, il n'existe pas d'indivision entre le propriétaire unique d'un terrain et le constructeur d'un immeuble sur ce terrain, même si le propriétaire et le constructeur sont des époux.

De même, si des constructions sont élevées sur un terrain appartenant divisément aux constructeurs, ces constructions ne deviennent pas propriété indivise<sup>537</sup>.

Un point mérite d'être relevé : les constructions édifiées par les indivisaires sur le terrain indivis d'origine successorale sont indivises mais ne bénéficieront pas du régime de faveur dans la mesure où elles ne sont pas elles-mêmes d'origine successorale<sup>538</sup>.

Le jeu de l'accession a pour effet de rendre les constructions indivises sans pour autant leur conférer une origine successorale.

## 2- Détermination de l'actif net

487. L'administration ne se réfère pas aux règles civiles pour déterminer l'actif net taxable qui sert d'assiette pour la liquidation du droit de partage. Elle est peu prolixe sur ce point et les précisions qu'elle donne restent ponctuelles : après avoir rappelé que le droit de partage est liquidé sur l'actif net partagé c'est-à-dire la valeur vénale des biens au jour du partage, déduction faite du passif grevant la masse indivise<sup>539</sup>, elle donne quelques précisions pour les partages de communauté et les partages de communauté et de succession<sup>540</sup>. La difficulté est accentuée par le fait qu'elle semble assimiler à un partage toute sortie d'indivision quelle que soit sa « cause », ou plutôt, quelle que soit la qualité au titre de laquelle le coindivisaire intervient. Ainsi ne distingue-t-elle pas entre le bien attribué à un coindivisaire en fonction de ses droits dans l'indivision et le bien attribué en sa qualité de créancier.

---

<sup>536</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20150903, n° 120.

<sup>537</sup> Bofip précité.

<sup>538</sup> Rep. Bolo, JO AN 10 mai 1979, p. 3621.

<sup>539</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20150903, n° 160.

<sup>540</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 360 et s.

Cette analyse a des conséquences importantes sur la détermination de l'assiette taxable, tant en matière de liquidation d'indivision successorale (a), que de partage d'indivision post-communautaire (b). L'administration fiscale ne prend jamais en compte, dans ces liquidations, les comptes d'indivision (c).

a – Indivision successorale : passif admis en déduction

488. Conformément à la doctrine administrative, le droit de partage est liquidé sur l'actif net partagé c'est-à-dire sur l'actif brut cumulé des biens français et étrangers, déduction fait du passif grevant la masse indivise<sup>541</sup>.

Au titre du passif l'administration fiscale, dans sa doctrine, donne une liste non limitative du passif pouvant être admis en déduction puisqu'elle précise que sont, notamment, déductibles :

- les droits de mutations 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<sup>542</sup>.

489. Même si le texte n'est pas limitatif, l'administration n'admet pas en pratique un principe général de déduction du passif.

Elle semble distinguer la créance du coindivisaire qui préexiste à l'indivision ou qui résulte de la transmission et celle qui résulte du fonctionnement de l'indivision. Seule la première serait déductible.

Le droit de partage est alors liquidé sur la masse indivise sans déduction des créances nées du fonctionnement de l'indivision.

Finalement l'administration fiscale tient compte de l'évolution de la masse indivise en intégrant à l'actif les revenus de biens indivis et les plus-values acquises par cette masse mais elle ignore l'existence d'un passif né du fonctionnement de cette indivision.

490. En droit civil, l'article 815-17 du code civil prévoit que les créanciers seront payés par prélèvement sur l'actif avant le partage et ce, qu'il s'agisse de créanciers qui détenaient déjà

---

<sup>541</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20150903, n° 160 et s.

<sup>542</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20150903, n° 190.

une créance avant la naissance de l'indivision ou de créanciers dont la créance résulte de la conservation ou de la gestion des biens indivis.

Le prélèvement est défini comme l'opération de partage par laquelle un copartageant se paye d'une créance en prenant un bien dans la masse indivise avant tout partage, de manière à ce que tous les copartageants aient ensuite des droits égaux à faire valoir<sup>543</sup>.

L'opération n'a donc pour effet de modifier les droits des indivisaires dans l'indivision. Elle a pour effet de diminuer la masse partageable<sup>544</sup>.

L'analyse du droit fiscal ne tient pas compte de cet élément.

Or, le passif, même s'il résulte du fonctionnement de l'indivision, devrait être admis en déduction pour la liquidation du droit de partage.

491. Dans un ouvrage de fiscalité plus ancien<sup>545</sup>, il était fait la distinction suivante : quand un copartageant est créancier de la masse, l'attribution de biens indivis qui lui est faite pour le désintéresser constitue une dation en paiement, passible du droit de soulte, si sa créance n'a point son origine dans l'état d'indivision. Le droit de soulte n'est exigible que jusqu'à concurrence de la part des autres copartageants dans la dette, car la part du créancier s'éteint par confusion.

Exemple 1 :

Succession de 100 000 francs dévolue à deux héritiers A et B : 100 000 f.

A est créancier de la succession pour ..... 20 000 f

(Somme prêtée par A au de cujus)

Actif net : 80 000 f

½ à chaque héritier : 40 000 f

Dans le partage on attribue 60 000 f à A et 40 000 f à B.

Le droit de soulte est exigible sur 10 000 f, part de B dans la dette du de cujus envers A (le droit de soulte n'est exigible que jusqu'à concurrence de la part des autres copartageants dans la dette, car la part du créancier s'éteint par confusion).

Le droit de partage est exigible sur 80 000 f. La dette de la succession envers A se déduit tout entière de l'actif brut pour la perception du droit de partage. Les dettes du défunt sur la succession sont effectivement admises en passif déductibles.

---

<sup>543</sup> Jean-Baptiste Donnier, Jurisclasseur Civil Code, art. 815 à 815-18, Fasc. 41, n° 85.

<sup>544</sup> Raphaël Contin, « *Les règlements en nature dans les partages matrimoniaux* », RTD civ. 1977, p. 435.

<sup>545</sup> Ministère des finances, Directions Générales des contributions directes et de l'enregistrement, Ed. 1929, p.402.

Exemple 2 :

Cette fois, la créance de A a son origine dans l'état d'indivision (coût des dépenses de réparations faites aux immeubles de l'hérédité depuis l'ouverture de la succession).

Le droit de partage est dû sur 100 000 f. Le passif de 20 000 f n'a pas à être déduit de l'actif pour la liquidation du droit de partage. Il n'y a point paiement d'un passif, comme dans l'hypothèse précédente, mais simple opération de partage. Le droit de prélèvement qui appartient au copartageant créancier augmente son droit de propriété, de sorte qu'en prélevant 60 000 f au lieu de 50 000 f, il ne reçoit que ce qui lui appartient en sa qualité de copropriétaire, et ce n'est pas un paiement qui lui est fait<sup>546</sup>.

Là encore l'analyse est fautive.

Le fait pour un coindivisaire de supporter des dépenses sur un bien indivis ne modifie pas sa quote-part indivise. S'il détient dans l'indivision successorale des droits à hauteur de 50%, il est faux de penser que ces droits peuvent être portés à 60% parce qu'il a supporté seul des travaux.

La preuve en est que le paiement des créances peut être réalisé sans attendre le partage. On distingue donc bien le paiement de l'opération de partage. Les droits dans l'indivision à partager ne sont pas modifiés du fait d'un paiement anticipé. Il n'a pas les conséquences d'un partage partiel qui aurait pour effet d'allotir partiellement du coindivisaire.

492. Serait-ce pourtant l'analyse que retient l'administration fiscale aujourd'hui lorsqu'elle considère qu'il s'agit d'une opération de partage ? L'indivisaire qui a engagé des frais sur le bien indivis a certes droit à une indemnité, mais sa quote-part indivise n'a pas été modifiée. L'analyse ne tient pas, du moins pas d'un point de vue juridique.

493. Les quotités indivises sont celles qui résultent de l'acte d'acquisition ou de la déclaration de succession.

---

<sup>546</sup> Ministère des finances, Directions Générales des contributions directes et de l'enregistrement, Ed. 1929, n° 159.

## b - Partage de communauté

494. S'agissant du partage de communauté, l'administration donne des précisions, mais semble confondre l'assiette taxable au droit de partage et la fiscalité du paiement des récompenses ( $\beta$ ). Elle n'aborde en aucun cas la situation des reprises et ne précise pas davantage la consistance de l'actif ( $\alpha$ ).

### $\alpha$ - Consistance de l'actif post-communautaire

494-1. L'article 1467 du code civil dispose que « *la communauté dissoute, chacun des époux reprend ceux des biens qui n'étaient point entrés en communauté, s'ils existent en nature, ou les biens qui y sont subrogés. Il y a lieu ensuite à la liquidation de la masse commune, active et passive* ».

Le droit fiscal ne précise rien.

Compte tenu des développements précédents, il conviendrait de distinguer les biens qui sont exclus de la masse commune des créances qui sont subrogées à un bien.

Ainsi, le bien prélevé sur la communauté au titre d'un préciput ne fait pas partie de l'actif taxable<sup>547</sup>, ni le bien qui fait l'objet d'une faculté de prélèvement conformément à l'article 1511 du code civil<sup>548</sup>. Toutefois dans cette dernière hypothèse, l'indemnité versée par l'époux bénéficiaire du prélèvement est incluse dans la masse partageable. A ce titre, elle supporte le droit de partage.

Quant à la soulte que l'époux bénéficiaire peut être amené à verser lorsque la valeur du bien excède sa part dans la communauté conformément aux dispositions de l'article 1514 du code civil, elle ne fait pas partie de l'actif taxable. Elle n'est pas subrogée au bien prélevé ; elle permet de rétablir l'égalité dans le partage.

495. Ne font pas non plus partie de l'actif taxable les biens qui font l'objet d'une reprise en nature. L'article 265 alinéa 3 du code civil donne la possibilité aux époux de prévoir expressément dans leur convention matrimoniale qu'ils pourraient reprendre les biens apportés par eux à la communauté.

---

<sup>547</sup> Supra n°316.

<sup>548</sup> Supra n°333.

Les conditions légales à savoir, une indivision, et une attribution faisant cesser l'indivision, paraissent réunies pour exiger le droit de partage sur cette opération<sup>549</sup>.

Pourtant cette attribution n'est pas faite en considération des droits des indivisaires dans la masse indivise. L'époux apporteur reprend le bien non pas en sa qualité d'indivisaire mais en sa qualité d'époux et conformément aux stipulations prévues dans le contrat de mariage<sup>550</sup>. Cette opération ne devrait pas supporter le droit de partage. Le régime est liquidé comme une communauté légale et comme si les apports n'étaient jamais tombés dans la communauté. Le prélèvement est préalable au partage. Il n'y a pas véritablement anticipation du partage. Il n'est pas une opération de partage<sup>551</sup>.

### β - Prise en compte des récompenses

496. L'administration fiscale admet en déduction de la masse taxable les récompenses dues par la succession à la communauté.

Mais lorsqu'il s'agit de déterminer l'actif net partagé (assiette du droit de partage) en matière d'indivision post-communautaire, l'administration se contente de préciser, que « *les récompenses dues par les époux à la communauté conjugale sont également soumises à l'impôt de partage mais on ne peut taxer que les excédents de récompenses sur les reprises* »<sup>552</sup>.

Exemple : récompenses dues par un époux à la communauté<sup>553</sup>.

Biens communs existants 100.

Récompense due par Monsieur 50

Récompense due par Madame 0

Masse commune à partager : 100+50

Dans cette masse chacun a vocation à recevoir 75.

Monsieur est alloué à hauteur de 50 du montant de la récompense qu'il doit à la communauté et reçoit 25 de biens existants.

---

<sup>549</sup> Patrice Bonduelle « *La loi du 23 juin 2006 et le couple* », JCP N 2016, 1202.

<sup>550</sup> Raymond Le Guidec, in M. Grimaldi et alii, Droit patrimonial de la famille, Dalloz n° 131.41.

<sup>551</sup> Marie-France Salle, « *La communauté universelle et la clause de « reprise en nature » des biens tombés dans la communauté* », D. 1994. 34.

<sup>552</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20150903, n° 160.

<sup>553</sup> Françoise Dekeuwer-Défossez, La séparation dans tous ses états, Ed. Lamy Axe Droit 2010, p. 311.

Madame reçoit 75 de biens existants.

Assiette du droit de partage : 150

497. S'agissant des récompenses dues par la communauté aux époux, l'administration apporte les précisions suivantes : « *l'imposition proportionnelle au taux prévu à l'article 746 du CGI est liquidée dans les conditions ordinaires sur l'actif net partagé. Cet actif comprend notamment les excédents de récompenses sur les reprises. Si les époux ont un excédent de reprises en deniers, plusieurs hypothèses sont à examiner.*

Première hypothèse.

*Le droit de partage est exigible sur les excédents de reprises en deniers lorsque l'époux prélève des biens communs en paiement de ses créances. En effet, l'époux qui exerce ses reprises sur les biens de communauté agit en la double qualité de créancier et de copartageant.*

Deuxième hypothèse.

*Le paiement des reprises en numéraire ne donne ouverture à aucun droit particulier. Le droit de partage est exigible sur le montant total de l'actif de communauté.*

Troisième hypothèse.

*Le paiement des reprises au moyen de biens autres que du numéraire, propres à l'autre époux, constitue une dation en paiement soumise au droit de mutation à titre onéreux d'après la nature de ces biens ».*

498. Tout d'abord, l'administration commet une erreur dans la terminologie : le mot « reprise » doit être entendu au sens de récompenses. Les reprises ne font pas partie de la masse partageable<sup>554</sup>. La faculté de reprise, prévue à l'article 265 alinéa 3 du code civil<sup>555</sup>, est l'opération qui consiste pour un époux à reprendre les biens qu'il a apportés à la communauté.

499. Dans la première hypothèse l'administration fiscale semble considérer que les récompenses sont à inclure dans l'actif net partagé et que la remise du bien commun à titre de

---

<sup>554</sup> Cf. supra n° 495.

<sup>555</sup> Jean-Robert André, « *Divorce, récompenses et droit de partage. Du flou dans l'actif net ?* », Defrénois 2013, 114k1.

paiement constitue une opération de partage puisque l'attributaire est à la fois créancier et indivisaire.

Cette solution se déduit également des précisions données pour la seconde hypothèse ; les récompenses ne doivent pas être déduites de l'actif partagé et le paiement en numéraire n'est pas fiscalisé.

Dans la troisième hypothèse, elle ne dit rien quant à l'assiette taxable. Elle se contente de préciser la taxation de la remise d'un bien propre à titre de paiement de la récompense.

Il est vrai que l'article 1474 du code civil dispose que « *les prélèvements en biens communs constituent une opération de partage* » et le droit fiscal semble justifier sa position en se référant à ce texte.

Mais la qualification de partage en droit civil a pour but de conférer à l'attributaire les avantages relatifs au partage, notamment l'effet déclaratif qui y est attaché. En outre, l'administration fiscale confond assiette du droit de partage et fiscalité du paiement.

L'article 1475 alinéa 1 du code civil poursuit : « *Après que tous les prélèvements ont été exécutés sur la masse, le surplus se partage par moitié entre les époux* ». Le règlement du solde de récompenses en faveur d'un époux est normalement préalable au partage lui-même ; c'est ce qui subsiste de la communauté, après paiement en espèces ou prélèvements qui est l'objet du partage<sup>556</sup>.

Les récompenses dues par la communauté devraient être admises en déduction au titre du passif. Plus exactement, elles ne font pas partie de la masse partageable.

Exemple : récompenses due par la communauté à un époux<sup>557</sup>.

Biens communs existants : 100

Madame a droit à une récompense de 50.

L'actif net à partager est de 100-50

Le reliquat 50 se partage entre Monsieur 25 et Madame 25.

On ajoute la récompense de 50 au profit de Madame.

---

<sup>556</sup> Raymond Le Guidec, in M. Grimaldi et alii, Droit patrimonial de la famille, Dalloz n° 144.131 et s.

<sup>557</sup> Françoise Dekeuwer-Défossez, La séparation dans tous ses états, Ed. Lamy Axe Droit 2010, p. 313.

Assiette du droit de partage : 100 puisque l'administration semble ne pas admettre au passif la récompense due par la communauté à un époux.

Il est vrai que la position de l'administration fiscale est contestable<sup>558</sup>.

Mais allons jusqu'au bout du raisonnement et notamment envisageons la fiscalité du paiement des récompenses.

499-1. S'agissant du paiement de ces récompenses, aucun droit n'est dû en cas de prélèvement en numéraire, le droit de partage est exigible lorsque le prélèvement porte sur un bien indivis.

C'est ce qui semble ressortir de la doctrine, notamment lorsque l'administration précise que *« la fiscalité du partage est étendue, toutes les autres conditions étant remplies, à l'attribution d'un bien faite au profit d'un copartageant pour le dédommager de sa créance envers la succession ou la communauté conjugale.*

*En effet, une telle attribution constitue, au regard du droit fiscal, une opération de partage d'une nature comparable à celle résultant du versement d'une soulte. L'administration admet donc qu'elle n'est pas translatrice de propriété et ne donne pas ouverture à l'impôt de mutation »*<sup>559</sup>.

On pourrait penser effectivement que l'administration confond partage et « indemnisation » ou dédommagement, or il n'en est rien. Elle précise bien qu'au « regard du droit fiscal » une telle attribution constitue une opération de partage. Les règles du partage sont étendues au paiement d'une indemnité par remise d'un bien indivis. Reste que la déduction au titre du passif n'est pas admise.

Est plus contestable la comparaison avec la soulte. La soulte n'est pas une créance de l'indivisaire contre l'indivision mais une créance contre l'attributaire du bien. La soulte a pour effet d'équilibrer le partage. Elle ne préexiste pas dans la masse indivise, elle résulte du partage<sup>560</sup>.

Exemple : reprenons l'exemple supra n° 499.

Masse commune 100

Récompense due par la communauté à madame 50

Actif net à partager 50

---

<sup>558</sup> Jean-Robert André, « Divorce, récompenses et droit de partage - Du flou dans l'actif net ? », Defrénois 2015, 114k1.

<sup>559</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n°380.

<sup>560</sup> Cf. infra n°787.

Chaque époux reçoit 25. Madame est également allotie du montant de sa récompense 50.

Assiette du droit de partage, selon la doctrine administrative, 100. La récompense due par la communauté n'est pas déductible.

Reste à déterminer la fiscalité du paiement de la récompense.

1<sup>ère</sup> hypothèse : le bien prélevé par madame est un bien indivis. Le droit de partage reste liquidé sur 100.

Certes on pourrait objecter que le droit de partage doit être liquidé sur 50, mais le prélèvement du bien commun en paiement de la récompense est soumis au droit de partage. Ce qui revient donc au même.

2<sup>ème</sup> hypothèse : le paiement des reprises en numéraire ne donne ouverture à aucun droit particulier<sup>561</sup>. Le droit de partage est exigible sur le montant total de l'actif de communauté soit 100. Le paiement en numéraire de la récompense à hauteur de 50 n'est pas taxé.

Là encore, le droit de partage ne devrait être liquidé que sur 50, sauf à considérer que le paiement en numéraire donne également ouverture au droit de partage.

3<sup>ème</sup> hypothèse : la récompense est payée par la remise d'un bien propre à monsieur. Le droit de partage reste liquidé sur 100. Les droits de mutation à titre onéreux sont liquidés sur 50, valeur du bien remis à titre de paiement.

Cette dernière hypothèse ne se présente en pratique que lorsque l'actif commun est insuffisant, ne permettant pas que le règlement de la récompense s'effectue par remise des biens indivis.

L'exemple serait alors le suivant.

Masse commune 50.

Madame a droit à une récompense de 100.

Actif à partager 0

Quelle est alors l'assiette taxable au droit de partage ? Selon l'analyse de l'administration fiscale, le droit de partage devrait être liquidé sur 50. Dans cette hypothèse, la position de l'administration fiscale est effectivement contestable.

---

<sup>561</sup> Supra n° 497.

Si un bien propre est remis en paiement, les droits de mutation sont liquidés dans les conditions de droit commun.

### c - Comptes d'indivision

500. L'administration fiscale ne dit mot sur le compte d'indivision.

La notion de comptes d'indivision s'entend d'un simple compte analytique, d'un simple état descriptif des créances et des dettes<sup>562</sup>.

Il ressort du peu de précisions données que l'administration ne semble admettre que le passif préexistant au décès du défunt ou résultant, au sens strict, au décès ; la récompense due par la succession à la communauté dont l'existence était déjà établie au jour du décès, les droits de mutations 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.

501. Aucune dette qui résulterait du fonctionnement de l'indivision ne semble admise.

L'administration fiscale ne tient pas compte de la « personnification »<sup>563</sup> de l'indivision, ni de la vie de l'indivision, ni des flux financiers qui peuvent découler de son fonctionnement.

Elle a une vision statique, figée de l'indivision, du moins s'agissant du passif déductible. Nous verrons que l'actif partagé est évalué à la date du partage et qu'à ce titre sont inclus revenus et plus-values.

Elle admet que le paiement par remise d'un bien indivis d'une créance d'un indivisaire bénéficie du droit de partage<sup>564</sup>.

## **B - Absence de livraison au sens de la taxe sur la valeur ajoutée**

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, le partage pur et simple ne constitue pas une livraison taxable, ni le partage avec soulte lorsqu'il bénéficie du régime de faveur en matière d'enregistrement. Reste à savoir s'il est un cas de régularisation de taxe.

---

<sup>562</sup> Jacques Lafond, Jurisclasseur Divorce, Fasc. 560 Indivision – Comptes de l'indivision, n° 9 et s.

<sup>563</sup> Sur la notion de personnification, Théorie développée par Francis Delhay, La nature juridique de l'indivision, Thèse Paris 1968. Également François Xavier Testu, L'indivision, Dalloz 1996.

<sup>564</sup> Cf. supra n° 499-1.

## 1 - Le partage et la notion de livraison de biens

502. La taxe sur la valeur ajoutée est une imposition à caractère réel et non personnel, qui frappe une opération, c'est-à-dire une livraison ou une prestation, réalisée à titre onéreux par un assujetti<sup>565</sup>.

La livraison est définie comme une opération qui emporte transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire.

Le transfert de toutes les prérogatives d'un propriétaire (droit d'user, de jouir et de disposer de la chose) constitue, en droit français, un transfert de propriété<sup>566</sup>.

503. Une livraison de biens n'entre dans le champ d'application de la TVA que si elle est effectuée à titre onéreux, ce qui suppose l'existence d'une contrepartie quelle qu'elle soit, par un assujetti.

A ce titre, le partage peut-il être assimilé à une livraison ?

504. La doctrine administrative précise que *« dès lors que les partages relevant du régime spécial ne sont pas considérés comme translatifs de propriété, ils n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA »*. Cette précision est donnée dans la doctrine relative au droit d'enregistrement et non par celle concernant la TVA<sup>567</sup>. Cette précision peut paraître surprenante quand on sait que depuis la loi du 9 mars 2010 réformant la TVA immobilière<sup>568</sup> cet impôt n'a plus le caractère d'impôt de mutation mais d'impôt de consommation.

505. La doctrine poursuit ; *« les licitations (ou les cessions de droits successifs) entrant dans le champ d'application du II de l'article 750 du CGI ne constituent pas des mutations à titre onéreux et ne sont pas soumises à TVA. En conséquence, elles supportent uniquement le droit ou la taxe au taux prévu par le II de l'article 750 du CGI »*<sup>569</sup>.

---

<sup>565</sup> CGI, art. 256 et 256 A.

<sup>566</sup> BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10-20130819, n°40.

<sup>567</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 320

<sup>568</sup> LOI n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010.

<sup>569</sup> BOI-ENR-PTG-20-10-20130129, n° 50 et BOI-ENR-PTG-30-10-20120912, n° 10

506. Compte tenu du fait que les règles applicables en matière d'enregistrement sont transposables à la TVA, ne sont pas soumis à la taxe les partages avec ou sans soulte qui portent sur des biens 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 ou licitations 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.

Tel serait le cas d'un partage portant sur un immeuble loué en TVA, le bailleur ayant alors la qualité d'assujéti. Le partage de ce bien entre cohéritiers, copartagés ou époux ou partenaires pacsés ne serait pas soumis à la taxe. Il est hors du champ d'application de la taxe.

On peut penser, qu'au contraire, le partage, avec soulte, d'un immeuble loué en TVA entre concubins, devrait entrer dans le champ d'application de la taxe puisque les règles relatives au droit de partage sont transposables.

## 2 - Le partage emporte-t-il cessation d'activité ?

La taxe sur la valeur ajoutée déduite lors de l'acquisition du bien est définitivement déduite sous réserve que le bien reste affecté à une activité taxable pendant un délai de vingt ans. A défaut, il y a lieu de régulariser la taxe correspondant à la période restant à courir entre la cessation d'activité et le terme du délai de vingt ans<sup>570</sup>. La question est de savoir si le changement dans la qualité de l'exploitant est de nature à rendre exigible une régularisation de taxe dès lors que l'activité est poursuivie.

### a - Le fait générateur

507. Le partage d'une indivision peut-il constituer un cas de régularisation de la taxe initialement déduite au sens de l'article 207 annexe II au code général des impôts<sup>571</sup>?

---

<sup>570</sup> CGI, art. 207 ann. II.

<sup>571</sup> Codifié sous l'article 210 annexe II au code général des impôts avant la réforme du 8 mars 2010.

Ce texte prévoit qu'une régularisation de taxe initialement déduite et grevant un bien immobilisé est opérée lorsqu'il est cédé ou apporté sans que cette opération soit soumise à la taxe sur le prix total, sur la valeur totale ou dans les conditions fixées à l'article 268 du code général des impôts ou lorsqu'il cesse d'être utilisé à des opérations imposables.

L'administration a, dans un premier temps, précisé qu'il n'y a pas lieu d'opérer les régularisations sur les immobilisations qui ne sont affectées par aucun changement de propriétaire, lorsqu'il est établi qu'un fonds de commerce dépendant de la communauté conjugale est exploité successivement par l'un et l'autre des époux. Cette solution est admise puisqu'il n'y a pas de changement de propriétaire, ni dissolution de la communauté conjugale et qu'il n'est pas mis fin à l'indivision<sup>572</sup>.

Au contraire, lorsqu'il est procédé à la dissolution de la communauté, suite au décès d'un conjoint, l'immeuble est transféré dans le patrimoine du conjoint survivant et une régularisation doit être faite<sup>573</sup>. L'administration se fonde sur le fait qu'il y a un transfert de propriété qui rend exigible la régularisation de taxe.

C'est dans le prolongement de ces solutions que le conseil d'état juge en 2001 que « *dans le cas d'une activité exercée par une communauté conjugale et assujettie à la TVA, la dissolution de ladite communauté par l'effet d'un divorce a nécessairement pour effet, à compter du partage qui fait cesser l'indivision qui existait entre les ex-époux, d'entraîner la cessation de l'activité ainsi exercée au sens des dispositions précitées, et par suite de permettre à l'administration de demander, en application de ces mêmes dispositions, la régularisation des déductions de taxe ayant grevé les biens constituant des immobilisations, sans qu'y puisse faire obstacle la circonstance que l'activité en cause a été poursuivie par l'un des conjoints après le partage de la communauté* »<sup>574</sup>.

Dans ce contentieux, la dissolution de la communauté et le partage qui s'en suit ne sont pas abordés sous l'angle de l'abandon de l'activité imposable, susceptible de générer une

---

<sup>572</sup> Rep Authie, JO Sénat 2 avril 1987 reprise dans la doctrine DA 3D1411, n° 23 dans sa version antérieure au 11 septembre 2012. Cette précision a, depuis, été supprimé et ne figure plus dans la doctrine actuelle, BOI-TVA-DED-60-20-10-20131125, n° 40.

<sup>573</sup> Rep. Warhouver, JOAN 6 mars 1989, p. 1127, n° 8054, reprise à l'époque dans la doctrine administrative précitée, DA 3 D1411, n° 27. Ne figure pas au Bofip.

<sup>574</sup> CE 6 avril 2001, n° 204883, Blois, AJDI mars 2002, p. 235, note Jean-Pierre Maublanc.

régularisation de taxe, mais sous celui de la cessation d'activité exercée par la communauté qui existait entre les époux.

Le juge estime que la dissolution de la communauté conjugale par l'effet d'un divorce a nécessairement pour effet, à compter du partage qui fait cesser l'indivision qui existait entre les ex-époux, d'entraîner la cessation de l'activité ainsi exercée au sens de l'article 210 annexe II au code général des impôts alors même que l'activité en cause a été poursuivie après le partage par le conjoint attributaire. Avant le partage, le bien était loué par les époux en indivision et chacun d'eux possédait la moitié de la propriété de l'immeuble. Après le partage, le bien loué a changé de propriétaire redevable. Il appartient alors à Madame qui le loue seule.

Le juge retient non pas le changement d'affectation du bien, il n'y en a pas, mais le changement dans la situation du redevable en raison du transfert de la propriété du local<sup>575</sup>. La notion de mutation est ici sans importance.

Or, les textes prévoient qu'il y a cessation d'utilisation à des opérations imposables en cas de cessation d'activité. La cessation d'activité intervient dès la date à partir de laquelle l'assujetti cesse d'offrir au public des services ou des biens à la vente, date qui coïncide généralement avec la fermeture des magasins, ateliers, bureaux, etc., même s'il conserve, sans les vendre, les immobilisations qui ont été nécessaires à son activité.

Les réponses ministérielles précitées relatives aux partages de communauté n'apparaissent plus au Bofip mais on peut tout de même y lire ; « *Il y a cessation d'utilisation à des opérations imposables en cas de cessation d'activité. Tant que la cessation ainsi définie n'est pas intervenue, il n'y a pas lieu de tenir compte du fait que la continuation de l'activité n'est plus assurée par l'assujetti lui-même mais par un tiers interposé ayant la qualité d'administrateur, de liquidateur, de liquidateur amiable, etc* »<sup>576</sup>.

Lorsque le bien appartient à une même personne physique ou morale, l'appréciation de la cessation d'activité ne pose pas de difficulté particulière. Mais lorsqu'il est détenu par plusieurs personnes en indivision, l'indivision doit-elle être prise en compte comme

---

<sup>575</sup> Concl. Com. Gouv. Gilles Bachelier, Revue de droit fiscal 2001, n° 41, p. 1460.

<sup>576</sup> BOI-TVA-DED-60-20-10-20131125, n° 40.

constituant « l'exploitant » ou peut-on considérer qu'il n'y a pas cessation d'activité dès lors qu'un indivisaire poursuit l'activité ? Le juge ne le pense pas.

Pour certains auteurs cet arrêt est contestable<sup>577</sup> ; soit le partage et l'attribution qui s'en suit est assimilé à une cessation d'activité par l'indivision et, à ce titre, il rend exigible une régularisation de taxe ; soit l'attribution du bien à l'un des indivisaires n'est pas analysée en une cessation d'activité dès lors que le bien reste affecté à une activité taxable par l'attributaire, aucune régularisation de taxe n'étant alors exigible.

Toute la question repose sur l'appréciation et la qualification du redevable : peut-on considérer que les indivisaires et l'indivision ne forment qu'un seul et même redevable ?

Bien évidemment, si à l'occasion du partage, le bien affecté à une activité taxable est attribué à l'indivisaire qui ne poursuit pas l'activité, la régularisation de taxe se justifie.

On pourrait penser que la solution serait aujourd'hui différente en application des dispositions de l'article 257 bis du code général des impôts relatif à la cession d'universalité puisque l'administration fiscale précise que « *la transmission d'une exploitation agricole à la suite de la dissolution de la communauté conjugale par divorce ou par le décès d'un conjoint commun en biens, à l'un des membres de ladite communauté qui vient immédiatement continuer l'activité de celle-ci* » est regardée comme une transmission d'universalité totale ou partielle bénéficiant de la dispense de TVA<sup>578</sup>. Mais le commissaire du gouvernement<sup>579</sup>, dans ses conclusions, estime que « *les dispositions de cet article ne sont pas applicables, dès lors que la dissolution de la communauté conjugale ne s'est traduite ni par une fusion ni par un apport de biens au sens du texte* »<sup>580</sup>. Aujourd'hui ce texte s'applique à toute transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société. Le partage d'une indivision entre-t-elle dans le champ d'application de ce texte ?

Le débat ne se situe peut être pas sur ce terrain mais sur celui de savoir si le partage met fin à l'activité. Si tel n'est pas le cas, il ne devrait pas rendre exigible une régularisation de taxe.

---

<sup>577</sup> Jean-Pierre Maublanc, note précitée, « *La cessation d'activité est une notion matérielle, qui s'apprécie indépendamment de la qualité du redevable, alors surtout que la TVA est un impôt objectif et que la jurisprudence fiscale, tant communautaire qu'interne, a censuré l'introduction abusive d'éléments personnels dans le système de la TVA* ».

<sup>578</sup> BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10-20121001, n°30.

<sup>579</sup> Décret 2009-14 du 7 janvier 2009 qui, à compter du 1<sup>er</sup> février 2009, remplace le terme « commissaire du gouvernement » par celui de « rapporteur public ».

<sup>580</sup> CE 9 avril 2001, n°204883, Dt fisc. 2001, 923.

## b - Détermination du redevable

507-1. Les hauts magistrats, dans l'arrêt du 6 avril 2001 précité, mettent à la charge de la communauté la régularisation de taxe et réclament par conséquent la totalité de l'impôt au conjoint au motif qu'il représentait légalement la communauté conjugale jusqu'à sa dissolution. Or, en matière de TVA aucune solidarité n'existe. La régularisation de taxe aurait dû être mise à la charge de chacun des époux pour la moitié chacun.

Finalement, l'impression est que l'administration, comme le juge, raisonne comme si la communauté avait une personnalité morale et constituait, pour la TVA, un assujetti à part entière. D'ailleurs le commissaire du gouvernement Gilles Bachelier fait un rapprochement entre l'indivision et la société de fait et estime les solutions données en matière de société de fait sont transposables même si l'indivision n'a pas la personnalité morale.

## **C – Prolongement de l'effet déclaratif en matière de plus-values privées : partage intercalaire.**

508. Lorsque les biens appartiennent au patrimoine privé du contribuable, le partage n'est pas translatif. Il ne génère donc pas de plus-value taxable lorsqu'il porte sur des immeubles<sup>581</sup>, des titres de sociétés à prépondérance immobilière<sup>582</sup> ou des valeurs mobilières<sup>583</sup>.

L'attributaire est réputé être propriétaire du bien mis dans son lot depuis la naissance de l'indivision. L'administration considère que le partage est « intercalaire ».

La règle fiscale s'inscrit dans le prolongement de la règle juridique.

### 1 - Admission de l'effet déclaratif du partage

Lorsque le partage est considéré comme étant déclaratif, il ne constitue ni une cession, ni une acquisition. Il reste totalement neutre dans le calcul de la plus-value.

Les règles et les exceptions posées en enregistrement sont étendues aux plus-values des particuliers avec toutefois d'avantage de réserves. La doctrine et le juge apprécient plus strictement la notion d'indivision et de partage.

---

<sup>581</sup> CGI, art. 150-U.

<sup>582</sup> CGI, art. 150-UB.

<sup>583</sup> CGI, art. 150-0 A.

a - Absence de plus-value imposable

509. Le partage pur et simple n'est jamais translatif de propriété. Il n'est pas un fait générateur de plus-value qui n'est constitué que par les mutations à titre onéreux. Le partage n'emporte donc aucune conséquence.

510. Bien que l'administration pose encore comme principe que le partage est translatif à hauteur des soultes versées<sup>584</sup>, les exceptions sont telles qu'en pratique la majorité des partages ne sont pas translatifs de propriété au sens des plus-values privées.

Sont exonérés de plus-value les 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 »*<sup>585</sup>.

Une remarque : le législateur, comme l'administration fiscale, fait référence au partage de communauté conjugale, le terme exact étant le partage d'indivision post-communautaire.

511. L'administration dans sa doctrine étend l'exonération aux partages avec soulte de biens indivis entre concubins<sup>586</sup>.

L'exonération s'applique, qu'il soit mis fin à l'indivision par un partage ou qu'il soit procédé à une licitation ou une cession de droits indivis<sup>587</sup>.

Il résulte de ce texte que les partages avec soulte sont, dans la majorité des cas, exonérés de plus-value.

---

<sup>584</sup> BOI-RFPI-PVI-10-30-20130211, n° 50 ; « Les partages constituent des cessions à titre onéreux imposables à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier. En d'autres termes, l'existence d'une plus-value imposable implique nécessairement qu'une soulte soit versée par le ou les attributaires aux autres copartageants » ; également, BOI-RFPI-PVI-20-10-10-20160302, n° 330.

<sup>585</sup> CGI, art. 150-U, IV relative aux plus-values immobilières. Rédigé dans les mêmes termes en matière de plus-values sur cessions de valeurs mobilières, CGI, art. 150-0 A, IV.

<sup>586</sup> BOI-RFPI-PVI-10-40-100-20140414, n°40.

<sup>587</sup> BOI-RFPI-PVI-10-40-100-20140414, n° 1 à 70.

Ils ne constituent pas une vente. Ils ne peuvent pas non plus constituer une acquisition au sens du texte en cas de revente ultérieure du bien par l'attributaire.

Ils sont dits « intercalaires » ou « répartitifs ».

Une autre condition tient à la qualité de l'attributaire : le partage doit être effectué entre membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou plusieurs d'entre eux.

Sont donc exclus de ce régime de faveur les partages intervenant avec des ayants droit à titre particulier de l'un ou plusieurs des membres originaires de l'indivision.

#### b- Cas rares d'imposition

512. Le régime des plus-values des particuliers continue, comme le droit de l'enregistrement, d'exclure les partages avec soulte.

Les partages ne constituent des cessions à titre onéreux imposables qu'à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier.

513. La soulte constitue, pour celui qui la verse, le prix d'acquisition de droit indivis. La date du partage est une date d'acquisition.

Inversement, pour celui qui la reçoit, la soulte constitue un prix de cession de ses droits indivis et la date du partage une date de cession, fait générateur de l'impôt.

Le partage n'est donc pas neutre fiscalement : à la date du partage, il convient de déterminer une plus-value au nom de l'indivisaire créancier de la soulte et qui est réputé avoir cédé ses droits indivis.

Lors de la revente, l'attributaire est considéré avoir acquis le bien en deux temps : une fraction lors de l'acquisition en indivision et une fraction à la date du partage.

#### 2- Des transpositions incertaines

514. Le régime des plus-values immobilières retient une conception plus stricte du partage. En l'absence d'indivision, l'opération ne saurait être assimilée à un partage. Tel est le cas en

matière de paiement d'une prestation compensatoire, de conversion d'usufruit et de donation-partage « indivise ». La règle de la subrogation n'est pas non plus appliquée.

a - Paiement d'une prestation compensatoire

515. En matière de divorce, selon l'article 281 du code civil, « *les transferts et abandons que sont les attributions d'un bien propre de l'époux débiteur en paiement de la prestation sont celles que soient les modalités de versement considérés comme participant du régime matrimonial et ne sont pas assimilés à des donations* ». L'article 270 du code civil précise, en outre, que ce versement est destiné à compenser, autant qu'il est possible, la disparité que la rupture du mariage crée dans les conditions de vie respectives.

Compte tenu de ces principes civils, et à défaut de texte fiscal spécifique, cette analyse vaut-elle en droit fiscal ? La question est plus précisément de savoir si le paiement d'une prestation compensatoire destinée à rétablir l'équilibre entre les époux ne revêt qu'un caractère intercalaire et ne constitue pas un fait générateur de plus-value imposable sous le régime des articles 150 U et suivants du code général des impôts.

516. A cette question le ministre répond que « *l'attribution d'un bien propre de l'ex-époux débiteur en paiement d'une prestation compensatoire en capital a pour effet de transférer la propriété du bien à l'ex-époux attributaire et de libérer l'ex-époux débiteur de sa dette. Lorsqu'elle est versée en exécution d'une décision de justice prononcée à compter du 1er janvier 2005, elle doit donc être regardée, conformément aux dispositions de la loi n° 2004-439 du 26 mai 2004 relative au droit de divorce et à l'article 281 du code civil, comme une cession à titre onéreux, laquelle constitue le fait générateur de la plus-value immobilière. Il n'en résulte aucune différence de traitement de l'ex-époux débiteur au regard de l'imposition des plus-values selon qu'il cède un bien propre lui appartenant et verse le produit de cette cession à son ex-conjoint au titre de la prestation compensatoire ou qu'il abandonne un tel bien à celui-ci en paiement de cette même prestation. Il s'ensuit que la plus-value immobilière réalisée lors de la cession ultérieure du bien reçu par l'attributaire est déterminée en retenant la valeur vénale du bien au jour de l'attribution. Le point de départ à retenir pour le calcul de l'abattement pour durée de détention est la date de l'attribution de ce bien au cédant* »<sup>588</sup>.

---

<sup>588</sup> Rep. Alain Moyne-Bressand, JO AN 29 août 2006, n°83591, p. 9083; reprise au BOI-RFPI-PVI-20-20150410, n°40.

517. L'administration ne retient ni l'analyse juridique, ni même la fiscalité applicable en enregistrement et considère que la remise d'un bien propre à titre de paiement d'une prestation compensatoire est une mutation à titre onéreux génératrice d'une plus-value taxable. Elle adopte un raisonnement binaire : si la remise du bien ne constitue pas une mutation à titre gratuit, elle est nécessairement une mutation à titre onéreux ! L'analyse manque pour le moins de fondement juridique, d'autant qu'en matière de plus-value des particuliers, la notion d'opération intercalaire est reconnue : tel est le cas des opérations de partages certes, mais également les avantages matrimoniaux.

Cette solution a été critiquée<sup>589</sup> par la doctrine mais c'est pourtant celle retenue par les juges du fond<sup>590</sup> ; « *Il résulte de l'instruction que Mme B...a reçu de son mari, M.A..., à titre de prestation compensatoire et aux termes d'une convention de divorce du 15 et 21 septembre 2005 et d'une convention du 30 mai 2006 homologuée par jugement de divorce du 25 septembre 2006, l'immeuble en litige qui constituait un bien propre de son époux. Si la requérante soutient que cette attribution ne peut pas être qualifiée de cession, il est constant, en tout état de cause, qu'elle n'est devenue propriétaire du bien qu'au jour du prononcé de son divorce, le 25 septembre 2006. Dès lors, les conditions dans lesquelles son époux a acquis ledit immeuble sont sans incidence sur la solution du litige, puisque la requérante, qui ne le détenait pas depuis plus de 5 ans à la date de sa vente, ne peut se prévaloir d'aucun droit à abattement en vertu des dispositions de l'article 150 VC précité* »<sup>591</sup>.

518. Le juge administratif constate que le bien était un propre de Monsieur. Il appartient aujourd'hui à Madame. Il en conclut que le transfert de propriété n'a pu s'opérer qu'à titre onéreux.

---

<sup>589</sup> Axel Depondt, AJ Famille 2013, p. 39.

<sup>590</sup> TA Montpellier, 2<sup>e</sup> ch., 15 déc. 2011, RJF 7/12 n° 705, solution rendue non pas au sujet de la revente du bien remis à titre de paiement de la prestation compensatoire par son créancier, mais au sujet du paiement de la prestation compensatoire : « *Considérant qu'il résulte de la combinaison de ces dispositions, qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, le paiement d'une prestation compensatoire en capital n'étant plus assimilable à une donation, c'est à bon droit que l'administration a soumis la plus-value, réalisée par M. Kopp le 24 juillet 2006 à raison de la cession à son ex-épouse des droits sociaux qu'il possédait en propre dans la société « Casa Pizza », à l'imposition sur le revenu de droit commun prévue aux articles 150-0 A et suivants du code général des impôts* ».

<sup>591</sup> CAA Bordeaux N° 14BX01026, 17 décembre 2015.

## b- Conversion d'usufruit

519. L'extension des règles favorables du partage prévues en droit civil et en matière d'enregistrement sont-elles transposables en matière de plus-values privées lorsque le bien est démembré ?

520. Il est toujours hasardeux d'étendre les règles relatives à une catégorie d'impôt à un autre impôt<sup>592</sup>, de la même manière qu'il n'est pas garanti que le juge fiscal retienne l'analyse juridique d'une opération. Les logiques, les principes et les règles qui les gouvernent sont différents.

Aussi, faute de précision expresse en matière de plus-value immobilière, il ne semble pas que l'analyse faite en matière de partage portant sur des droits démembrés ou de conversion d'usufruit du conjoint survivant en rente viagère ou en capital puisse être étendue sans risque aux plus-values immobilières.

521. L'hypothèse est la suivante ; l'usufruit du conjoint survivant est converti en capital. Le droit fixe est certes exigible mais qu'en est-il des plus-values immobilières ?

522. La conversion de l'usufruit en rente viagère substitue un droit de créance à un droit réel. Il s'agit alors pour l'usufruitier d'aliéner immédiatement l'actif qui constituait l'objet de son droit au profit du propriétaire grevé, moyennant le paiement par ce dernier d'une rente jusqu'au décès du crédientier. La conversion en capital n'est rien d'autre que le rachat de l'usufruit par le nu-propiétaire.

523. Certains auteurs se fondent sur les règles applicables en enregistrement et sur le fait que l'article 762 du code civil dispose que ces conversions sont comprises dans les opérations de partage pour considérer qu'une telle conversion exclut cette dernière de la catégorie des faits générateurs d'imposition des plus-values<sup>593</sup>.

Rien n'est moins sûr.

---

<sup>592</sup> Cf. ci-avant l'analyse de l'administration fiscale concernant le paiement de la prestation compensatoire par remise d'un bien propre.

<sup>593</sup> Nathalie Levillain, « Conversion de l'usufruit du conjoint survivant : un outil pour sortir d'un démembrement souhaité », JCP 2011, 1104 ; Rémy Gentilhomme et Marc Iwanenko, « L'extinction anticipée du quasi-usufruit - 2ème partie », JCP 2009, 1181.

Autant la détermination du régime fiscal en enregistrement va se justifier au regard de l'analyse juridique, autant en matière de plus-value immobilière, la notion de partage va s'entendre strictement. A défaut d'indivision, la fiscalité liée au partage ne s'applique pas.

En matière de plus-value, toute mutation à titre onéreux, quelle que soit ses modalités de paiement, génère une plus-value taxable.

Les seules exceptions concernent certains partages avec soulte. Il n'est pas certain que l'administration fiscale assimile ces conversions d'usufruit en rente ou en capital en une opération de partage.

524. La problématique est la même lorsqu'il est procédé à un « partage » entre un usufruitier et un nu-proprétaire. Faute d'indivision entre l'usufruitier et le nu-proprétaire, l'acte par lequel l'usufruitier abandonne au nu-proprétaire tout ou partie de son usufruit et reçoit en contrepartie une part de pleine propriété constitue un échange et non un partage générateur d'une plus-value immobilière, alors même que les règles applicables en enregistrement seraient plus favorables.

#### c- La donation-partage de quotes-parts indivises

525. Certains partages, même réalisés à charge de soulte, ne génèrent pas de plus-value taxable. Cette exonération s'applique aux partages portant sur des « *biens acquis par voie de donation-partage intervenant entre les donataires copartageants, leurs conjoints, descendants ou ayants-droit à titre universel de l'un ou plusieurs d'entre eux. Les biens reçus par tout autre type de donation ne sont pas éligibles à l'exonération* »<sup>594</sup>. Autrement dit, le partage de biens qui ne sont pas reçus par voie de donation-partage, s'ils sont réalisés avec versement d'une soulte, génèrent une plus-value taxable.

Mais dès lors qu'en enregistrement l'administration vise au titre des donations-partages l'acte qui se borne à une simple attribution de quotité à chaque donataire sans division matérielle des biens entre les descendants, le partage étant réalisé par les donataires ultérieurement<sup>595</sup>, on peut penser que cette analyse est étendue en matière de plus-value immobilière. On peut

---

<sup>594</sup> BOI-RFPI-PVI-10-40-100-20140414, n° 20.

<sup>595</sup> BOI-ENR-DMTG-20-20-10-20120912, n°80.

également estimer que les décisions récentes de la Cour de cassation sur les donations-partages de quotes-parts indivises n'auront pas d'incidence sur ce point<sup>596</sup>.

526. Que vise alors l'administration fiscale lorsqu'elle précise que « *les biens reçus par tout autre type de donation ne sont pas éligibles à l'exonération* » ? Uniquement les biens donnés indivisément ? Quelle différence alors avec l'acte qui se borne à une simple attribution de quotité à chaque donataire sans division matérielle des biens ; probablement la présentation et l'intitulé de l'acte.

Dès lors que l'acte est présenté comme étant une donation-partage, même s'il est contestable d'un point de vue juridique, l'administration appliquera le régime de faveur qui en découle tant en droit d'enregistrement qu'en matière de plus-value immobilière.

Si au contraire, il s'agit d'une donation indivise, le partage ultérieur avec soulte sera considéré comme étant translatif.

### 3- Une limite : la subrogation réelle

527. La subrogation ne se conçoit pas en matière de plus-value immobilière, professionnelle ou plus-value sur cession de valeurs mobilières. Toute opération qui a pour effet de transmettre à titre onéreux le bien à une personne autre que celle visée par les textes (c'est-à-dire à un autre qu'un membre originaire, ascendants, descendants, ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux) est génératrice d'une plus-value taxable. Le bien acquis en remploi ou reçu en échange ne pourra pas à son tour bénéficier de l'exonération de plus-value s'il est partagé entre les indivisaires. Il n'est pas considéré comme ayant une origine successorale, ni acquis par les époux, concubins, partenaires pacsés, ni même reçu par voie de donation-partage.

528. Cela se conçoit facilement, car admettre la subrogation et le remploi aurait pour effet d'exonérer ces biens d'une plus-value taxable de manière définitive que la cession porte sur le bien indivis d'origine ou sur le bien acquis en remploi. La portée de l'exonération serait trop importante.

---

<sup>596</sup> Jean-Pierre Garçon, « *Un acte de « donation-partage » sans partage de tous les biens donnés peut-il constituer une donation-partage ?* », JCP N 2013, 1162.

## **Section II – Une transposition imparfaite**

529. Lorsqu'il est définitif, le partage fait acquérir à chacun des copartageants la propriété privative des biens ou la titularité exclusive des droits qui ont été placés dans son lot.

L'attributaire est réputé avoir eu la propriété du bien depuis la naissance de l'indivision.

L'administration fiscale appréhende l'effet déclaratif de manière ambivalente ; d'un côté elle considère que l'effet déclaratif peut remonter à une date antérieure à celle de la naissance de l'indivision, d'un autre, elle nie totalement l'effet déclaratif pour ne retenir qu'un critère fiscal. Tel est le cas en matière de plus-value professionnelle. L'administration ne qualifie pas le partage. Elle se contente d'analyser ses effets au regard des principes fiscaux (A).

Les opérations de partage de nature particulière telles que la donation-partage, le partage d'indivisions complexes rendent plus compliquées la détermination des règles applicables en matière de plus-value des particuliers comme professionnelles (B).

### **A – Un effet déclaratif ambivalent**

530. Il résulte de l'effet déclaratif que chaque cohéritier est réputé tenir directement son droit du défunt par le fait même du décès. Il n'est pas l'ayant cause de ses copartageants.

Parce que l'administration applique la fiscalité du partage à des opérations, qui juridiquement n'en sont pas, notamment les attributions à un descendant ou un ascendant d'un membre originaire, l'effet déclaratif va bénéficier à un contribuable qui n'est pas l'ayant-cause du défunt et qui ne tient pas ses droits du défunt (1).

D'ailleurs cette opération est juridiquement une vente ; le descendant ayant acquis à titre onéreux les droits de son parent.

En matière de fiscalité professionnelle, ce n'est pas tant la qualification de partage que ses conséquences qui sont prises en compte ; le partage emporte-t-il une sortie d'actif du bilan, remet-il en cause un régime de faveur lié à l'obligation de conserver un bien (2).

#### **1 – Un « super » effet déclaratif**

Les auteurs ont été partagés sur la portée de l'article 883 du code civil et la question de savoir si l'effet déclaratif du partage était une fiction ou une réalité<sup>597</sup>.

---

<sup>597</sup> Robert Beudant, Cours de droit civil français, tome V bis, Ed. 1936, p. 377, n°708.

Aujourd'hui ce débat est clos. L'indivisaire tient ses droits du défunt. Le partage n'est pas une fiction. Sauf sur le plan fiscal. Lorsque l'administration fiscale étend les règles du partage à un attributaire tiers à l'indivision, il s'agit bien d'une fiction fiscale. Le résultat est que le droit de propriété va « remonter » à une date à laquelle l'attributaire n'avait aucun droit dans l'indivision litigieuse.

a- En matière de plus-value immobilière

531. L'effet déclaratif du partage fait remonter le droit de propriété au jour de la naissance de l'indivision. Ainsi, en présence d'une indivision successorale, le droit de propriété de chaque héritier remonte au décès. En cas d'indivision conventionnelle, le droit de propriété est conforté à compter de la date d'acquisition en commun.

En tout état de cause, l'effet déclaratif ne peut faire « remonter » un droit de propriété à une date antérieure à celle de la naissance de l'indivision.

Pourtant, en droit fiscal, l'administration traite de manière particulière le partage de communauté (b) ainsi que les partages au profit d'un descendant d'un membre originaire (a).

α- Partage au profit d'un descendant d'un membre originaire

532. Savatier écrivait : « *L'effet déclaratif du partage ne saurait bien évidemment rétroagir au-delà de la naissance de l'indivision* »<sup>598</sup>. Cette affirmation semble évidente en droit civil dès lors que l'effet déclaratif ne joue qu'au profit des indivisaires.

Mais en droit fiscal, la question est plus délicate puisque la loi étend le régime de faveur à des personnes qui ne sont pas membres de l'indivision d'origine (conjoint, ascendants, descendants des membres originaires...).

Par conséquent l'effet déclaratif peut remonter à une date à laquelle l'attributaire n'avait aucun droit dans l'indivision.

En effet, les 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

---

<sup>598</sup> DP 1934, p 105, note Savatier.

ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux, ainsi que les 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 ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values<sup>599</sup>.

533. Sont exclus les partages intervenant avec des ayants droit à titre particulier de l'un ou plusieurs des membres originaires de l'indivision.

534. L'administration commente ce dispositif en précisant que les partages qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants ne constituent pas des cessions à titre onéreux, à la condition qu'ils portent sur des biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale. Aucune imposition n'est donc à opérer à cette occasion même si le partage s'effectue à charge de soulte<sup>600</sup>.

535. Il est intéressant de comparer la situation du descendant d'un membre originaire avec celle d'un héritier d'un membre originaire.

\* Descendant d'un membre originaire

536. Prenons l'exemple suivant. Suite aux décès de leurs parents deux frères A et B sont en indivision sur un immeuble.

L'immeuble est attribué à C, l'enfant de B (qui n'est pas prédécédé).

L'opération constitue un partage réalisé au profit d'un descendant d'un membre originaire C et qui porte sur un bien d'origine successorale.

Dès lors, il n'est pas générateur de plus-value et par conséquent, ne constitue pas non plus une acquisition pour l'attributaire.

Il en résulte que l'attributaire C, doit être considéré comme étant propriétaire du bien depuis le décès de son grand-père, date de naissance de l'indivision successorale, alors même qu'il n'avait aucun droit sur cet immeuble dans l'indivision successorale.

---

<sup>599</sup> CGI, art. 150-U, IV.

<sup>600</sup> BOI-RFPI-PVI-10-40-100-20140414.

En cas de revente, il conviendra de retenir la date du décès du grand-père et la valeur portée dans la déclaration de succession. Le « partage » est intercalaire.

537. Serait-ce là une fiction du droit fiscal ? Le descendant d'un membre originaire est présumé être propriétaire depuis la naissance de l'indivision dans laquelle il n'a pourtant aucun droit.

Une fiction en vue d'encourager les sorties d'indivisions familiales à un moindre coût fiscal.

538. Cette analyse est confortée par les précisions données par l'administration à propos du prix d'acquisition qu'il convient de retenir ; « *en cas de revente d'un bien après partage provenant d'une indivision successorale ou conjugale (membres originaires de l'indivision ou leurs descendants), il convient de considérer que le bien a été acquis à la date d'ouverture de la succession (ou de l'acquisition du bien par la communauté) et la plus-value réalisée doit être calculée à partir de la valeur vénale du bien à cette date, telle qu'elle a été retenue pour la liquidation des droits de succession (ou de mutation à titre onéreux)* »<sup>601</sup>. L'administration ne fait pas référence à la date d'entrée du descendant dans l'indivision mais à la date d'ouverture de la succession ou d'acquisition du bien par la communauté.

\* Héritier ou donataire d'un membre originaire

539. Supposons cette fois, que B soit décédé et que son fils, C, acquiert des droits de son oncle A.

La cession des droits indivis par A à C n'est pas translatrice de propriété puisque ces droits ont une origine successorale mais, lorsque le fils attributaire vendra l'immeuble, il sera considéré comme étant propriétaire du bien pour partie à la date du décès de son père, car il a, dans cette indivision successorale qui naît du décès de son père, la qualité de membre originaire et pour partie le décès de son grand-père, la cession par A à C étant qualifiée de partage réalisé au profit d'un descendant d'un membre originaire.

Le décès du père n'est pas intercalaire. Cette mutation à titre gratuit constitue une date d'acquisition. La solution serait identique si B avait donné ses droits à son fils C. C serait alors réputé propriétaire du bien pour moitié depuis le décès de son grand-père, et pour l'autre moitié à compter de la donation consentie par son père.

---

<sup>601</sup> Inst. 24 janvier 2004 précitée Fiche 4, n° 23 , Inst. 21 mai 2008, BOI 8 M-1-08, n° 25. BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10-20120912, n°230.

540. Finalement, l'attributaire qui intervient en tant que descendant d'un membre originaire est dans une situation plus favorable que celle de l'attributaire qui a la qualité d'héritier (ou de donataire) d'un membre originaire suite au décès de ce dernier.

541. Comment expliquer cette différence de traitement qui préjudicie au descendant qui intervient en qualité d'héritier ou de donataire d'un membre originaire ?

C'est toute la différence entre l'effet déclaratif et une mutation translatrice.

Il s'agit toujours de l'analyse consistant à dire que le partage est un acte à titre onéreux et non à titre gratuit. Lorsque des droits indivis sont acquis à titre gratuit, il s'opère une véritable transmission. L'opération n'est pas déclarative. L'administration n'étend l'effet déclaratif qu'à la licitation ou cession de droits indivis par un membre originaire à un descendant d'un membre originaire<sup>602</sup>.

542. Cette solution, à défaut d'être justifiable, est-elle favorable au contribuable ? L'enjeu porte sur la détermination de la date d'acquisition et du prix d'acquisition. Étendre l'effet déclaratif au contribuable non membre de l'indivision mais descendant (au ascendant) d'un membre originaire a pour effet de faire « remonter » son droit de propriété sur le bien indivis à la naissance de l'indivision dans laquelle il n'avait aucun droit. La solution peut surprendre mais elle est intéressante quand on sait qu'en matière de plus-value des particuliers existent des exonérations pour durée de détention.

543. Cette position a été confirmée par une réponse ministérielle au sujet d'un partage de succession ou de communauté réalisé au profit non pas entre les membres originaires de l'indivision mais de leurs héritiers.

Dans cette hypothèse le bien est réputé avoir été acquis à la date d'entrée de l'immeuble dans l'indivision pour la détermination de la plus-value imposable et notamment pour le calcul de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150 M<sup>603</sup> du code général des impôts. Cette règle ne s'applique qu'aux partages qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision. Lorsque l'indivision se poursuit entre les héritiers des membres originaires et que

---

<sup>602</sup> Cf. supra n° 253 et n° 258.

<sup>603</sup> Art. 150-VC du code général des impôts depuis la réforme des plus-values immobilières réalisée par la loi de finances pour 2004, n° 2033-1311, du 30 décembre 2003.

le partage entraîne l'attribution de l'immeuble à l'un de ces héritiers qui n'était pas par ailleurs membre de l'indivision depuis son origine, le transfert de la propriété de ce bien est réputé être intervenu à la date d'entrée de l'attributaire dans l'indivision, c'est-à-dire la date à laquelle l'intéressé a hérité d'un membre originaire de l'indivision. C'est donc cette date qui est prise en compte, en cas de cession ultérieure de l'immeuble, pour le calcul de la plus-value imposable<sup>604</sup>.

544. Cette solution est confortée par un arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 18 février 2014 ; une grand-mère était décédée en 1951 en laissant son conjoint et 3 enfants. Le grand-père décède 7 ans plus tard puis GB un de ses enfants. Ce dernier laisse lui-même 3 enfants, dont IB, qui se retrouve en indivision sur le bien avec un de ses oncles.

Suite à une procédure d'adjudication, le bien est attribué aux trois enfants, dont IB, et l'immeuble est vendu.

IB, à qui l'administration fiscale réclame le paiement de l'impôt de plus-value, prétend le détenir depuis 1951, date à laquelle le bien est entré dans la communauté existant entre sa grand-mère et son grand-père.

Le juge répond « *que le décès de M. G...B..., père du requérant, est à l'origine de l'indivision successorale constituée de ses trois enfants, Patrice, Antoine et MyriamB... ; que M. I...B...n'est donc pas fondé à soutenir qu'il était propriétaire du bien depuis le 11 mai 1951, date du décès de sa grand-mère, soit depuis plus de vingt-deux ans, durée au-delà de laquelle il aurait pu revendiquer l'exonération de la plus-value imposée... qu'est sans incidence sur cet état de fait la circonstance que les premiers juges n'auraient pas suffisamment insisté sur le fait que l'indivision née à la suite du décès de M. G...B...s'inscrivait, elle-même, au sein d'une indivision, plus large, née du décès de M. F...B..., grand-père du requérant* »<sup>605</sup>.

La solution se justifie de la manière suivante : l'administration considère que lorsque le partage n'a pas donné lieu à taxation de plus-value, le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale du bien au jour de l'entrée dans l'indivision.

---

<sup>604</sup> Rep. Jacob, JO AN 23 juillet 2001, n° 60073.

<sup>605</sup> CAA Marseille 18 février 2014, n° 11MA00263.

Corrélativement, la date d'acquisition à retenir, pour la détermination de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150 VC du code général des impôts, s'entend de la date d'entrée en indivision<sup>606</sup>.

Le régime de faveur s'étendant aux descendants d'un membre originaire, l'acquisition correspond à la naissance de l'indivision.

Lorsque des droits indivis ont été transmis à titre gratuit (succession, donation) cette opération constitue une acquisition. Elle n'est pas déclarative. On revient alors à la question relative au caractère du partage : le partage est-il un acte à titre onéreux ou à titre gratuit<sup>607</sup> ?

### β- Partage d'indivision post-communautaire

545. En droit civil, l'effet déclaratif et rétroactif du partage joue au jour de la naissance de l'indivision. Ainsi, pour les époux séparés de biens, l'effet déclaratif du partage fait remonter le droit de propriété exclusif du bien à la date d'acquisition en indivision<sup>608</sup>. La solution est identique en droit fiscal. Elle s'applique également pour des concubins et des partenaires pacsés, dès lors que l'indivision créée est une indivision ordinaire.

546. Pour des époux communs en biens, la communauté n'étant pas assimilée à une indivision, celle-ci n'existe qu'à partir de sa dissolution. La rétroactivité remonte à cette date. L'effet déclaratif du partage escamote assurément toute la période qui s'écoule entre la dissolution de la communauté et les opérations de partage : il ne peut faire moins que de remonter au jour où le régime a été dissous<sup>609</sup>. L'organisation des biens de communauté, par application du régime matrimonial, ne permet pas d'assimiler cette communauté à une indivision.

547. Fiscalement au contraire, l'époux attributaire est réputé être propriétaire du bien depuis la date d'acquisition en commun. L'administration fiscale ne distingue pas la période de détention au titre de la communauté puis au titre de l'indivision post-communautaire qui lui succède.

---

<sup>606</sup> BOI-RFPI-PVI-10-40-100-20140414, n°80.

<sup>607</sup> Supra n° 253.

<sup>608</sup> Civ. 1<sup>ère</sup>, 5 avril 2005, Bull. civ. I, n° 172.

<sup>609</sup> Bernard Vareille, Rép. civ. Dalloz, Communauté légale (5<sup>e</sup> liquidation et partage), n° 620 et s. ; Raymond Le Guidec, Dalloz action Droit patrimonial de la famille, Chapitre 145, Partage de la communauté, n° 145-51

La solution paraît logique : si la dissolution du régime matrimonial constituait la date d'acquisition du bien, comment serait taxée la plus-value acquise entre la date d'acquisition en commun par les époux et la dissolution du mariage ? Assurément cela aurait abouti à une exonération. C'est pourquoi l'administration fiscale faite « remonter » l'effet déclaratif au jour de l'acquisition en commun. Pure opportunité fiscale.

#### b- En enregistrement

548. En enregistrement, seul l'acte « onéreux » est considéré comme étant déclaratif et relève du droit de partage au taux de 2.50 %. Le partage qui s'effectue à titre gratuit est soumis aux droits de mutation à titre gratuit et non au droit de partage de 2.50 %<sup>610</sup>.

Cet élément a pour conséquence d'exclure le droit de partage lorsque le bien est attribué à un descendant d'un membre originaire qui a reçu les droits indivis par donation de l'ascendant.

En effet, en enregistrement, le droit de partage s'applique lorsque deux éléments sont vérifiés : l'un tient à l'origine de l'indivision, l'autre à la qualité de l'attributaire.

Ainsi, seuls bénéficient du taux réduit les partages de communauté conjugale, les partages d'indivision entre époux ou entre partenaires d'un pacte civil de solidarité (PACS) et les partages d'indivisions issues d'une donation-partage. Ces partages doivent intervenir 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<sup>611</sup>.

549. Si le partage est réalisé au profit d'un donataire de droits indivis, l'opération bénéficie du régime de faveur ; le donataire de droits indivis peut acquérir les droits indivis des autres co-indivisaires en bénéficiant du droit de partage de l'article 750-II du code général des impôts car l'origine successorale perdure.

Mais si un indivisaire d'origine envisage d'acquérir les droits indivis reçu par donation (c'est-à-dire s'il souhaite acquérir d'un indivisaire les droits que ce dernier a reçu par donation d'un membre originaire), l'origine successorale ayant disparu, l'attributaire ne bénéficie plus du régime de faveur.

---

<sup>610</sup> Supra n° 253.

<sup>611</sup> CGI, art. 748.

550. Cette solution peut paraître paradoxale car l'attributaire est un membre originaire d'une indivision successorale, mais la donation de droit indivis consentie par un autre membre originaire fait perdre l'origine successorale du bien.

Celui qui est avantagé se trouve être le donataire de droits indivis, alors que les autres membres originaires de l'indivision sont pénalisés lorsqu'ils envisagent de racheter les droits préalablement donnés<sup>612</sup>.

1<sup>er</sup> exemple.

A et B sont cohéritiers.

Le bien est attribué à C à charge pour lui de verser une soulte à A, le droit de partage s'applique car les droits de A ont une origine successorale et C est un descendant d'un membre originaire.

Si au contraire B donne ses droits indivis à C, son enfant, et que le bien est attribué à A (qui verse une soulte à C) à l'occasion du partage, les droits de C n'ayant plus d'origine successorale, les droits de mutation à titre onéreux sont exigibles sur la part acquise par A.

Finalement, A membre originaire de l'indivision n'a pas la garantie de pouvoir bénéficier du régime de faveur des partages si ce partage intervient avec des donataires des membres originaires.

2<sup>ème</sup> exemple. Mesdames Z et Y sont en indivision suite au décès de leur père X. Madame Y donne à ses trois enfants, A, B et C ses droits sur l'immeuble soit la moitié en pleine propriété.

Madame Z de son côté fait donation à ses deux enfants, D et E de la nue-propriété de ses droits.

A et B souhaitent « *se rendre cessionnaires indivisément des droits de C, D et E ainsi que des droits en usufruit de Madame Z* ». Il est demandé au ministre confirmation de l'application du régime de faveur prévue à l'article 750 du code général des impôts dès lors que la cession intervient entre des descendants des membres originaires d'une indivision successorale.

---

<sup>612</sup> Rep. Min Collette, JO AN 15 juillet 1972, n° 23768, p. 3208, ind. 12222 ; Rep. Min, Poignant JO 22 mars 1982, n°6867, p. 1161, ind 13902 ; Rép. min. Lagorce JO AN 7 juillet 1973, n° 1654, p. 2805 au sujet d'un partage réalisé entre l'enfant du défunt et l'enfant du légataire universel d'un second enfant du défunt.

551. Le ministre répond que le régime de faveur ne bénéficiera qu'à la cession que Mme Z consentira à ses neveux des droits en usufruit recueillis dans la succession de X. En revanche, la cession que D et E consentiront de leurs droits en nue-propiété ne pourra bénéficier du même régime, dès lors que ces droits trouvent leur origine dans la donation faite par leur mère et ne constituent pas, par conséquent, des droits successifs. Cette cession sera soumise au régime fiscal des ventes d'immeubles<sup>613</sup>.

L'acquisition des droits en nue-propiété ne bénéficie pas du régime de faveur dès lors que les droits des cédants proviennent d'une libéralité à eux consentie.

Dans le même sens, il a été précisé qu'« *est passible du régime de la taxation au taux de 1 % une cession de droits successifs consentie par l'un des indivisaires originaires au descendant d'un autre, donataire des droits de son auteur : il est indifférent que le cessionnaire ne représente pas un auteur décédé, sa qualité de descendant d'un indivisaire d'origine suffit à autoriser l'application du régime spécial* »<sup>614</sup>. Étant donné ce fondement, le même régime serait également applicable dans le cas où le cessionnaire ne serait pas d'abord devenu indivisaire par l'effet d'une donation<sup>615</sup>.

Mais inversement, la cession de ses droits par le donataire à un membre originaire ne bénéficie pas du régime de faveur. Ces droits ont perdu leur origine successorale alors même que l'attributaire est un membre originaire et que le donataire est un descendant d'un membre originaire.

La volonté de favoriser les sorties d'indivision rend les règles relativement complexes. En outre, l'extension des règles du partage à des personnes qui ne sont pas des indivisaires, contribue à faire un amalgame entre les notions de partage et de transmission.

## 2 – Un effet déclaratif altéré en matière de fiscalité professionnelle

552. La fiscalité professionnelle touche au monde de l'entreprise. L'objectif est d'assurer le fonctionnement et la continuité de l'entreprise en évitant son morcellement. L'attribution préférentielle répond à ces préoccupations. Les enjeux économiques dans ce domaine sont importants.

---

<sup>613</sup> Rep. Min. Lagorce, JO AN 9 avril 1976, p. 1559, Ind. Enreg. 12892.

<sup>614</sup> Rep. Min Collette, JO 15 juillet 1972, n° 23768, p. 3208, Ind. 12222.

<sup>615</sup> Rep. Malvy, JO AN 16 mars 1981, n° 41609, p. 1124, Ind. 13755.

Le divorce, le décès, la donation-partage et le partage qui en découle ne doivent pas être un frein à la continuation de l'entreprise.

Pour autant, l'administration fiscale ne veut pas renoncer à percevoir l'impôt ; elle décale dans le temps sa perception par des mécanismes de reports et s'assure de l'existence d'un ou de plusieurs débiteurs.

En outre, ces dispositifs plutôt favorables qui tendent à décaler dans le temps la perception de l'impôt sont soumis à des conditions de détention ou d'exploitation du bien.

Dés lors, l'administration oscille entre la question de savoir s'il faut retenir pleinement l'effet déclaratif du partage et ne percevoir l'imposition qu'ultérieurement au risque que l'attributaire ne soit plus solvable, ou s'il est préférable de s'en tenir aux règles de la fiscalité professionnelle en faisant abstraction du partage et ainsi percevoir l'impôt immédiatement.

En matière de fiscalité professionnelle, aucun principe général n'est posé, ni en ce qui concerne la question de savoir si le partage peut-être le fait générateur d'une imposition, ni en ce qui concerne ses effets. Les solutions se sont dégagées progressivement au cas par cas, et même si elles se fondent sur une analyse fiscale, les conséquences sont parfois identiques à l'application de l'effet déclaratif du partage.

#### a - Un droit sur une quote-part indivise : négation de l'effet déclaratif

Les juges ont d'abord estimé que le coindivisaire, parce qu'il détenait des droits indivis sur un bien professionnel, réalisait systématiquement une plus-value professionnelle et le partage, quel qu'il soit, en était le fait générateur ( $\alpha$ ). Puis il a finalement admis que seule une sortie d'actif était susceptible de générer une plus-value taxable ; dès lors en l'absence de sortie d'élément d'actif, le partage, avec ou sans soulte, ne rend exigible aucune plus-value professionnelle ( $\beta$ ).

#### $\alpha$ - Le partage : cessation d'activité

553. La position de l'administration fiscale qui consiste à taxer au titre des plus-values l'indivisaire qui se retire de l'indivision au motif qu'il est co-exploitant et sans que soit constaté une sortie d'actif revient à retenir l'analyse du partage faite en droit romain.

Selon cette théorie chacun des co-indivisaires est considéré comme ayant un droit sur chacun des biens composant l'indivision : pendant l'indivision, une fraction de la propriété de chacun des biens repose sur la tête de chacun des indivisaires. Le partage a pour objet d'échanger les parts entre elles ; il est translatif<sup>616</sup>.

554. Chacun des co-indivisaires cède les droits qu'il détient sur la totalité des biens indivis en même temps qu'il acquiert la propriété d'autres droits<sup>617</sup>.

Le partage est translatif par nature ; il s'analyse en un échange de quotes-parts entre cohéritiers.

L'analyse de l'administration consistant à dire que le coindivisaire acquiert de facto la qualité de co-exploitant et que la sortie d'indivision entraîne à son égard une cessation d'activité<sup>618</sup>, revenait à considérer que ce coindivisaire détenait toujours des droits sur ce bien professionnel<sup>619</sup> et que le partage n'était pas neutre.

Si cette analyse paraît logique pour l'indivisaire exploitant, elle est contestable vis-à-vis du coindivisaire non exploitant.

#### \* Partage de communauté

555. Une communauté entre époux comportant des éléments d'actif professionnel constitue, pour déterminer les conséquences fiscales de la dissolution par divorce de cette communauté, une indivision.

La cessation de cette indivision équivaut à une cession d'entreprise à l'égard du seul indivisaire qui se retire.

Il a été jugé que le simple passage d'un élément d'actif professionnel faisant partie d'une communauté conjugale dans l'indivision qui se constitue entre les époux du fait de la

---

<sup>616</sup> Philippe Malaurie, Laurent Aynès, Successions – Libéralités, Ed. Defrénois, p. 487, n° 978.

<sup>617</sup> Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Partage (2° Droit commun), n° 279 ; on considère que, chaque indivisaire est propriétaire d'une fraction concrète de chaque bien, le partage opère au moyen d'un échange de parts entre eux, autrement dit, consiste, dans cette mesure, en un acte translatif de droits, et, dans la mesure où chacun avait déjà un droit sur les biens qui lui échoient, en un acte déclaratif.

<sup>618</sup> L'article 201 du code général des impôts prévoit que dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière, ou d'une exploitation agricole dont les résultats sont imposés d'après le régime du bénéfice réel, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices réalisés dans cette entreprise ou exploitation et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi.

<sup>619</sup> Maurice Cozian et Anne Mingat, « *L'imposition des bénéfices de l'entreprise indivise* », Dr. Fisc. 1997, p. 360. Maurice Cozian, « *L'imposition des bénéfices et des plus-values dans le cadre de l'entreprise indivise* », BF Lefebvre, 4/07.

dissolution de cette communauté n'a pas le caractère d'une cession susceptible de donner lieu à taxation selon le régime des plus-values professionnelles<sup>620</sup>.

Mais, lorsque des époux divorcent après avoir exploité ensemble un fonds de commerce, inscrit au registre du commerce au nom du mari, et que l'exploitation est poursuivie par la femme, le mari doit être soumis à l'impôt au titre de l'année de réalisation du partage à raison des plus-values dégagées sur ses droits indivis dans le fonds. Celles-ci sont déterminées compte tenu de l'estimation donnée à ces droits pour la formation des lots. Par contre, il n'y a pas cessation d'entreprise pour la femme continuatrice de l'exploitation, qui acquiert à la date du partage les droits précédemment possédés par son conjoint dans la propriété du fonds<sup>621</sup>.

On constate que l'administration fiscale ne qualifie par le partage : pur et simple ou sans soulte, peu importe, le partage est une cessation d'activité, dès lors qu'un époux cesse d'exploiter.

Plus précisément, la cessation de l'indivision doit être regardée comme une cession d'entreprise à l'égard de l'indivisaire qui se retire, lequel a la qualité de co-exploitant du seul fait qu'il détient des droits indivis sur un bien professionnel.

Autrement dit, le conjoint a systématiquement la qualité d'exploitant, qu'il exerce réellement l'activité ou non, et ceci, au motif qu'il est imposé sur les bénéfices d'exploitation retirés de l'exploitation du bien indivis. La qualité de co-exploitant découle de la copropriété indivise des biens affectés à une entreprise individuelle<sup>622</sup>. Le copropriétaire inactif est traité comme un co-exploitant<sup>623</sup>. Il peut détenir un actif professionnel sans exercer personnellement sa profession dans l'entreprise.

Le droit de propriété sur un bien professionnel prime sur l'exercice effectif de l'activité.

---

<sup>620</sup> CE Pagnon 1997, n° 1333408, RJF octobre 1997, n° 919 ; « *Le passage d'un élément d'actif professionnel faisant partie d'une communauté conjugale, dans l'indivision qui se constitue entre les ex-époux du fait de la dissolution, par divorce, de cette communauté, n'a pas le caractère d'une cession susceptible de donner lieu à taxation, selon le régime d'imposition des plus-values professionnelles* ». Dans l'hypothèse où l'actif professionnel propre à l'un des époux entre en communauté, cf. Rep. Guichon, JOAN 25 juin 2001, p. 3669, n°56627 ; « *Le transfert du fonds de commerce constituant un bien propre de l'un des conjoints dans l'avoir de la communauté ne donne pas lieu à l'imposition de la plus-value acquise par le fonds à la date de ce transfert si aucune modification n'est apportée à cette occasion aux évaluations comptables des éléments de ce fonds et sous réserve que ce transfert ne donne pas lieu à la création d'une société de fait constituée entre les époux* ».

<sup>621</sup> RM Pringalle, JO AN du 8 septembre 1979, p. 7151

<sup>622</sup> CE 9 mars 1991, n° 61863, Baudrand, RJF 5/91, n° 544, concl. Comm. Gouv. Jean Gaeremynck, p. 325.

<sup>623</sup> « *Les droits indivis que détient un conjoint après la dissolution, par divorce, de la communauté conjugale, sur la valeur d'un actif affecté à l'exercice de la profession de l'autre conjoint, tel que le droit de présenter un successeur à la clientèle, ont toujours, du point de vue fiscal, le caractère d'un élément de patrimoine professionnel, même dans le cas, qui est celui de l'espèce, où ce conjoint, non titulaire des titres ou diplômes requis par la législation en vigueur, ne pouvait lui-même participer à cette activité professionnelle* », CE 3 septembre 1997, Pagnon, n° 133408 précité.

Cette solution s'applique également dans le cas d'époux mariés sous le régime de la communauté légale dont dépend un fonds de commerce, qui adoptent un régime de séparation des biens. L'attribution du fonds à l'un des conjoints, qui continue seul l'exploitation, entraîne cession d'entreprise pour celui qui se retire ainsi de l'exploitation indivise.

Par suite, les plus-values dégagées sur ces droits indivis sont imposables en tenant compte, pour leur détermination, de l'estimation faite lors de l'attribution du fonds au conjoint<sup>624</sup>.

Une communauté entre époux comportant des éléments d'actif professionnel doit être regardée comme constituant sur le plan fiscal une indivision. La cessation de cette indivision est un événement qui entraîne cessation d'entreprise à l'égard du seul indivisaire qui se retire et non à l'égard de celui qui poursuit l'exercice de l'activité, même s'il y a versement d'une soulte par ce dernier. Dès lors, le conjoint qui abandonne ses droits sur le fonds est soumis à l'impôt au titre des plus-values professionnelles<sup>625</sup>.

Il est étonnant de constater que l'administration fiscale ne qualifie à aucun moment le partage. Elle emploie d'ailleurs les termes « d'abandon » de ses droits sur le fonds par le conjoint, de « retrait » de l'exploitation indivise d'un conjoint.

\* Partage d'une indivision successorale

556. L'analyse retenue en matière de partage de communauté conjugale est également celle retenue en matière de partage successoral.

Lorsque l'exploitation d'une entreprise est continuée par les héritiers de l'ancien exploitant, restés en indivision, chacun d'eux est imposable à raison des bénéfices correspondant à sa part dans l'indivision. Au moment où intervient le partage, les conséquences attachées aux cessions d'entreprises ne sont opposables qu'aux indivisaires qui se retirent et non à l'égard de celui ou de ceux qui continuent l'exploitation.

---

<sup>624</sup> RM Charpentier n°66427, JO AN du 23 décembre 1985, p. 5867 ; RM Vouillot n°76491, JO AN du 30 décembre 1985, p. 5963 ; RM Dejoie n°24196, JO Sénat, 26 décembre 1985, p. 2392. Jean-François Verny, « *Imposition des héritiers propriétaires indivis d'une entreprise individuelle à caractère industriel et commercial* », RJF 9/1978 ; « *Les membres d'une indivision d'origine successorale incluant un fonds de commerce possèdent ipso facto, du fait même de cette qualité de coindivisaire, celle de co-exploitant au regard de la loi fiscale* ».

<sup>625</sup> BOI-BIC-CESS-10-20-20-20130114, n° 10 ; Réponse Delevoye, JO Sénat du 24 février 1994, n°896, p 432.

Le principe de droit civil de l'« effet déclaratif » du partage énoncé à l'article 883 du code civil et selon lequel un indivisaire est réputé ne jamais avoir été propriétaire d'un fonds qu'il a abandonné à un autre indivisaire ne peut pas faire obstacle à l'établissement de l'imposition immédiate au nom de l'indivisaire qui se retire. Dès lors que celui-ci a eu, en fait, la qualité d'exploitant, il est soumis aux dispositions de l'article 201 du code général des impôts ; il est notamment imposable à raison de sa part dans la plus-value du fonds de commerce réalisée à l'occasion du partage<sup>626</sup>.

La matière imposable l'emporte sur la personnalité de l'indivisaire, exploitant ou simple titulaire de quote-part indivise.

L'opération par laquelle des indivisaires apportent à une société de droit dotée de la personnalité morale et constituée entre eux, l'entreprise qu'ils exploitaient précédemment en indivision, constitue pour chacun d'eux une cession d'entreprise au sens de l'article 201 du code général des impôts précité<sup>627</sup>.

#### β- Le retenant redevable de l'impôt

557. Dans ses redressements l'administration fiscale réclamait l'impôt à l'indivisaire qui se retirait de l'indivision et calculait la plus-value sur la moitié de la valeur du fonds (plus précisément à hauteur de ses droits dans l'indivision).

Le contribuable se défendait en faisant valoir l'effet déclaratif du partage : l'attributaire devait être considéré comme étant seul propriétaire des biens depuis l'acquisition par le couple ou depuis l'ouverture de la succession.

Pour sa part, l'administration fiscale estimait que le contribuable exploitant était seul imposable car il répondait seul fiscalement des bénéfices de l'entreprise.

Le juge n'a retenu aucune de ces deux solutions. Il estime que les co-indivisaires doivent être regardés comme co-exploitants et être imposés à raison de la fraction des résultats et des plus-values qui leur sont attribués<sup>628</sup>.

---

<sup>626</sup> CE, arrêt du 19 mai 1958, req. n°s 41941, 41932, 42057 et 42058 : « *chacun des indivisaires du fait même de cette qualité, acquiert également celle de co-exploitant au regard de la loi fiscale ; que, par suite, il doit être assujéti à l'impôt sur le revenu, au titre des bénéfices industriels et commerciaux, dans la mesure où il est attribué une fraction des résultats de cette entreprise* ».

<sup>627</sup> BOI-BIC-CESS-10-20-20-20130114, n° 1 ; CE, arrêt du 3 mai 1961, req. n°s 32458 et 32459.

<sup>628</sup> CE 23 juin 1978, Chronique Jean-François Verny, « *Imposition des héritiers propriétaires indivis d'une entreprise individuelle à caractère industriel et commercial* », RJF 1978, p. 227.

558. Il estime que seuls doivent être imposés les indivisaires qui ont matériellement appréhendés les plus-values dont les biens attribués sont porteurs. En vertu de ce critère de l'appréhension, la plus-value réalisée lors du passage d'un élément d'actif dans le patrimoine privé de l'indivisaire que le partage en rend attributaire est imposable au nom de ce seul contribuable.

Verny dans sa chronique écrit que cette solution serait celle retenue si on avait appliqué l'effet déclaratif du partage ; l'attributaire est réputé seul propriétaire du bien depuis l'ouverture de la succession et donc seul redevable de l'impôt.

Or si tel avait été le cas, le partage n'aurait généré aucune plus-value taxable pour le retrayant.

#### b – Critère fiscal de la sortie d'actif

559. Le juge administratif et l'administration fiscale ont abandonné le critère de la qualité de co-exploitant pour retenir celui de la sortie d'actif.

En d'autres termes, que le partage soit réalisé avec ou sans soulte, qu'il s'agisse d'un partage de communauté ou de succession, peu importe, seul le critère de la sortie d'éléments inscrits au bilan est retenu : le fait générateur de la plus-value est caractérisé par la sortie d'actif.

Ce n'est pas tant la nature du partage qui compte ni ses modalités de réalisation que ses conséquences.

#### α- Indifférence du partage avec ou sans soulte.

560. Le seul critère pris en compte désormais pour déterminer le fait générateur de la plus-value professionnelle est la sorte d'actif.

La solution jusque là retenue sur le fondement du critère de la qualité de co-exploitant a été infirmée par le juge dans un arrêt Welsch.

Monsieur et Madame Welsch, suite à leur divorce, ont procédé au partage des biens dépendant de la communauté conjugale au titre desquels figuraient les éléments d'actif de l'entreprise de travaux publics gérée par Monsieur Welsch. Des terrains et un pavillon qui faisaient partie de cet actif immobilisé ont été attribués à l'épouse tandis que les autres éléments du fonds, à savoir les éléments corporels et incorporels, ont été dévolus à Monsieur. Madame a également reçu d'autres biens faisant partie du patrimoine privé des époux.

L'administration fiscale redresse Madame Welsch estimant qu'elle est redevable de la moitié de la plus-value réalisée sur le fonds de commerce à l'occasion du partage de la communauté.

561. Le juge ne donne raison à l'administration fiscale qu'en partie : l'attribution du pavillon et des terrains qui faisaient partie de l'actif immobilisé et qui sont attribués à l'épouse génère bien une plus-value professionnelle taxable. Mais l'épouse ne pouvait pas être imposée au titre des biens restés inscrits à l'actif : *« si lors du partage mettant fin à l'indivision, des biens qui figuraient à l'actif de l'entreprise lui sont dévolus et sont transférés dans son patrimoine personnel, les plus-values éventuellement constatées à cette occasion doivent être imposées à son nom ; qu'il ne peut, en revanche être imposé sur une quelconque « plus-value » ressortant de la valeur attribuée, pour les besoins du partage, à des éléments d'actifs dévolus à son conjoint ou ex-conjoint et maintenus par celui-ci au bilan de l'entreprise, ceux-ci ne pouvant être regardés comme faisant l'objet d'une « cession » susceptible de donner lieu à imposition »*<sup>629</sup>.

Il ressort de cet arrêt que l'abandon par l'un des conjoints, lors du partage, de ses droits sur l'actif professionnel, moyennant une somme d'argent, ne caractérise pas une cession. Les biens concernés ne sont pas retirés de l'actif du bilan de l'entreprise dont l'exploitation est continuée par l'attributaire.

562. Est abandonnée par cet arrêt la référence à la qualité d'exploitant, du moins, pour justifier le fait générateur de la plus-value.

Peu importe que le partage soit pur et simple ou avec soulte, qu'il porte sur une communauté conjugale ou sur une indivision successorale, la plus-value professionnelle ne sera établie que si le partage se traduit par une sortie d'éléments d'actif.

Les juges ont eu l'occasion de rappeler que seul le critère tiré de la sortie d'actif pouvait être retenu ; en aucun cas, la jouissance divisée de biens professionnels demeurés inscrits à l'actif ne saurait constituer un fait générateur de plus-value<sup>630</sup>.

---

<sup>629</sup> CE 28 juillet 1999, n° 162756, Welsch ; RJF 1999, n° 1216 ; Concl. Com. Gouv. Jean Courtial, BDCF 10/99, n°96 ; Dr. fisc 2000, p. 493.

<sup>630</sup> CAA Douai, 19 juin 2001, n° 98-1648.

563. L'administration fiscale a pris acte de cette jurisprudence à l'occasion de la réponse ministérielle Arnaud du 15 mai 2003 publiée au Bofip<sup>631</sup>, de même que l'arrêt Welsch<sup>632</sup>.

564. Aucune plus-value professionnelle ne peut être imposée sans qu'une sortie d'actif ne soit constatée.

L'abandon, par l'un des époux ou des cohéritiers, lors du partage, de ses droits sur les éléments d'actif, même moyennant le versement d'une soulte, ne caractérise plus une cession d'élément d'actif s'il ne se traduit pas par un retrait dans le patrimoine privé de l'attributaire. Les biens concernés ne sont en effet aucunement retirés de l'actif du bilan de l'entreprise dont l'exploitation se poursuit dans les mêmes conditions qu'auparavant<sup>633</sup>.

Inversement, lorsque des biens figurant à l'actif de l'entreprise sont attribués à un indivisaire, une plus-value est imposable alors même que le partage serait réalisé sans soulte.

565. Seuls les principes fiscaux sont ici retenus. Il n'est pas fait référence à la notion de partage pur et simple ou avec soulte, ni même à l'effet déclaratif du partage, ni à l'origine de l'indivision (biens indivis entre époux, partenaires pacsés ou concubins).

L'administration ne cherche d'ailleurs pas à qualifier le partage. Elle l'analyse au regard de principes fiscaux pour en conclure qu'il n'est pas un fait générateur de plus-value.

Cette solution a été reprise par les juges du fond quelques mois plus tard puisqu'ils reprennent l'attendu du conseil d'état et jugent que « à l'occasion de la liquidation-partage par suite de

---

<sup>631</sup> Réponse Arnaud, JO Sénat 15 mai 2003, p. 1614, n° 6213 ; « Le Conseil d'État considère que le partage des biens d'une communauté conjugale, même à charge de soulte, ne constitue pas une cession à titre onéreux susceptible de donner lieu à imposition en application des dispositions de l'article 38 du code général des impôts, dès lors que l'attributaire des éléments d'actif les maintient au bilan de l'entreprise individuelle (Conseil d'État, 28 juillet 1999, n° 162756, Welsch). En conséquence, et dès lors que les biens sont maintenus à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle, l'ex-époux(se) de l'exploitant(e) ne doit pas être imposé(e) au titre des plus-values professionnelles à l'occasion du partage de la communauté conjugale et, corrélativement, la soulte versée par l'ex-conjoint(e) poursuivant l'exploitation ne doit pas être considérée comme un complément du prix de revient des éléments maintenus à l'actif. Il appartient aux ex-époux de prendre en considération, lors de la fixation du montant de la soulte, la fiscalité latente sur ces biens, dont sera seul redevable celui d'entre eux qui en poursuit l'exploitation. Une instruction précisant les modalités de mise en œuvre de ce dispositif sera publiée prochainement. Ces précisions répondent aux préoccupations exprimées ».

<sup>632</sup> BOI-BIC-PVMV-10-10-20-20120912, n° 400.

<sup>633</sup> Dans le même sens, CAA Nancy, 9 novembre 2000, n° 96-2546 ; CAA Marseille, 3 avril 2008, n° 05-688 ; « Le ou les indivisaires qui ne participent pas à la continuation de l'entreprise ne peuvent, en revanche, être imposés sur une quelconque « plus-value » ressortant de la valeur attribuée, pour les besoins du partage, à des éléments d'actif dévolus aux indivisaires poursuivant la conduite de l'entreprise et maintenus par ceux-ci au bilan de cette entreprise, ces biens ne pouvant être regardés comme faisant l'objet d'une « cession » susceptible de donner lieu à imposition, en vertu des dispositions de l'article 38 du code général des impôts ». En l'espèce, un frère avait cédé à ses deux sœurs ses droits indivis sur un fonds de commerce sans que cette opération ne s'accompagne d'une sortie d'éléments d'actif.

*divorce de la communauté conjugale des époux J à laquelle il a été prononcé, Mme J a reçu de son ancien mari la somme de 1 109 172 F à titre de soulte en contrepartie de l'attribution à ce dernier, en totalité, de la propriété du fonds de commerce de pharmacie qu'il a continué d'exploiter : qu'en l'absence de toute cession concomitante du fonds de commerce à un tiers il résulte de ce qui a été dit ci-dessus que l'administration ... n'était pas en droit d'imposer Mme J au titre d'une quelconque plus-value pouvant résulter de la valeur attribuée au fonds de commerce pour les besoins du partage et de la soulte qu'elle a perçue »<sup>634</sup>.*

Dés lors qu'il est constaté que les biens sont demeurés affectés au patrimoine professionnel de l'exploitant et maintenus au bilan de l'entreprise, ils n'ont fait l'objet d'aucune cession susceptible de générer une plus-value taxable.

566. Le critère déterminant est constitué par la sortie d'actif.

Le juge abandonne donc la notion de coexploitant mais ne qualifie par pour autant ce qu'il convient d'entendre par « cessation d'activité » en matière de partage.

Il se contente de se référer à la notion de sortie d'actif.

Ce critère s'applique également lorsque le bien partagé n'est pas un fonds de commerce, une clientèle mais des titres sociaux constituant un actif professionnel au sens de l'article 151 nonies du code général des impôts ; *« lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles réels, des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés notamment pour l'application des articles 38, 72 et 93, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession ».*

β- Une solution contestable quant à la détermination du redevable de l'impôt.

567. La fiscalité en la matière réside dans la question de savoir si à l'occasion du partage des biens sont retirés de l'actif pour être attribués à l'époux non exploitant, ou si la totalité des biens restent inscrits, la soulte consistant alors en totalité en une somme d'argent ou la remise de biens non inscrits au bilan. Seule, la première hypothèse, consistant en un partage

---

<sup>634</sup> CAA Nancy 9 novembre 2000, n° 96-2546, RJF11/01, n° 1407 ; dans le même sens, CAA Douai 19 juin 2001, n° 98-1648, RJF 11/01, n° 1381.

accompagné de la sortie d'élément d'actif, est susceptible de générer une plus-value professionnelle à la date du partage.

Qui est alors débiteur de l'impôt de plus-value ?

\* Partage avec attribution d'élément d'actif

568. Le partage accompagné de l'attribution d'élément d'actif génère une plus-value professionnelle mais uniquement pour les biens retirés de l'actif. Pour ceux maintenus à l'actif, le partage, quelles que soient ses modalités, n'a aucune incidence.

#### Biens retirés du bilan.

569. Le conseil d'état, dans l'arrêt Welsch, estime que l'impôt doit être payé en totalité par l'indivisaire attributaire du bien au motif qu'il appréhende effectivement la plus-value lors de l'attribution<sup>635</sup>.

570. Le commissaire du gouvernement Courtial écrit dans ses conclusions rendues pour l'arrêt Welsch, que l'ex-épouse ne saurait être imposée au titre d'une plus-value réalisée sur des biens qui restent inscrits à l'actif et qui sont attribués à Monsieur.

Mais il ne s'attarde pas sur la question de savoir si l'ex-épouse doit effectivement supporter seule l'impôt sur la plus-value réalisée lors du retrait d'actif sur le bien qui lui est attribué<sup>636</sup>.

571. Cette analyse, qui consiste à ne taxer que l'attributaire, est contestée<sup>637</sup> par plusieurs auteurs ; la plus-value constatée sur le bien n'est pas appréhendée par le seul attributaire, elle profite en réalité à l'ensemble des copropriétaires indivis ayant la qualité de co-exploitant et doit être imposée au nom de chacun d'eux en proportion de ses droits dans l'indivision. En effet, la plus-value bénéficie à l'ensemble de l'indivision ; le partage est réalisé sur les valeurs vénales<sup>638</sup>.

---

<sup>635</sup> CE 28 juillet 1999, n° 162756, Welsch

<sup>636</sup> Jean Courtial, conclusions sous l'arrêt Welsch, BDCF 10/99, n° 96.

<sup>637</sup> Florence Deboissy et Guillaume Wicker, « *La situation fiscale de l'indivisaire selon sa participation à l'activité de l'entreprise indivise* », Dr. fisc. 2000, p. 405.

<sup>638</sup> Florence Deboissy et Guillaume Wicker précité, Jean-François Verny précité.

572. La plus-value devrait alors être considérée comme réalisée par l'indivision et imposable au prorata des droits de chaque indivisaire dans cette indivision, même s'il est vrai que l'indivision n'a pas la personnalité morale<sup>639</sup>.

Une mesure de faveur pourrait consister à accorder un report d'imposition à l'indivisaire exploitant afin de ne pas mettre en péril l'activité professionnelle, mais il ne resterait pas moins redevable de l'impôt.

### Biens maintenus à l'actif.

573. S'agissant de la plus-value latente constatée sur les biens demeurés inscrits, le conseil d'état juge qu'aucune imposition n'a lieu au moment du partage puisqu'aucun fait générateur n'intervient. Elle ne le sera qu'aux noms des indivisaires restés propriétaires lors de la cession ultérieure<sup>640</sup>.

La aussi, cette position est critiquable car la plus-value profite également au retrayant au titre de la détermination de la masse à partager et de la fixation de la soulte.

574. Il pourrait être proposé de taxer ces plus-values latentes à la date du partage au nom de tous les indivisaires ; immédiatement pour ceux qui sortent de l'indivision, ultérieurement (par l'instauration d'un mécanisme de report de taxation) pour ceux qui restent dans l'indivision. Ces plus-values devraient donc être imposées au nom de chacun des indivisaires en proportion de leurs droits dans l'indivision.

575. Cette solution présente l'inconvénient pour l'indivisaire qui se retire de devoir payer immédiatement un impôt, au prorata de ses droits dans l'indivision certes, non seulement sur le bien retiré du bilan mais également sur les biens maintenus à l'actif, alors qu'il ne perçoit pas nécessairement du numéraire. Elle pourrait également dissuader les sorties d'indivision : à défaut de pouvoir payer l'impôt exigible, il serait renoncé à certains partages et l'exploitant resterait en indivision avec des co-indivisaires pour qui l'entreprise ne présente que peu, voire aucun, intérêt.

---

<sup>639</sup> Maurice Cozian et Anne Mingat, « *L'imposition des bénéficiaires de l'entreprise indivise* », Dr. fisc. 1997, p. 360.

<sup>640</sup> Jean Courtial, Concl CE 28 juillet 1999, BDCF 10/99, n° 96 ; La taxation des plus-values professionnelles sur les biens maintenus à l'actif interviendra à son heure et devront être prises en charge par celui qui détient les biens à la date de leur cession.

576. Retenir cette analyse et imposer tous les co-indivisaires sur la plus-value de sortie d'actif revient à leur reconnaître de facto un droit sur ce bien indivis et à retenir l'analyse du droit romain, ce qui va à l'encontre de la jurisprudence Welsch précitée qui privilégie la thèse de la sortie d'actif.

\* Partage sans attribution d'élément d'actif

577. Aucune plus-value n'est constatée à la date du partage, quelle que soit l'origine de l'indivision et les modalités du partage, dès lors que ce partage ne s'accompagne pas d'une sortie d'actif et ce, que le partage soit réalisé avec ou sans soulte.

L'attributaire tient directement son droit du défunt ; il n'est nullement l'ayant cause de ses cohéritiers, mais seulement du défunt.

En cas de revente du bien attribué, il convient de retenir la valeur du bien lors de la dissolution de la communauté ou de l'ouverture de la succession.

Aucune plus-value n'est constatée à l'occasion du partage qui est « intercalaire ». Lors de la revente ultérieure, l'attributaire sera seul redevable de l'impôt sur la plus-value réalisée.

578. Finalement cette solution aboutit à appliquer, sans s'y référer expressément, l'effet déclaratif du partage. L'attributaire est réputé être seul propriétaire du bien et supportera seul l'impôt de plus-value.

579. Dans le système juridique français, les copropriétaires n'ont pas droit à une quote-part de chacun des biens indivis. Ils n'ont qu'un droit indéterminé et global sur l'ensemble de l'indivision, sans avoir des droits précis sur chacun des éléments la composant. Ce droit « plane » sur la masse indivise et se fixe à l'occasion du partage<sup>641</sup>.

580. Le partage n'a donc pas pour effet d'opérer des mutations de quotes-parts indivises sur chacun des biens indivis.

---

<sup>641</sup> Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Partage (2° Droit commun), n° 279 ; on estime que, le droit indivis s'analyse en un droit abstrait flottant sur l'ensemble des biens, le partage a pour seul effet de déclarer les droits de chacun par la détermination concrète de leur assiette respective : il n'est pas constitutif ou translatif de droits, mais seulement déclaratif ou, mieux encore, simplement déterminatif.

581. Il est attributif et le conjoint qui ne reçoit pas le bien professionnel ne peut pas être considéré comme ayant « abandonné » des droits sur ce bien.

582. Même motivé par des raisons économiques et fondés sur des critères fiscaux, le partage, comme en droit civil, est finalement déclaratif, à condition, bien entendu qu'il ne se traduise pas par le retrait d'un élément d'actif dans le patrimoine privé de l'un des indivisaires.

583. Peu importe l'origine de l'indivision (successorale, conjugale, indivision conventionnelle...) et la qualité des attributaires, le partage n'est pas translatif de propriété et ne génère pas de taxation sur les plus-values latentes des biens restés inscrits à l'actif.

584. Certains estiment que l'effet déclaratif du partage ne peut pas être invoqué en droit fiscal en vertu du principe de l'annualité de l'impôt<sup>642</sup>.

*« La jurisprudence fiscale fait prévaloir sur l'effet déclaratif reconnu par le droit civil, le principe de l'annualité de l'impôt posé par l'article 12 du CGI, en vertu duquel le fait générateur de l'impôt dû au titre d'une année est constitué par la réalisation ou l'appréhension effective du bénéfice ou du revenu au cours de l'année en cause. Dans le cas d'un partage, l'application de ce principe impose de retenir, pour déterminer l'année d'imposition, la date à laquelle il intervient et non celle à laquelle il est censé, en droit civil, avoir produit ses effets. La jurisprudence retient donc l'année du partage de l'indivision successorale et non l'ouverture de la succession, ou lorsqu'il s'agit d'une indivision post-communautaire, l'année de la cession des droits indivis et non celle du divorce ».*

Cette affirmation n'est vraie que si le partage s'accompagne d'une sortie d'actif. Elle est erronée dans le cas contraire.

585. La solution qui consiste à ne pas soumettre à l'impôt l'indivisaire qui se retire dès lors qu'aucun élément d'actif n'est retiré du bilan pourrait a priori être satisfaisante : elle ne l'est pourtant pas en terme économique. En effet l'exploitant attributaire aura dû verser une soulte

---

<sup>642</sup> Stéphane Verclytte, « *Indivision et patrimoine professionnel* », RJF 1997 Chronique précitée. Dans le même sens, Jean-François Verny, « *Imposition des héritiers propriétaires indivis d'une entreprise individuelle à caractère industriel et commercial* », RJF 9/1978, selon lequel il est impossible de s'accommoder de la thèse civiliste de l'effet déclaratif du partage en droit fiscal, qui donne un effet rétroactif au partage alors que l'impôt doit être établi annuellement.

dont il n'est pas tenu compte lors de la revente ultérieure du bien qui lui a été attribué à l'occasion des opérations de partage<sup>643</sup>.

## **B – Confusion des notions de mutation et de partage**

586. Si, a priori, la différence entre le partage et la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit, paraît évidente, il est des situations où elle l'est moins et dans lesquelles le juge fiscal et l'administration se perdent dans des confusions.

### **1 - Fiscalité patrimoniale ; partage portant sur des indivisions complexes**

587. Le juge administratif manie très mal les conséquences de l'effet déclaratif du partage. Il estime que le problème est avant tout juridique et renvoie au juge judiciaire afin que la difficulté soit tranchée. Or, nous venons de le voir<sup>644</sup>, le droit fiscal fait une application très large de l'effet déclaratif du partage en fiscalité patrimoniale qui dépasse la conception juridique. Le renvoi au droit civil est donc inopportun, même si l'on constate finalement que la position du juge civil est plutôt bienveillante... bien que non conforme à la doctrine fiscale.

588. Le partage portant sur des indivisions multiples peut soulever des difficultés ; tel est le cas de la situation du conjoint survivant détenant des droits dans la communauté et des droits dans la succession du prédécédé ou de l'enfant ayant reçu des droits dans la succession du parent prédécédé et par voie de donation-partage cumulative consentie par le survivant.

En effet, comment appliquer les règles de détermination de la plus-value lorsque le partage porte sur plusieurs indivisions et qu'un bien est attribué pour remplir le contribuable de ses droits dans ces différentes indivisions ?

La question se pose ;

- pour le conjoint survivant qui reçoit un bien au titre du partage représentant ses droits sur l'actif net de communauté et les droits qu'il détient au titre de la succession<sup>645</sup> (a) ;
- pour l'enfant qui reçoit, suite à une donation-partage cumulative, les droits détenus par sa mère au titre de la communauté conjugale ainsi que les droits que celle-ci détenait au titre de la succession de son époux<sup>646</sup> (b) ;

---

<sup>643</sup> Cf. infra n° 768.

<sup>644</sup> Supra n° 530, n° 531 et suivants.

<sup>645</sup> CE 22 juin 1977, CE 25 avril 2003

a – La situation du conjoint survivant

589. Le conjoint survivant, suite au décès de l'époux prédécédé, reçoit un immeuble pour le remplir de ses droits dans la communauté et dans la succession. La particularité tient au fait que le partage de la succession et celui de la communauté sont simultanés.

590. Faut-il retenir une ou plusieurs dates d'acquisition, en fonction de la part virile ou de la règle du prorata ? S'agissant de la date d'acquisition : doit-il y avoir autant de dates qu'il y a d'indivisions ? Les droits détenus dans une indivision permettent-ils de faire « abstraction » des acquisitions indivises subséquentes ?

591. Les faits de la première affaire sont les suivants : un contribuable avait acquis un terrain alors qu'il était marié sous le régime de la communauté et le décès de son épouse avait abouti d'abord à un partage de communauté le rendant propriétaire de la moitié des droits sur ledit terrain et ensuite à un partage successoral entre lui-même et ses enfants.

Le commissaire du Gouvernement<sup>647</sup> devait déterminer les effets du partage des biens dépendant de la communauté et de la succession.

Selon lui, le requérant n'a pu acquérir, au titre de la succession de son épouse, ce dont il était déjà propriétaire au titre de la communauté, c'est-à-dire la moitié de l'immeuble. L'immeuble avait en effet été acquis par la communauté des époux. Dès cette date, Monsieur est devenu propriétaire à concurrence de ses droits dans la communauté, c'est-à-dire de la moitié, et il l'est demeuré jusqu'aux ventes réalisées.

Pour les biens reçus par succession, conformément à l'article 883 du code civil, il estime que l'effet déclaratif du partage joue pleinement et que l'autre moitié a été acquise à la date d'ouverture de la succession de son épouse.

592. Le conseil d'état, conformément aux conclusions du commissaire du gouvernement a jugé, sur le fondement de l'article 883 du code civil, que « *le sieur X doit être regardé comme ayant eu depuis 1937 un droit de propriété sur la moitié des droits portant sur le terrain loti*

---

<sup>646</sup> CAA Nantes 4 juillet 1991 ; CE 9 mars 1998 et TGI Quimper 15 juin 1999, n° 98-1435, Queinnec.

<sup>647</sup> Aujourd'hui dénommé rapporteur public.

*correspondant à sa part dans la communauté ; qu'il doit également être regardé comme ayant eu un droit de propriété sur l'autre moitié des droits depuis le 16 mars 1960, date d'ouverture de la succession de son épouse »<sup>648</sup>.*

593. Dans la seconde affaire, les faits sont similaires ; M et Mme J, mariés sous le régime de la communauté de biens avaient acquis en 1948 deux parcelles de terrain. M. J est décédé en 1978. Par acte notarié du 22 décembre 1979, il a été procédé à la fois au partage de la communauté des époux et au partage de la succession de M. J, le couple ayant eu quatre enfants.

Au titre de ce double partage, Mme J a eu droit, d'une part à la moitié en pleine propriété de la masse à partager pour une valeur de 716 000 francs et d'autre part au quart en usufruit de la masse, par application de l'article 767 du code civil converti par accord des parties en un capital de 36 000 francs. La parcelle de terrain lui a été attribuée.

594. L'administration fiscale considère que la parcelle en cause était revenue à Mme J. pour moitié à la suite de l'indivision successorale ouverte par le décès de son mari, et dissoute par le partage opéré en 1979, et aurait tiré l'autre moitié de ses droits sur la parcelle de la communauté conjugale.

595. Le commissaire du gouvernement Laurent Vallée estime, d'une part, que le partage de communauté conformément aux articles 1476 et 883 du code civil est déclaratif et que cet effet déclaratif a pour conséquence, une fois le partage prononcé, d'attribuer au conjoint survivant la propriété du bien rétroactivement depuis le jour de l'ouverture des droits dont la liquidation a donné lieu au partage, soit depuis la date d'acquisition par le couple au titre de la communauté.

Il considère, d'autre part, s'agissant du partage de succession, que les effets du partage de cette indivision remontent au jour de l'ouverture de la succession.

Mais le conjoint survivant n'est pas devenu propriétaire pour moitié par l'effet de la succession.

A la date du partage, elle n'est en réalité devenue propriétaire du terrain en cause que pour la part correspondant à la fraction de ses droits sur la succession résultant de son droit d'usufruit

---

<sup>648</sup> CE 22 juin 1977, n° 1604, Dr. fisc. 1977, Com. 1482 avec les conclusions du Commissaire du gouvernement Rivière.

du quart soit, compte tenu des modalités de partage précédemment indiquées, à hauteur d'un peu moins de 5 %.

Les juges ont suivi les conclusions du commissaire du gouvernement et ont jugé que le conjoint survivant était devenu propriétaire du bien pour la fraction de ses droits sur la succession résultant de son droit d'usufruit d'un quart, soit 5 %, pour en déduire que le surplus a été acquis au titre de la communauté.

De ces deux arrêts ressort un constat : il y a bien deux dates d'acquisition, l'une au titre de la communauté et l'autre au titre de la succession<sup>649</sup>. Il n'est pas possible de faire abstraction de la succession et considérer que l'attributaire est propriétaire pour le tout depuis l'acquisition par la communauté.

596. En droit civil, lorsqu'il y a superposition d'indivisions, il faut en principe procéder à autant de liquidations et de partages qu'il y a d'indivisions<sup>650</sup>.

597. Lorsque la communauté de deux époux décédés est à partager en même temps que leur succession, on doit d'abord établir la masse active et masse passive de cette communauté telle qu'elle se trouvait composée au moment de sa dissolution. L'actif de la masse générale diminué du passif doit ensuite être divisé en deux parts attribuées, l'une à la succession paternelle, l'autre à la succession de la mère. En matière de partage, lorsque le partage porte sur plusieurs masses, on doit d'abord établir la masse active et la masse passive.

Le juge liquide d'abord la communauté pour ensuite liquider l'indivision successorale. C'est ce qu'impose le principe de la séparation des indivisions. Les deux opérations doivent avoir lieu successivement<sup>651</sup>. La préparation définitive du partage successoral ne pourra se concevoir qu'en fonction des résultats définitifs du partage de la communauté.

Le professeur Dagot dans sa note avance trois raisons pour justifier cette position. La troisième est intéressante ; les droits des intéressés ne sont pas toujours les mêmes dans les indivisions en cause.

Mais, lorsque les parties sont d'accord, il est possible de procéder à un partage unique<sup>652</sup>.

---

<sup>649</sup> CE 25 avril 2003 n° 236189, 9° et 10° s.-s., Jonnart, RJF 2003, n° 851, Concl. Laurent Vallée.

<sup>650</sup> Michel Dagot, note ss. Cass. Civ. 20 mai 1981, JCP N 1982, p. 281 ; Marie-Claire Rondeau-Rivier, Defrénois 1982, Art. 32863.

<sup>651</sup> Michel Dagot précité.

<sup>652</sup> C. Civ. Art. 839.

598. La pratique préconise de liquider chaque indivision séparément. En cas de partage de communauté et de succession, l'actif net est déterminé en fonction de ses éléments actifs et passifs spécifiques ; ses membres sont ensuite remplis de leurs droits calculés dans l'indivision en cause. Si besoin est, il faut procéder chronologiquement. Il faut commencer par liquider et partager la communauté, le partage de la succession ne pouvant être mené avant que l'on sache quels effets de communauté se trouvent attribués à celle-ci<sup>653</sup>.

599. Dans l'arrêt de 2003, le juge fiscal détermine d'abord les droits acquis dans la succession pour en déduire ensuite ceux acquis au titre de la communauté. Selon quel principe ?

En outre, l'article 1475 du code civil dispose que « *après que tous les prélèvements ont été exécutés sur la masse, le surplus se partage par moitié entre les époux* ». Certes, il est fait référence ici au partage de la communauté entre les époux et non partage de la communauté réalisé à l'occasion du règlement de la succession d'un époux. Mais la solution ne devrait-elle pas être différente. Que la communauté soit dissoute à l'occasion du divorce ou par décès, les règles liquidatives sont identiques. L'article 1441 du code civil ne dispose-t-il pas que la communauté se dissout notamment par la mort de l'un des époux ou le divorce ?

600. L'arrêt de 1977<sup>654</sup> et celui de 2003<sup>655</sup> reconnaissent qu'il y a bien deux dates d'acquisition (autrement dit, autant d'acquisitions que d'indivisions) mais, l'un retient une proportion de moitié dans chaque masse, l'autre des proportions différentes en fonction des droits dans la succession, pour en déduire les droits acquis au titre de la communauté.

Les divergences ne s'arrêtent pas là. Les jurisprudences citées ci-après, dans des affaires similaires, mais concernant cette fois un enfant attributaire, laissent perplexes.

---

<sup>653</sup> Marie-Cécile Forgeard, « *Le droit au partage et ses limites après la réforme du 23 juin 2006* », JCP N 2008, 1146.

<sup>654</sup> Infra n° 592.

<sup>655</sup> Infra n° 597.

b - Enfant bénéficiaire d'une donation-partage cumulative.

601. Au titre des opérations de partage, l'administration fiscale envisage l'hypothèse d'un conjoint survivant qui procède à une donation-partage cumulative au profit de ses enfants, ces derniers ayant déjà reçu des biens dans la succession du parent prédécédé.

602. La question se pose alors de savoir comment la plus-value doit-être calculée lorsque les enfants cèdent les bien reçus partie par succession et partie par donation-partage cumulative.

L'administration rappelle qu'en cas de cession ultérieure d'un bien acquis lors d'un partage n'ayant pas donné lieu à l'imposition de la plus-value, la date d'acquisition à retenir pour la détermination de l'abattement est la date d'entrée dans l'indivision.

Elle en conclut qu'« *en cas de cession par l'attributaire d'un bien acquis pour partie dans le cadre d'une donation-partage faisant suite à une acquisition indivise par voie de succession. Dans cette situation, la date à retenir pour la détermination de l'abattement pour durée de détention est la date du décès* »<sup>656</sup>.

603. La solution paraît étonnante. L'administration fiscale fait prévaloir le partage sur la donation. Or, la donation-partage n'est pas qu'une opération de partage. C'est également une transmission à titre gratuit consentie par le parent à ses enfants.

604. L'administration prend acte d'un jugement de tribunal de grande instance de Quimper dont les faits étaient les suivants. Un immeuble faisait partie de la communauté de biens existant entre deux époux, parents du contribuable. Monsieur décède en 1956. Par acte du 3 novembre 1964, sa veuve fait donation-partage, au profit de ses quatre enfants, de l'ensemble de ses biens composés tant de ceux issus de la dissolution de la communauté conjugale que des droits d'usufruit qu'elle tenait de la succession de son époux. Le même jour, le partage consécutif à l'ouverture de la succession du père a été réalisé et l'immeuble a été attribué à l'un des enfants. Cet immeuble a été cédé en 1981 et la moitié de la plus-value a été imposée.

L'administration estime que l'enfant attributaire a acquis le bien pour moitié au décès de son père en 56 et pour moitié lors de la donation-partage consentie par sa mère en 64.

---

<sup>656</sup> BOI-RFPI-PVI-20-20-20150410, n° 40.

Le décès du père a entraîné la dissolution de la communauté conjugale de sorte que la moitié des biens communs sont revenus en pleine et entière propriété à l'épouse tandis que l'autre moitié entrait dans l'actif successoral. Contrairement à ce qu'a jugé la cour, il ne pouvait exister une indivision entre les enfants et la mère sur la fraction des biens détenus par la mère en pleine propriété et, par suite, le partage successoral n'a pu affecter cette partie des droits, seule en litige. La donation-partage réalisée en 1964 est, dans cette mesure, distincte de la liquidation successorale. Elle produit les effets d'une donation entre vifs et non ceux de la transmission héréditaire. La donation-partage est un acte translatif de droits ayant eu pour effet de procurer aux enfants des droits supérieurs à ceux auxquels ils pouvaient prétendre dans la succession de leur père<sup>657</sup>.

605. Le contribuable soutient au contraire que le partage qui met fin à l'indivision existant depuis 1956 avait eu un effet déclaratif pour l'ensemble des biens et que la donation-partage décidée par l'un des coindivisaires est sans incidence sur cet effet déclaratif.

Cette affaire est intéressante dans la mesure où elle a donné lieu à trois décisions, dont un jugement du tribunal de grande instance de Quimper sur renvoi du conseil d'état, ce dernier se jugeant incompétent pour juger l'affaire au fond.

606. Les juges d'appel font droit à la demande du contribuable, et considèrent que ce dernier est propriétaire de l'immeuble pour la totalité depuis le décès de son père au motif que c'est à cette date que s'est créée l'indivision entre la mère et les enfants portant sur les biens ayant fait partie de la communauté conformément à l'effet déclaratif qui résulte des articles 883 et 1476 du code civil.

Le conseil d'état en 1998 sursit à statuer afin que soit tranchée cette question litigieuse sur laquelle il n'appartient qu'à l'autorité judiciaire de se prononcer compte tenu des difficultés particulières qu'elle suscite.

Le tribunal de grande instance de Quimper constate dans un premier temps que l'acte qui associe de façon indivise un partage amiable de la succession du prédécédé et une donation-partage des biens de l'ascendant survivant constitue une donation-partage cumulative et que

---

<sup>657</sup> Concl. Com. Gouv. Laloum, Dr. fisc. 1998, p. 989.

conformément à l'article 883 du code civil chaque héritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot.

607. La question était donc de savoir si l'effet déclaratif du partage confère, dès la date d'ouverture de cette succession, aux enfants bénéficiaires de la donation, la propriété, soit de la totalité des biens qui leur sont attribués, soit seulement de la part de ces biens correspondant aux droits indivis que l'épouse survivante détient sur la succession de son mari, à l'exclusion, par conséquent, de la part correspondant aux droits indivis qu'elle tient du chef de la communauté conjugale, également objet de la donation-partage.

608. A cela le tribunal répond que « *chaque héritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot, ou à lui échus sur licitation, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession* » ; *Attendu qu'à défaut d'avoir procédé au partage de la succession de Monsieur Gabriel Queinnec, Madame Queinnec et ses quatre enfants sont demeurés propriétaires indivis de la ferme de « Ty Meil » jusqu'à l'acte de donation-partage du 3 novembre 1964 ; qu'il existait bien une indivision entre l'épouse survivante commune en bien et ses enfants sur ce bien de communauté ; Attendu que le fait que Madame Queinnec ait eu vocation à recueillir sa part de communauté au décès de son mari dans les biens objets de l'acte et ait cédé cette part, à titre de partage anticipé, à ses enfants n'a pas eu pour effet de retirer son effet déclaratif au partage de l'indivision auquel il a été procédé dans l'acte du 3 novembre 1964 dans la mesure où le bien considéré était un bien indivis ; qu'il y a lieu de dire qu'en application de l'article 883 du code civil, Monsieur Jean Queinnec doit être déclaré propriétaire de la totalité de la ferme depuis le 6 avril 1956* », date du décès du père<sup>658</sup>.

609. Le tribunal part d'un constat exact : l'acte associe de façon indivise le partage amiable de la succession du père prédécédé et une donation-partage consentie par la mère est une donation-partage cumulative.

---

<sup>658</sup> TGI Quimper, 15 juin 1999, n° 98-1435, Queinnec, RJF 1/00 n° 55. Jugement rendu à la suite d'un sursis à statuer prononcé par le Conseil d'État saisi d'un arrêt de la CAA de Nantes du 4 juillet 1991 (sursis à statuer du 3 mars 1998, RJF 4/98, n°408).

Mais il commet une erreur en estimant que la donation-partage cumulative ne retire pas son effet déclaratif au partage de l'indivision et que l'origine de l'indivision doit remonter pour le tout au décès du père.

Le tribunal ne retient que la date à laquelle l'enfant a recueilli des droits indivis et fait remonter l'origine de propriété pour le tout à cette date conformément à l'effet déclaratif du partage, ceci parce que le juge estime que la donation-partage cumulative est avant tout un partage. Le partage anticipé ne retire pas l'effet déclaratif au partage de la succession, dit le juge. Les droits que l'enfant recueille sur ce même bien ultérieurement « bénéficiaire » également de l'effet déclaratif.

Or, l'enfant attributaire a également reçu des droits suite à la donation consentie par sa mère. Cet acte n'opère pas seulement partage des droits reçus dans la succession. Il a pour effet de transmettre les droits indivis dont la mère était propriétaire.

Il semble douteux d'admettre que le partage qui porte sur plusieurs indivisions permette de faire abstraction de la naissance de chacune des indivisions qui portent sur des droits différents, du moins en l'espèce.

Le tribunal confond l'effet déclaratif sur la quote-part (ou la proportion) reçue dans la succession et l'effet déclaratif sur la totalité du bien qui fait l'objet d'indivisions distinctes.

En ce sens deux arguments. Dans l'hypothèse précédente concernant le conjoint survivant, le juge ne fait pas remonter l'effet déclaratif du partage à la date d'acquisition du bien par le couple. Deux dates sont retenues : l'acquisition en commun pour partie et le décès pour le reste et le partage global des deux indivisions n'y change rien.

En outre, il a déjà été démontré<sup>659</sup> que la donation de droits indivis n'est pas un partage et n'a pas d'effet déclaratif. Les droits de mutation à titre gratuit sont liquidés sur les biens ou droits donnés par la mère. C'est donc bien qu'une transmission a eu lieu et non une simple opération de partage soumise au droit de partage.

La solution du tribunal de grande instance aurait été exacte si la succession portait sur un bien propre de Monsieur. Le partage intervenant entre la mère en qualité d'héritière et l'enfant aurait eu pour effet de faire « remonter » le droit de propriété à l'ouverture de la succession. Or, dans le cas litigieux, l'immeuble était un bien commun.

---

<sup>659</sup> Supra n° 253.

La solution rendue par le tribunal de grande instance de Quimper a été intégrée au Bofip. L'administration rappelle que la date d'acquisition à retenir pour la détermination de l'abattement est la date d'entrée en indivision<sup>660</sup>.

La solution aurait-elle été la même si l'enfant avait reçu des droits indivis non par donation-partage cumulative consentie par sa mère, mais suite au décès de cette dernière ?

On serait tenté de répondre par l'affirmative compte tenu de ces précisions. Quant bien même l'enfant attributaire aurait recueilli des droits dans la succession de son père et dans la succession de sa mère, il n'y aurait lieu, conformément au jugement du tribunal de grande instance, de considérer que par l'effet déclaratif du partage, l'enfant est propriétaire du bien à l'ouverture de la première succession qui correspond à la naissance de l'indivision.

610. Cette analyse retient à l'excès la règle de l'effet déclaratif du partage.

La théorie de l'effet déclaratif du partage a pour effet de faire « remonter » le droit de propriété à l'origine de l'indivision (succession en cas de décès, acquisition en commun pour la communauté entre époux).

611. Le partage est un acte déclaratif ; cela signifie que les copropriétaires indivis ont un droit indéterminé et global sur l'ensemble de l'indivision, sans avoir des droits précis sur chacun des éléments la composant. Le partage se borne à préciser un droit indéterminé, qui existait dès le décès du défunt. Le cohéritier tient directement son droit du défunt, par le fait du décès. Le copartageant attributaire n'est pas l'ayant-cause de ses cohéritiers mais seulement du défunt. Ce principe devrait s'appliquer lorsque des droits sont reçus dans plusieurs indivisions<sup>661</sup>. L'effet déclaratif ne doit pas avoir pour conséquence d'attribuer à l'enfant plus de droit qu'il n'a été transmis par décès ou par donation.

612. Il y a certes une opération de partage, mais le tribunal oublie que la mère consent également une donation de ses droits dans la communauté. L'acte ne se contente pas de

---

<sup>660</sup> BOI-RFPI-PVI-20-20-20140109, n° 40 : « La date d'acquisition à retenir pour la détermination de l'abattement est la date d'entrée en indivision. Il en est notamment ainsi en cas de cession par l'attributaire d'un bien acquis pour partie dans le cadre d'une donation-partage faisant suite à une acquisition indivise par voie de succession. Dans cette situation, la date à retenir pour la détermination de l'abattement pour durée de détention est la date du décès ».

<sup>661</sup> Ph. Malaurie et L. Aynés, Succession – Libéralité, Ed. Defrénois 2004, p. 488, n° 878

répartir les biens indivis reçus par succession, il est également translatif. Or le tribunal de grande instance fait abstraction des droits donnés par la mère

613. Cette position est d'autant plus étonnante que c'est le juge civil<sup>662</sup> qui statue sur renvoi du Conseil d'État<sup>663</sup> et conformément aux principes civilistes.

L'analyse des services fiscaux avait au moins le mérite d'être conforme aux principes dès lors qu'ils estimaient que le donataire avait recueilli le bien pour partie dans la succession de son père et pour partie depuis la donation-partage faite par sa mère, quoique le litige portât sur les quotités.

## 2- Donation-partage avec soulte, une mutation à titre onéreux ?

614. En matière de fiscalité professionnelle, il convient de distinguer l'opération génératrice d'une plus ou moins-value professionnelle, et celle susceptible de mettre fin à un régime de faveur.

Le partage est susceptible d'emporter des conséquences à ces deux niveaux.

Nous intéressent ici, uniquement la question de savoir si le partage peut mettre fin à un report de plus-value qui s'est appliqué sur une mutation antérieurement.

Le code général des impôts prévoit expressément des mécanismes de report d'imposition dans des hypothèses de transmission d'entreprises ou des titres sociaux qui ne s'accompagnent pas de la perception de liquidités par le cédant. Il en est ainsi notamment de l'apport d'une entreprise à une société<sup>664</sup>.

a – Analyse juridique confuse de la donation-partage avec soulte ; art. 151 octies du code général des impôts.

615. L'effet translatif du partage n'est point mort avec les Romains et subsiste encore dans notre droit. Cette théorie réapparaît lorsque le partage est réalisé avec soulte.

---

<sup>662</sup> TGI Quimper, 15 juin 1999, n° 98-1435.

<sup>663</sup> CE 3 mars 1998.

<sup>664</sup> CGI, art. 151 octies.

L'analyse de la donation-partage par l'administration fiscale en la matière est contestable ( $\alpha$ ) ; elle considère que les titres reçus en contrepartie de la soulte ne sont pas reçus à titre gratuit ( $\beta$ ), et que les bénéficiaires des soultes, faute de conserver les titres ne peuvent pas prendre l'engagement de payer ultérieurement l'impôt ( $\delta$ ). Cette analyse est fautive juridiquement ; elle est en outre contraire à l'esprit du texte. Compte tenu de ces paramètres, quelle pourrait alors être la solution qui permettrait une application des règles juridiques et fiscales plus conformes à l'esprit du texte ( $\gamma$ ) ?

$\alpha$ - Position de l'administration fiscale.

616. L'article 151 octies du code général des impôts prévoit un mécanisme de report d'imposition des plus-values professionnelles sur les biens non amortissables réalisées lors de l'apport d'une entreprise individuelle à une société.

Ce report prend fin d'une part, lors de la cession, du rachat ou de l'annulation des titres de la société bénéficiaire des apports et, d'autre part, lors de la cession par cette société de tout ou partie des éléments non amortissables apportés. Dans les deux cas, l'imposition est établie au nom de l'apporteur. La taxation est seulement différée.

Lorsque ces droits sociaux sont transmis à titre gratuit à une personne physique qui prend l'engagement de payer cette plus-value en report, le report est maintenu<sup>665</sup>.

La situation est donc la suivante :

- Soit l'apporteur initial transmet ses parts sociales à titre gratuit ; si le bénéficiaire prend l'engagement de payer ultérieurement la plus-value en report, le report est maintenu, s'il ne prend pas cet engagement, le report tombe et l'apporteur initial est redevable de l'impôt de plus-value.
- Soit l'apporteur initial transmet des parts sociales à titre onéreux, et le report de taxation de la plus-value d'apport cesse.

---

<sup>665</sup> CGI, Art. 151 octies, 1 a dispose que « *L'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables fait l'objet d'un report jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure. Toutefois, en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des droits sociaux rémunérant l'apport ou de la nue-propriété de ces droits, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un des événements prévus à la phrase précédente se réalise* ».

617. C'est à propos d'une transmission par voie de donation-partage que la difficulté s'est posée.

Le père apporte le fonds de commerce à une société et bénéficie du report de taxation des plus-values puis, dans un second temps, consent une donation-partage portant sur les parts sociales reçues en rémunération de son apport. La donation-partage avec soulte est-elle une mutation mettant fin au report de taxation ?

618. Le ministre interrogé à ce sujet a répondu que « *la donation-partage de titres de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ne met pas fin au sursis d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI, à hauteur de la part, qui correspond aux titres reçus sans versement de soultes par le codonataire attributaire de l'ensemble des titres. Dans cette situation, l'obligation prévue en cas de cession de soumettre à l'impôt la plus-value en sursis d'imposition est transmise au donataire dans la même proportion. En revanche, les titres reçus en contrepartie d'une soulte ne peuvent être considérés comme reçus à titre gratuit. La plus-value en sursis d'imposition correspondant à ces titres est donc soumise à l'impôt au nom du donateur au moment de la donation-partage, dès lors que les bénéficiaires des soultes ne peuvent prendre l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un des événements suivants se réalise : cession à titre onéreux, ou rachat des droits sociaux en cause, ou cession des immobilisations par la société si elle est antérieure* »<sup>666</sup>.

619. Une seconde réponse ministérielle est venue préciser la situation suivante : « *le report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI peut, d'une part, être remis en cause partiellement à proportion des titres qui sont cédés et, d'autre part, peut être maintenu, en cas de transmission à titre gratuit, quant le bénéficiaire prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur plus-value dont la taxation a été précédemment reportée chez le précédent associé. Retenir une solution différente serait dénué de fondement légal et ne garantirait pas l'imposition ultérieure de la plus-value en report. En effet, lors de la cession ultérieure des titres, seul l'impôt correspondant à la part de la plus-value pour laquelle l'héritier ou le donataire concerné a valablement pris l'engagement, c'est-à-dire à proportion de la valeur de son lot, pourrait être légalement mis à sa charge. Le solde de la plus-value s'il n'était pas imposé entre les mains de l'héritier ou du donateur lors de la transmission des titres, pourrait échapper définitivement à l'impôt. En effet, les bénéficiaires des soultes ne sont pas*

---

<sup>666</sup> Rép. Valleix, JO AN 5 novembre 1990 p. 5135 n° 14488

*susceptibles pour leur part de prendre l'engagement prévu à l'article 151 octies du code précité dès lors qu'ils sont réputés recevoir les soultes de l'héritier attributaire ou du donateur, et qu'ils ne détiennent donc les titres à aucun moment »<sup>667</sup>.*

620. Le moins que l'on puisse dire, c'est que l'argumentation manque de fondement juridique et de clarté !

Reprenons l'analyse juridique de l'opération afin d'envisager les conséquences sur le régime fiscal applicable et plus précisément sur la détermination du redevable de l'impôt.

L'administration fiscale estime que les titres reçus en contrepartie du versement de la soulte ne peuvent pas être considérés comme reçus à titre gratuit et que la plus-value en report devient donc imposable chez le donateur, faute pour les donataires bénéficiaires de la soulte de pouvoir prendre l'engagement requis.

β- Les titres reçus en contrepartie de soulte ne sont pas reçus à titre gratuit

621. La donation-partage est une mutation à titre gratuit susceptible de bénéficier du report d'imposition de la plus-value d'apport. Si elle ne s'accompagne pas du versement d'une soulte, le report d'imposition est maintenu dès lors que le ou les attributaires s'engagent à payer cette plus-value en report.

A défaut pour le ou les attributaires de prendre cet engagement, il est mis fin au report et la plus-value est imposable au nom du donateur.

Si l'attributaire verse une soulte à ses copartageants, l'administration estime alors que les titres reçus en contrepartie d'une soulte « *ne peuvent pas être considérés comme reçus à titre gratuit* ». Le report tombe à proportion « des titres acquis à titre onéreux » ; il est maintenu pour ceux qui sont reçus à titre gratuit.

Si « *les titres reçus en contrepartie d'une soulte ne peuvent être considérés comme reçus à titre gratuit* », c'est donc qu'ils sont considérés comme reçus à titre onéreux, mais de qui ? Du donateur ? Ou des codonataires ?

---

<sup>667</sup> Rep. Forissier, JO AN 30 décembre 2002, p. 5254, n° 1483.

622. L'administration semble faire un amalgame entre la donation et le partage et dissocie les deux opérations alors qu'elles forment un tout. Elle analyse le partage avec soulte en une mutation.

Il y a bien une mutation à titre gratuit du donateur aux donataires et le report d'imposition devrait être maintenu. Mais il y est mis fin car, selon l'administration, « *les bénéficiaires des soultes ne peuvent prendre l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un des événements se réalise* », faute d'être propriétaires des titres sociaux.

Comment l'administration fiscale peut-elle considérer que les titres reçus en contrepartie d'une soulte ne sont pas reçus à titre gratuit, alors que ceux reçus par l'attributaire le sont. La donation-partage ne peut avoir un double caractère : mutation translative à hauteur de la soulte à l'égard des donataires créanciers de la soulte et mutation à titre gratuit pour l'attributaire débiteur de la soulte !

La donation-partage est l'acte par lequel le disposant transmet immédiatement et irrévocablement tout ou partie de ses biens présents à ses héritiers. Elle est même un acte répartiteur qui l'apparente au partage<sup>668</sup>.

Les donataires deviennent immédiatement et irrévocablement propriétaires à titre particulier des biens qui sont attribués à chacun d'eux.

L'auteur de la donation-partage peut composer les lots à son gré. Seule l'égalité en valeur s'impose à lui. Ainsi, il peut allotir ses descendants au moyen de biens de valeur inégale quitte à rétablir l'équilibre par des soultes. Il peut même, à la condition que les intéressés y consentent, donner le bien qui représente la totalité de son patrimoine à un enfant, à charge pour lui d'indemniser ses frères et sœurs ; c'est notamment le moyen de transmettre une exploitation familiale à l'un de ses enfants en évitant certains des aléas de l'attribution préférentielle.

La donation-partage est une mutation à titre gratuit qui a pour but d'allotir tous les gratifiés et le fait qu'un des codonataires soit loti au moyen d'une soulte versée par l'attributaire ne remet en cause ni l'existence de la libéralité, ni la réalité d'un partage.

---

<sup>668</sup> François Terré, Yves Lequette, Sophie Gaudement, Droit civil, les successions – les libéralités, Ed. Dalloz 2014, p. 1111, n° 1246.

Même alloti d'une soulte, le gratifié a la qualité de donataire. Il est l'ayant droit à titre gratuit du donateur et en aucun cas de l'attributaire, même s'il reçoit la soulte de ce dernier.

623. A ce titre, la donation-partage doit être analysée en une mutation à titre gratuit permettant le maintien du report si les gratifiés prennent l'engagement de payer ultérieurement l'impôt.

Il paraît difficile de soutenir d'un point de vue juridique que les titres ont été transmis pour partie à titre gratuit et pour partie à titre onéreux à hauteur de la soulte, par le donateur. L'existence d'une soulte n'a pas pour effet de donner à la donation-partage une double qualification.

624. L'administration commet donc une erreur grossière en déclarant que les titres reçus en contrepartie d'une soulte ne peuvent être considérés comme reçus à titre gratuit.

625. Dans une réponse plus récente concernant une hypothèse de titres reçus par voie de succession, suivie d'un partage dans lequel l'enfant héritier qui participe à l'exploitation de l'entreprise reçoit la totalité des actions de la société, les autres héritiers étant allotis de biens successoraux représentant des valeurs inférieures sans percevoir de soultes pour compenser ce moindre allotissement, l'administration répond que « *en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des droits sociaux rémunérant l'apport, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des droits sociaux transmis. Dès lors qu'aucune soulte n'est versée, cet article a donc vocation à s'appliquer au cas décrit par l'auteur de la question* »<sup>669</sup>.

L'administration s'en tient au versement effectif d'une soulte. Sans versement de soulte, pas de partage analysé en une mutation à titre onéreux, alors même que l'administration, en enregistrement, précise qu'une soulte peut résulter d'une inégalité de lots...

γ - Les bénéficiaires des soultes ne peuvent pas prendre l'engagement requis.

626. « *Le report d'imposition mis en place lors de l'apport est maintenu au nom des bénéficiaires de la donation-partage ayant pris l'engagement mentionné à l'article 151*

---

<sup>669</sup> Rep. Chantal, JO AN 16 mars 2010, n° 56828, p. 3018.

*octies* »<sup>670</sup>. Cette précision a été donnée à l'occasion d'une donation-partage consentie par un père à ses enfants, sans que ceux-ci n'aient procédé au partage.

Mais lorsqu'il est procédé au partage de parts sociales reçues par voie de donation-partage et que ces parts sont attribuées à un donataire à charge pour lui de verser une soulte aux codonataires, l'administration estime que « *les bénéficiaires des soultes ne sont pas susceptibles pour leur part de prendre l'engagement prévu à l'article 151 octies du code précité dès lors qu'ils sont réputés recevoir les soultes de l'héritier attributaire ou du donateur, et qu'ils ne détiennent donc les titres à aucun moment* »<sup>671</sup>.

627. Cette précision est superflue dans le prolongement du raisonnement de l'administration fiscale. Puisqu'elle estime que la donation-partage est une mutation à titre onéreux à hauteur des soultes, il est mis fin au report sans que n'ait à se poser la question de la reprise d'engagement. Celle-ci n'intervient que si la transmission est réalisée à titre gratuit.

628. Autrement dit, selon l'administration, l'engagement de payer la plus-value en report à la date de la cession ultérieure des titres, ne peut pas être pris par les bénéficiaires des soultes, au motif qu'ils reçoivent une soulte et non des parts. Mais selon cette analyse, c'est la première condition tenant à la transmission à titre gratuit qui fait défaut ; il devrait être mis fin au report pour ce seul motif, sans avoir à envisager un quelconque engagement.

La reprise de l'engagement ne se conçoit que s'il y a eu en amont une mutation à titre gratuit.

Cette analyse est-elle erronée ?

Juridiquement peut-on considérer que les gratifiés sont propriétaires un instant de raison ?

Les bénéficiaires des soultes « *sont réputés recevoir les soultes de l'héritier attributaire ou du donateur* »... Cette affirmation laisse perplexe...

S'ils reçoivent une somme d'argent du donateur, elle constitue un lot. Il ne s'agit d'une soulte que si elle provient du patrimoine de l'attributaire.

---

<sup>670</sup> Rep. Moyne-Bressand, JO AN 11 janvier 1999, p. 205, n° 20567.

<sup>671</sup> Rep. Forissier, JO AN 30 décembre 2002, p. 5254, n° 1483.

Mais, parce qu'il y a un flux financier constitué par la soulte, l'administration, par crainte sans doute, que l'opération n'« échappe définitivement à l'impôt », analyse l'opération en une mutation à titre onéreux pour justifier le recouvrement de l'impôt.

#### δ- Détermination du redevable de l'impôt

629. Le raisonnement de l'administration fiscale est non seulement erroné, mais il aboutit à un résultat inéquitable et contraire à l'esprit du texte qui consiste à reporter l'imposition des plus-values tant que le contribuable ne dispose pas des liquidités nécessaires pour y faire face.

630. Elle considère que les donataires bénéficiaires des soultes ne pouvant pas prendre l'engagement de payer ultérieurement l'impôt de plus-value, le report tombe et le donateur devient alors redevable de l'imposition.

Or, se sont les codonataires qui perçoivent les liquidités.

631. Certains auteurs estiment que la position de l'administration fiscale est erronée en ce qu'elle désigne le donateur en tant que redevable de l'impôt : l'engagement devrait être pris par le bénéficiaire de la transmission qui n'est pas le créancier des soultes, mais le débiteur des soultes, autrement dit l'attributaire du bien objet de la donation-partage<sup>672</sup>.

Mais quelle iniquité pour ce bénéficiaire ; non seulement il doit payer les soultes mais également l'impôt de plus-value à la date du partage, alors même qu'il ne perçoit aucune liquidité. Parallèlement, les créanciers des soultes perçoivent des liquidités sans supporter aucun impôt.

#### b – Propositions

La solution consisterait, soit à retenir l'analyse juridique, la donation-partage étant alors une libéralité pour le tout, soit considérer que le partage et le versement de soulte met fin au report mais en modifiant les conséquences.

---

<sup>672</sup> Patrick Serlooten, Notarial Répertoire, Jurisclasseur, V° Bénéfices industriels et commerciaux, Fasc. 229-70, n° 112.

$\alpha$ - Une donation suivie d'un partage déclaratif

632. La première proposition consisterait à retenir l'analyse juridique selon laquelle la donation-partage est une mutation à titre gratuit, même si elle est réalisée avec soulte.

Le report est donc susceptible de s'appliquer.

633. Le partage réalisé est intercalaire ; l'attributaire est réputé seul propriétaire du bien depuis la donation. Il prend seul l'engagement de payer l'impôt de plus-value en report lorsqu'il cédera à titre onéreux les titres, dégageant ainsi des liquidités. Cette solution est en cohérence avec les textes. Les codonataires étant réputés n'avoir jamais été propriétaires des parts données ne sont pas soumis à l'impôt. Cette solution a pour inconvénient de faire supporter à l'attributaire le paiement des soultes et le paiement de l'impôt.

$\beta$  – Une donation suivie d'une mutation à titre onéreux

634. L'autre alternative, axée d'avantage sur des impératifs fiscaux et des considérations économiques, consisterait à dire que la donation-partage est une mutation à titre gratuit autorisant le report d'imposition. Ce report tombe au nom des donataires qui perçoivent la soulte. Mais cela reviendrait à considérer qu'il y a eu une indivision un instant de raison entre tous les donataires, et que les bénéficiaires des soultes sont réputés avoir cédés leurs droits indivis à l'attributaire. Cette solution est juridiquement contestable.

Bénéficiaires des liquidités, les codonataires sont redevables de l'impôt de plus-value en report. Cette solution tient davantage compte des réalités économiques, des flux financiers, et « libère » l'attributaire de cette charge fiscale. Elle permet également à l'administration fiscale de percevoir l'impôt plus « rapidement ».

Cette hypothèse présente un autre inconvénient. Les bénéficiaires des soultes n'ont aucun intérêt à prendre l'engagement requis. A défaut d'engagement, le donateur paie l'impôt de plus-value en report, à moins que ce point ne soit entré dans le champ contractuel des parties.

635. On voit bien là encore que l'analyse du partage faite par l'administration fiscale manque de cohérence et que les notions de transmission à titre gratuit, à titre onéreux ainsi que le traitement de la soulte sont confus.

### 3- Le partage, une mutation à titre onéreux doté d'un effet déclaratif.

636. Les plus-values professionnelles sont réalisées à l'occasion de la cession d'éléments d'actif immobilisés ou d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.

Pour l'application de ce dispositif, la cession répond à une définition large et correspond, en règle générale, à toute opération aboutissant à la sortie de l'actif de l'élément considéré. La cession revêt ainsi le plus souvent la forme d'une vente, mais peut consister également en d'autres opérations telles qu'un apport en société, échange, renonciation contre indemnité à un droit d'exclusivité, partage, donation, retrait pur et simple de l'actif, cessation d'activité, etc. La cession peut aussi résulter d'événements tels que l'expropriation, l'expulsion, l'éviction ou la réquisition

637. De nombreux dispositifs permettent de faciliter les transmissions d'entreprise en prévoyant des reports d'imposition de plus-values, notamment lorsque cette transmission est réalisée à titre gratuit et ne s'accompagne pas de la perception de numéraire permettant de payer l'impôt. Une plus-value existe mais économiquement le donataire, ou la succession, ne la perçoit pas.

Ainsi, l'article 41 du code général des impôts dispose que les plus-values relevant du régime des plus-values professionnelles et réalisées par une personne physique à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle peuvent bénéficier d'un report d'imposition jusqu'à la date de cession ou de cessation de l'entreprise ou jusqu'à la date de cession d'un de ces éléments si elle est antérieure. Sont visées les transmissions entre vifs, et les transmissions successorales.

L'imposition des plus-values est effectuée à la date à laquelle il est mis fin au report au nom du ou des bénéficiaires de la transmission de l'entreprise individuelle.

En cas de partage avec soulte, le report d'imposition est maintenu si le ou les attributaires de l'entreprise individuelle prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des événements cités aux a (transmission à titre gratuit des droits ou parts) ou b (échange de droits ou parts) se réalise.

On retrouve l'équivalent de ce texte à l'article 151 nonies du code général des impôts relatif aux titres de sociétés de personnes assujetties à l'impôt sur le revenu.

**Au préalable, deux points méritent d'être précisés ; il ne faut pas confondre la question de savoir si la transmission réalisée est une transmission à titre gratuit au sens du texte autorisant le report de taxation (a), avec celle relative à la remise en cause du report d'imposition qui s'est appliquée en amont (b).**

a - Opérations bénéficiant du report de taxation

638. La question est ici de savoir si l'administration considère que la donation-partage avec versement d'une soulte doit s'analyser en une transmission à titre gratuit susceptible de bénéficier du report de taxation ou si le versement de la soulte peut avoir une conséquences sur l'application du dispositif.

639. La première réponse, rendue en matière de donation-partage avec soulte, précisait que les dispositions de l'article 41 du code général des impôts s'appliquent, sous réserve que la donation et le partage soient réalisés au sein du même acte et que le nouvel exploitant prenne les dispositions nécessaires au respect des conditions prévues par ce texte<sup>673</sup>. La donation-partage avec stipulation d'une soulte est analysée en une mutation à titre gratuit.

La tolérance consistait à admettre que *« le partage ne fait pas obstacle à l'application de l'article 41 du code général des impôts lorsque la transmission à titre gratuit et ce partage sont réalisés au sein d'un même acte et que le nouvel exploitant prend les dispositions nécessaires au respect des conditions prévues par ce texte »*<sup>674</sup>.

640. Il était donc nécessaire, pour que l'article 41 du code général des impôts s'applique, que le partage et la donation soient réalisés dans le même acte<sup>675</sup>.

Autrement dit, l'opération n'est qualifiée de donation-partage que si le partage est réalisé à l'occasion de la transmission à titre gratuit.

---

<sup>673</sup> Rép. Dejoie, JO Sénat 1<sup>er</sup> mars 1990, p. 421, n° 07709.

<sup>674</sup> Rep. Dejoie, JO AN 3 novembre 1994, p. 2625, n° 2810.

<sup>675</sup> BOI-BIC-PVMV-40-20-10-20131202, n° 825.

Par une analyse a contrario, on en conclut que si le partage était réalisé ultérieurement, la transmission ne saurait être qualifiée de mutation à titre gratuit entre vifs susceptible de bénéficier du mécanisme du report.

On remarque en outre que l'administration ne qualifie pas le partage. Elle dit simplement que ce partage ne remet pas en cause le report d'imposition lorsqu'il est réalisé en même temps que la donation.

Ces précisions ont été données pour le dispositif en vigueur jusqu'en 2004 ; elles ne sont pas reprises pour le dispositif applicable depuis 2004 mais on peut penser qu'elles sont transposables.

Pourquoi l'administration fait-elle une distinction en fonction de la date du partage ? Pourquoi une donation-partage ne peut-elle être qualifiée de mutation à titre gratuit que si le partage intervient concomitamment à la donation ? Il n'existe aucune justification si ce n'est, probablement, la volonté probablement de l'administration d'éviter une détention en indivision.

#### b- Opérations mettant fin au report

641. Il ne s'agit plus ici de savoir si le report s'applique, c'est le postulat de départ.

L'hypothèse est celle d'un partage d'une indivision successorale comprenant une entreprise individuelle. Le report s'est appliqué au jour du décès : le partage successoral met-il fin à ce report ?

#### α- Évolution de la doctrine administrative

642. L'administration fiscale a admis dans un premier temps que le partage de succession réalisé avec soulte ne met pas fin au sursis d'imposition ; aucune précision n'était apportée quant à la date de réalisation du partage<sup>676</sup>.

*« La condition tenant au maintien de l'exploitation continue à être remplie dans le cas de cession de parts d'indivision entre les intéressés (conjoint et héritiers directs) et, notamment, lorsque l'un des héritiers directs a racheté les parts des autres cohéritiers. Par contre, elle*

---

<sup>676</sup> Rep. Forissier, JO AN 30 décembre 2002, p. 5254, n° 1483.

*cesserait de l'être en cas de cession de ces droits à un tiers ; en ce cas, la totalité de la plus-value et des provisions devenant imposables serait à rattacher aux bénéfices de l'exercice de la cession.*

*En cas de partage de la succession, l'exonération temporaire est maintenue, mais à la condition que le ou les héritiers en ligne directe ou le conjoint survivant attributaires du fonds continuent l'exploitation et, bien entendu, respectent les conditions prévues au I de l'article 41 du CGI »<sup>677</sup>.*

643. Cela n'a pas toujours été le cas. En 1992, le juge administratif jugeait que la plus-value réalisée lors de la cession par une sœur des droits indivis qu'elle détenait sur le fonds de commerce que son père exploitait jusqu'à son décès, à son frère, cohéritier, qui poursuit l'exploitation du fonds, ne peut bénéficier des dispositions de l'article 41 du code général des impôts<sup>678</sup>. Le juge estimait que cette cession correspondait au dessaisissement par le cohéritier des droits indivis qu'il détenait sur le fonds.

A compter de 2004, suite à une modification de la rédaction du texte qui remplace le sursis d'imposition par un report d'imposition<sup>679</sup>, l'administration précise que le partage pur et simple, de même que le partage avec soulte d'une indivision successorale ne remettent pas en cause l'application du report d'imposition. Mais il faut alors que deux conditions soient cumulativement respectées : la première est liée aux modalités d'inscription des biens à l'actif et la seconde est relative au partage. Ce partage doit être effectué dans les six mois du décès<sup>680</sup>. L'administration prend soin d'ajouter que le partage n'affecte pas la répartition de la charge fiscale liée à la quote-part de plus-value en report propre à chacun des bénéficiaires de la transmission.

On remarque également que l'administration n'emploie pas le terme de « partage pur et simple » mais de « partage et d'une attribution gratuite »<sup>681</sup>. D'ailleurs le partage pur et simple était analysé en une nouvelle mutation à titre gratuit, autorisant le maintien du report !

---

<sup>677</sup> BOI-BIC-PVMV-40-20-10-20131202, n° 150 et 160.

<sup>678</sup> CAA Lyon 12 décembre 1992, n° 90-83, RJF 1993, n° 13.

<sup>679</sup> Art. 52 de la loi n° 2003-1312 du 30 décembre 2003 de finances rectificative pour 2003.

<sup>680</sup> Rep. Bobe, JO AN 8 février 2005, p. 1348, n° 46958.

<sup>681</sup> Réponse Bobe précité, JO AN 8 février 2005 ; « Dans l'hypothèse où les indivisaires procéderaient au partage et à l'attribution gratuite à l'un d'eux de leurs droits dans l'entreprise transmise, le régime de report d'imposition ne sera pas remis en cause si les conditions prévues de l'article 41-I-c sont satisfaites. De plus, et afin de ne pas pénaliser les transmissions d'entreprises qui n'ont pas été aménagées du vivant de l'exploitant, il est admis que, en cas de partage de l'indivision successorale avec soulte, le régime de report d'imposition tel qu'il est prévu à l'article 41 ne sera pas remis en cause si deux conditions sont cumulativement réunies : d'une part, le nouvel exploitant doit prendre les dispositions nécessaires au respect des conditions prévues audit

Telle était la position de l'administration encore rappelée en 2006<sup>682</sup> avant que le texte ne soit modifié en 2008 par la loi de finances pour 2009<sup>683</sup>.

644. Lors de la discussion du projet de loi de finances pour 2009, Alain Lambert a proposé un amendement<sup>684</sup> à ce texte pour les raisons suivantes :

645. « *Lors d'une donation-partage ou d'un partage, dès qu'il est nécessaire d'introduire une soulte pour arriver à l'égalité entre les héritiers, celle-ci est considérée comme une cession à titre onéreux. En conséquence, on fait perdre au contribuable concerné le bénéfice des exonérations auquel il aurait droit si le hasard de son patrimoine n'avait pas rendu nécessaire l'introduction d'une soulte.*

*Le droit civil dispose très clairement que le partage, avec ou sans soulte, n'opère pas de transfert de propriété eu égard à son caractère déclaratif.*

*Il y a donc là une divergence entre la notion incontestable et très ancienne – elle est vieille de plus de deux siècles – du droit civil et l'appréciation qui est faite par le droit fiscal. Celle-ci était admise tant qu'elle ne posait pas trop de problème à la transmission des entreprises, mais elle devient un frein à ces opérations.*

*Je vous citerai un exemple très concret : une famille a trois enfants ; un seul connaît le métier et est prêt à reprendre l'entreprise ; les deux autres sont fonctionnaires. Toutefois, la famille en question a placé tout son patrimoine dans cette société et n'envisage pas de priver ces derniers d'une part de leur succession.*

646. *Comment voulez-vous faire autrement que de faire verser une soulte par celui qui va reprendre l'entreprise ? Vous violez donc le droit civil pour interpréter cela, fiscalement, comme étant une cession à titre onéreux ».*

L'article 41 d bis du code général des impôts est désormais ainsi rédigé « *En cas de partage avec soulte, le report d'imposition est maintenu si le ou les attributaires de l'entreprise individuelle prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des événements cités aux a ou b se réalise* ».

---

*article, c'est-à-dire en pratique inscrire les biens affectés à l'exploitation à l'actif de l'entreprise individuelle ; d'autre part, le partage doit être effectué dans les six mois qui suivent le décès ».*

<sup>682</sup> Rep. André, JO Sénat 20 juillet 2006, p. 1955, n° 22939.

<sup>683</sup> Loi n°2008-1425 du 27 décembre 2008, art. 80.

<sup>684</sup> Sénat, débats 8 décembre 2008.

Il en est de même pour l'article 151 nonies, II, 1 alinéa 6 du code général des impôts concernant les titres de sociétés de personnes : « *En cas de partage avec soulte, le report d'imposition est maintenu si le ou les attributaires des droits sociaux visés ci-dessus prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des événements cités au premier alinéa se réalise* ».

Ce dispositif n'a jamais été commenté depuis par l'administration fiscale<sup>685</sup>.

### β- Critique

647. Le droit fiscal s'est-il véritablement « calqué » sur le droit civil ? Le partage présente-t-il un caractère déclaratif ?

Contrairement à ce qu'avance Monsieur Lambert, l'amendement n'a pas eu pour effet de transposer purement et simplement en droit fiscal le caractère déclaratif du partage qui existe en droit civil.

En effet, le partage avec soulte ne remet pas en cause l'application du report d'imposition, certes, mais à la condition que l'attributaire s'engage à payer l'impôt de plus-value en report lorsqu'il deviendra exigible<sup>686</sup>.

Cela revient à considérer que, par principe, le partage avec soulte est une mutation à titre onéreux.

Si le partage présentait véritablement un caractère intercalaire, il aurait suffi de dire que ce partage n'est ni une mutation à titre onéreux, ni une mutation à titre gratuit au sens du texte et l'attributaire ne devrait pas avoir à s'engager à acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des événements visés par le texte se produit.

---

<sup>685</sup> BOI-BIC-PVMV-40-30-10-10-20120912, n° 50 ; L'administration fiscale se contente de préciser qu' « *en cas de partage avec soulte, le report d'imposition est maintenu si le ou les attributaires des droits sociaux prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des événements cités au premier alinéa se réalise* ».

<sup>686</sup> L'engagement doit être souscrit concomitamment au partage. Il peut résulter d'une mention expresse inscrite dans l'acte authentique constatant le partage, ou bien être fait par un acte sous-seing privé ayant date certaine. Il doit comporter notamment l'indication du montant de la plus-value ayant bénéficié du report d'imposition et la date de sa réalisation. Les attributaires devront joindre à leur déclaration de revenus ou de résultats de l'année au cours de laquelle le partage est intervenu un exemplaire de l'engagement accompagné de l'acte constatant le partage, Jurisclasseur Notarial Répertoire, Bénéfices industriels et commerciaux, Fasc. 229-64, n° 53.

Si le partage était déclaratif, l'attributaire réputé seul propriétaire du bien depuis l'ouverture de la succession serait seul redevable de l'impôt sans qu'aucun texte n'ait à prévoir de conditions ou de modalités et sans que cela ne dépende de la volonté de l'attributaire.

Or, telle n'est pas l'analyse retenue.

Le législateur n'agit pas sur la qualification du partage mais sur ses effets.

Le partage avec soulte reste une mutation à titre onéreux dont les effets sont atténués : l'attributaire a la possibilité de reprendre à son compte et à sa charge les obligations fiscales de la même manière que s'il continuait la personne du défunt ou du donateur.

Si l'engagement n'est pas repris par l'attributaire, le partage est une véritable mutation à titre onéreux mettant fin au report. Chacun des indivisaires est imposé sur la quote-part de la plus-value constatée lors de la transmission à titre gratuit correspondant à leurs droits dans l'indivision. L'administration fiscale reconnaît donc leur droit de propriété sur le bien indivis. La plus-value est due à la date du partage. Celui qui poursuit l'activité ne devrait pas être imposé.

Si l'on peut trouver louable la position du législateur de maintenir le report, on peut déplorer les conditions de formes qui y sont attachées. En effet, à défaut pour le bénéficiaire d'avoir pris cet engagement (omission, défaut de conseil...), la plus-value en report tombe. Cette obligation déclarative conditionne donc l'application du maintien du report.

Quant au partage pur et simple, comment doit-il être analysé ? Ce partage n'est pas translatif mais déclaratif, aucune plus-value n'est imposable à la date du partage. L'attributaire du bien professionnel sera alors seul redevable de l'impôt lorsque le report tombera, qu'il ait pris ou non un engagement en ce sens à la date du partage. Si, comme en droit civil, son droit de propriété est conforté depuis la transmission à titre gratuit, le fondement de cette solution est purement fiscal. Dès lors que les biens sont maintenus à l'actif du bilan de l'entreprise, aucune plus-value professionnelle n'est constatée.

S'agissant de la question de savoir si la donation-partage est une transmission à titre gratuit, que le partage soit réalisé dans le même acte ou pas, on constate que l'administration fiscale

n'a pas repris au Bofip, dans sa rédaction actuelle, les précisions données par les réponses ministérielles Dejoie précitées<sup>687</sup>.

Finalement, entre le principe et les exceptions, les obligations déclaratives qui doivent être souscrites, l'impression est qu'il ne ressort aucune ligne directrice, au détriment du contribuable. Le droit fiscal tente de « raccrocher » à une analyse fiscale, les effets du partage. Là est peut-être l'erreur.

---

<sup>687</sup> Supra 639.

## **Chapitre II – L’effet déclaratif en présence d’un partage en valeur**

648. Parce que l’administration fiscale considère encore que le partage avec soulte est translatif à hauteur de la soulte, elle est amenée à définir la soulte et à préciser les incidences fiscales en matière de liquidation des droits de mutation à titre gratuit, et en matière de plus-values des particuliers (Section I).

L’évolution du partage justifie également que l’on se préoccupe du traitement des indemnités de réduction et de rapport en matière de plus-value immobilière. Plus généralement, il conviendrait que l’administration considère le partage en valeur.

Les distinctions opérées entre partages purs et simples et avec soulte sont obsolètes. Celles tenant à l’origine de l’indivision sont dépassées.

La volonté du législateur étant d’étendre les indivisions bénéficiant du régime de faveur au titre des partages, le maintien de certaines exceptions ne se justifie pas.

Les indivisions entre concubins, par exemple, non seulement ne sont pas assimilées aux indivisions entre époux et partenaires pacsés mais relèvent d’appréciations différentes d’un impôt à l’autre.

Plus généralement, l’administration devrait abandonner ces distinctions qui s’opposent à l’analyse juridique, qui ne se justifient pas d’un point de vue fiscal et qui ont aujourd’hui un champ d’application résiduel, pour envisager plus globalement les conséquences d’un partage en valeur.

En outre, l’effet déclaratif du partage est souvent appréhendé au regard des principes fiscaux qui régissent la matière, tels que la notion de sortie d’actif, la notion de redevable et de solidarité fiscale...L’existence ou non d’une soulte est sans incidence (Section II).

### **Section I – Traitement fiscal de la soulte**

649. Plusieurs éléments font qu’aujourd’hui la notion de partage avec soulte est dépassée.

D’abord, le partage et les modalités du partage ont évolué en même temps que la conception de la famille, la consistance du patrimoine, les configurations familiales. Les transmissions se conçoivent aujourd’hui en valeur et non plus en nature, peuvent être réalisées au profit de différentes générations et même à des personnes extérieures au cercle familial.

C'est pourquoi la fiscalité du partage telle qu'elle a été mise en place il y a plusieurs années, mériterait d'être repensée. Aujourd'hui, l'idée n'est plus de favoriser les sorties d'indivision familiale mais toutes les sorties d'indivisions quelles qu'elles soient.

Ainsi, la distinction tenant à l'existence ou non d'une soulte est-elle encore justifiée pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit dans une donation-partage cumulative ?

Ensuite, aujourd'hui ce ne sont plus seulement des soultes qui sont versées mais des indemnités de rapport, de réduction. Qu'est-ce qui différencie ces différents versements ? Leur prise en compte sur le plan fiscal peut-elle être identique ?

650. L'égalité dans le partage est une égalité en valeur et rapports et réductions se conçoivent désormais en valeur.

Autrement dit, il ne s'agit plus aujourd'hui d'assurer une transmission des biens intergénérationnelle mais d'assurer à chaque coindivisaire d'être rempli de ses droits en valeur.

Le partage peut se limiter à une indemnisation des droits de l'indivisaire dans la masse indivise. L'indivisaire ne sera alloti d'aucun bien corporel mais uniquement d'une indemnité.

Enfin, la multiplication des indivisions, subies ou voulues qui se prolongent dans le temps a justifié l'intervention du législateur<sup>688</sup> afin de rendre ces indivisions viables pour les indivisaires<sup>689</sup>.

651. Ces considérations et ces évolutions n'ont pas été suivies par le législateur fiscal. L'appréhension de l'indivision et du partage par l'administration est archaïque. L'administration fiscale envisage l'indivision comme une masse inerte, immuable, sans vie. Dès lors, la conception du partage est forcément faussée.

L'exigence de sécurité qui a été prise en compte par le législateur civil n'a pas été envisagée par le législateur fiscal.

---

<sup>688</sup> Notamment loi du 31 décembre 1976, n°76-1286 et loi du 23 juin 2006, n°2006-728, et plus ponctuellement loi du 10 juin 1978, n°78-627, du 4 juillet 1980 n° 80-502, du 23 décembre 1985 n° 85-1372, loi du 6 juillet 1987 n°87-498, loi du 12 mai 2009 n°2009-526.

<sup>689</sup> François Xavier Testu, L'indivision, Dalloz 1996, p. 3.

## A - Définition de la soulte

652. En droit civil, il n'est pas fait de différence entre les partages purs et simples et les partages avec soultes ou plus-values. Ils sont déclaratifs et exclusifs de toute transmission entre les copartageants.

En droit fiscal, au contraire, l'administration distingue les partages purs et simples des partages avec soulte, seuls les seconds étant considérés comme translatifs à concurrence des soultes ou plus-values.

Ainsi, selon le régime institué à l'article 747 du code général des impôts, lorsque le partage comporte une soulte ou une plus-value, l'impôt sur ce qui en est l'objet est perçu aux taux fixés pour les ventes, au prorata, le cas échéant, de la valeur respective des différents biens compris dans le lot grevé de soulte ou de plus-value.

En contrepartie, le montant des soultes ou plus-values est déduit de l'actif net partagé pour la liquidation de l'impôt de partage.

L'article 747 du code général des impôts prévoit que *« lorsque le partage comporte une soulte ou une plus-value, l'impôt sur ce qui en est l'objet est perçu aux taux fixés pour les ventes, au prorata, le cas échéant, de la valeur respective des différents biens compris dans le lot grevé de soulte ou de plus-value »*<sup>690</sup>.

L'administration fiscale envisage trois hypothèses de partage avec soulte ; le versement d'une soulte, l'inégale répartition du passif, la plus-value de lot.

### 1 - Soulte proprement dite

653. On entend par soulte proprement dite la somme d'argent que doit payer à ses copartageants celui qui reçoit dans son lot des biens pour une valeur supérieure à ses droits<sup>691</sup>.

Lorsqu'une soulte de partage est payée, soit dans l'acte même, soit dans un acte ultérieur, au moyen d'immeubles propres au débiteur de la soulte, l'opération est indépendante du partage et constitue une dation en paiement passible de l'impôt de mutation ordinaire

---

<sup>690</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 1.

<sup>691</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 70

indépendamment de celui dû sur la soulte. Le bien remis à titre de paiement n'étant pas indivis entre les cohéritiers, il ne peut y avoir de droit de partage.

De même, il a été jugé qu'il n'y avait plus simple partage mais échange si l'on fait figurer dans l'acte des biens pris en dehors de l'indivision<sup>692</sup>.

## 2 - Soulte provenant de l'inégale répartition du passif

654. En vertu de l'article 870 du code civil, « *les héritiers contribuent au paiement des dettes et charges de la succession chacun dans la proportion de ce qu'il y prend* ».

Par conséquent, si un copartageant reçoit une attribution supérieure à ses droits, sous la condition de payer une plus forte partie des dettes, il y a soulte à concurrence de ce passif excédentaire qui constitue le prix des biens qui lui ont été attribués au-delà de sa part virile dans l'actif brut. Il s'agit d'une charge augmentative du prix.

Certaines valeurs indivises sont affectées au paiement d'une partie du passif, le surplus devant être payé par un des copartageants. Il n'y a soulte que si la portion du passif mise à la charge de ce copartageant excède sa part dans le passif total.

En revanche, le droit de soulte ne peut être réclaté lorsque le passif est acquitté intégralement au moyen de valeurs laissées dans l'indivision, ou bien lorsqu'un copartageant est chargé de réaliser certaines valeurs mises en réserve pour payer le passif. Dans cette dernière hypothèse, on se trouve en présence d'un simple mandat à la double condition qu'il y ait obligation de rendre compte de l'emploi des valeurs et qu'il n'y ait pas appropriation réelle des valeurs reçues<sup>693</sup>.

## 3 - Compensation des soultes réciproques

655. Lorsqu'un même lot reçoit et paie des soultes, qu'il s'agisse de soultes proprement dites ou résultant de l'inégale répartition de passif, il y a lieu de compenser les soultes reçues et payées et de ne percevoir l'impôt de mutation que sur l'excédent de soulte effectivement supporté<sup>694</sup>.

---

<sup>692</sup> Jurisclasseur Formulaire Notarial, V° Partage, Fasc. 40, n° 27 ; cf. T. Civ. Seine 19 décembre 1890 ; Journ. Enr. 23599. Supra n° 276.

<sup>693</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 100 et 110

<sup>694</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 120.

#### 4 - Plus-value de lot

##### a- Détermination de la plus-value de lot

656. L'impôt de mutation à titre onéreux est exigible, non seulement quand le paiement d'une soulte est stipulé dans le partage mais encore, en l'absence de toute soulte, si certains lots présentent une plus-value sur les droits de leurs attributaires dans la masse partagée<sup>695</sup>.

Le motif de cette perception réside dans la règle selon laquelle l'impôt de mutation est perçu sur la valeur des biens quand cette valeur est supérieure au prix, conformément à l'article 666 du code général des impôts. La même règle conduit, du reste, à imposer la plus-value lorsqu'elle est supérieure à la soulte stipulée ou résulte de l'inégale répartition des dettes.

La plus-value d'un lot est égale à la différence entre les attributions brutes consenties à ce lot et les droits de l'attributaire dans la masse brute des biens partagés.

Dans la pratique, la discordance entre les soultes exprimées et les plus-values apparaît surtout lorsqu'un rehaussement est effectué par le service.

Mais cette hypothèse peut se rencontrer également en matière de partage de communauté déséquilibré à l'occasion d'un divorce. Les époux, pour des raisons qui leur sont propres, prévoient un partage inégal. Le « prix » du divorce.

D'un point de vue juridique, même si le partage inégal est licite (le rédacteur de l'acte devra être prudent quant à son obligation de conseil), il est préférable qu'il soit « causé », notamment par l'existence d'une prestation compensatoire ou de dommages et intérêts lorsque cela est possible<sup>696</sup>.

La Cour de cassation a récemment jugé que *« lorsqu'ils servent, au paiement de la prestation compensatoire que détermine la convention de divorce par consentement mutuel conclue entre les époux en présence de leur avocat et soumise à l'homologation du juge, l'allotissement de l'intégralité de l'actif de communauté à l'un des époux et la prise en charge par l'autre de la totalité du passif commun ne caractérisent pas un partage inégal et*

---

<sup>695</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 130.

<sup>696</sup> Cass. Civ. 15 déc. 1983, note Jacques Massip, Defrénois 1984, p. 1426.

*ne s'imposent pas au notaire rédacteur de l'état liquidatif de communauté un devoir de conseil sur les conséquences de la prestation compensatoire »<sup>697</sup>.*

La fixation de la prestation compensatoire est distincte des opérations de partage. Des attributions inégales ne révèlent pas, de facto, un partage inégal. La prestation compensatoire n'est rien d'autre que le paiement d'une créance par l'époux débiteur. Elle intervient postérieurement à la détermination des droits de chacun des époux dans la masse à partager.

Dire que le partage inégal doit être « causé » est un terme impropre. Le partage est égalitaire, mais sur ces opérations de partage se greffe le paiement de créances régi par d'autres règles que celles du partage.

#### b- Taxation de la plus-value de lot

657. Cette plus-value de lot qui peut être soumise aux droits de mutation à titre onéreux si le partage ne bénéficie pas d'un régime de faveur, peut également être assujettie aux droits de mutation à titre gratuit si l'administration fiscale est en mesure de démontrer une intention libérale.

La question a été posée au ministre de savoir comment devait être taxé un partage forfaitaire, convenu d'un commun accord entre les deux époux, ce partage consistant à attribuer à l'un des époux la quasi-totalité des biens de communauté sans que le jugement n'ait prévu de prestation compensatoire : droit de partage sur l'actif net partagé ? Droits de mutation à titre onéreux sur la différence entre ces deux lots ? Droits de donation entre époux avec l'abattement applicable sur la plus-value entre les deux lots ? Droits de mutation à titre gratuit entre étrangers au taux de 60% au motif que les époux deviennent étrangers l'un à l'autre ?

La réponse est laconique : *« les partages entre époux portant sur des biens dépendant d'une communauté conjugale ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes et des plus-values. Ils sont soumis au seul droit de 1% liquidé sur la valeur nette de l'actif partagé sans déduction des soultes ou plus-values »<sup>698</sup>.*

---

<sup>697</sup> Cass. 1<sup>ère</sup>, 9 juillet 2015, n° 14-17666 ; Yann Favier et Alain Bottet, « Prestations compensatoire et liquidation-partage : des liaisons dangereuses », JCP N 2016, 1088.

<sup>698</sup> Rep. Cavaillé, JO AN 25 mars 1991, p. 1199, n° 34181, non reprise au Bofip.

La distinction tient à l'existence ou pas d'une intention libérale.

*« Le droit de mutation à titre gratuit peut être perçu sur un partage, si les attributions ne sont pas faites conformément aux droits des parties et présentent, pour certains lots, une plus-value non compensée par une soulte ou un excédant de charges, et ne pouvant s'expliquer que par l'intention libérale de la part des autres copartageants »<sup>699</sup>.*

En matière de séparation, cette preuve s'avère quasiment impossible à rapporter compte tenu des circonstances du partage.

Le risque ne pouvant être totalement exclu, il est préférable que ces accords interviennent entre les parties au cours de la procédure de divorce permettant ainsi l'application de l'abattement et le tarif entre époux<sup>700</sup>.

## **B- Prise en compte de la soulte en présence de plusieurs masses indivises**

658. En principe, un partage est pur et simple lorsqu'il n'y a pas de « retour », pas de versement de soulte.

L'appréciation de l'existence ou de l'absence de soulte peut parfois être délicate en cas de pluralité de masses notamment en matière de donation-partage consentie par les père et mère.

659. L'administration fiscale, pour déterminer si le partage est pur et simple ou avec soulte, ne prend pas en compte la masse commune donnée par les parents donateurs mais l'origine des biens dans chaque masse, les biens donnés par le père d'une part et les biens donnés par la mère d'autre part.

Selon cette idée, le partage n'est pas pur et simple dès lors que le donataire ne reçoit que des biens appartenant à un descendant et aucun bien appartenant à l'autre ascendant.

L'appréciation de l'existence d'une soulte s'effectue au niveau de chacune des masses indivises, et non au niveau de la masse globale.

---

<sup>699</sup> Jurisclasseur Formulaire Notarial, V° Partage, Fasc. 40, n° 25.

<sup>700</sup> Cass. 1<sup>ère</sup> civ. 7 déc. 2004, Juris-Data n° 2004-026094, note JCP N 2007, 1274, « *Le rôle du notaire en cas de partage inégal dans le cadre d'un divorce par consentement mutuel* ».

660. Ainsi, lorsque les biens donnés ne sont pas répartis entre les copartageants dans la proportion de leurs droits sur ces biens, le partage doit être considéré avec soulte.

Chaque donataire ne reçoit pas sa part virile dans les biens donnés par chacun de leur parent.

C'est cette position qui prévaut en matière de liquidation de droits de mutation à titre gratuit.

661. Ainsi le partage est fait avec soulte lorsque les biens donnés par la mère sont attribués à un enfant et les biens donnés par le père attribué à l'autre enfant alors que chacun des deux parents donne des biens d'égale valeur.

L'administration l'explique par le fait que chaque enfant avait des droits de moitié sur le bien donné par la mère et des droits de moitié sur les biens donnés par le père. Chaque copartageant est l'ayant-cause de deux auteurs différents.

662. En retenant cette analyse, l'administration fiscale nie la solution qu'elle établit en matière de compensation de soultes réciproques. En admettant même que l'appréciation des biens transmis doit se faire au niveau de chaque masse et non au niveau de la masse globale, il serait tout à fait possible d'appliquer la règle de la compensation.

Mais sa position n'est pas très éloignée de celle qui prévaut en droit civil en matière de révocation de donation pour inexécution des charges ou d'exercice du droit de retour conventionnel. Il est intéressant de faire le rapprochement (1)

Doit-on faire une masse commune unique de l'ensemble des biens donnés par les deux ascendants, ou doit-on prendre en compte l'origine de chacune des masses ?

Autrement dit, le partage se conçoit-il globalement ou au niveau de chaque masse ? Dans le premier cas, les parents sont considérés comme ayant allotés indifféremment l'un ou l'autre des enfants, alors que dans le second cas il sera tenu compte de l'origine du bien et de l'attributaire (2).

## 1 - Position du droit civil

663. De la position de l'administration suivant laquelle, en cas de donation-partage, avec partage cumulatif de la succession de l'ascendant prédécédé, chaque donataire est considéré, sans égard à la composition effective de son lot, comme gratifié à concurrence de ses droits dans la valeur globale brute des biens donnés, il y a lieu de rapprocher la jurisprudence civile qui, en cas de révocation de donation-partage à l'encontre d'un des donataires pour

inexécution des charges, excepte de la restitution à faire au donateur la partie du lot correspondant aux droits du donataire dans les biens simplement partagés<sup>701</sup>.

664. Cette problématique s'est posée en droit civil s'agissant de savoir sur quels biens devait s'exercer le droit de retour des ascendants en cas de donation-partage conjonctive ou cumulative.

Certains auteurs estiment<sup>702</sup> qu'il convient de faire masse des biens donnés, le droit de retour ne pouvant alors être exercé qu'à proportion seulement des biens donnés par l'ascendant et mis dans la masse globale, mais sans tenir compte à l'origine paternelle ou maternelle des biens. Le partage d'ascendant les présume interchangeables. Cette solution est « protectrice » des intérêts de l'ascendant donateur qui exerce son droit de retour. Il a en effet été jugé que « *l'enfant prédécédé a en réalité recueilli la moitié des biens compris dans sa part à titre purement onéreux* », l'autre moitié du lot faisant seule l'objet de la donation<sup>703</sup>. Peu importe l'origine paternelle ou maternelle des biens, la volonté du législateur étant de protéger l'ascendant donateur, ce dernier peut reprendre les biens attribués au donataire sans distinction de l'origine<sup>704</sup>. La révocation ne peut s'exercer qu'en proportion de ce que l'ascendant qui la demande a mis dans la masse globale des biens partagés<sup>705</sup>. Peu importe que les biens donnés se retrouvent ou non dans le patrimoine du donataire ; l'ascendant donateur récupère une quote-part des biens composant le lot du donataire, cette quote-part étant égale à celle que représentaient les biens par lui donnés dans la masse globale.

665. Au contraire, d'autres pensent<sup>706</sup> que le droit de retour s'exerce exclusivement sur les biens que la donation a fait entrer dans le patrimoine du donataire, ceux que le donateur a personnellement donnés, ceux dont il s'est dépouillé. Le retour s'exerce sur la part virile de l'enfant prédécédé dans les biens donnés par l'ascendant survivant.

---

<sup>701</sup> Cass. Civ. 19 mars 1973, Ind. 12689.

<sup>702</sup> René Savatier, Cass. 3 janvier 1934, DP 1934, p. 105 et D. 1963, p. 75.

<sup>703</sup> Req. 3 janvier 1934, D. 1934, 105.

<sup>704</sup> Civ. 1<sup>ère</sup>, 14 février 1962, D 1963, 75, note Savatier. Jugé qu' « *Il est possible à l'ascendant donateur d'exercer son droit de retour sur les biens attribués à l'enfant donataire prédécédé non en considération de l'origine des biens mais en proportion de ceux qui ont été apportés par lui dans la constitution de la masse commune* ». Defrénois 1962, Art. 28239, p. 329.

<sup>705</sup> Civ. 1<sup>ère</sup> 4 octobre 1988, Defrénois 1989, Art. 34418, p. 123, note André Breton.

<sup>706</sup> Civ. 1<sup>ère</sup>, 19 mars 1973, JCP 1974, 17667 note Dagot. Civ. 1<sup>ère</sup>, 28 juin 1961, JCP 1961, 12275 ; D 1962, p. 81, note Savatier ; Civ. 1<sup>ère</sup>, 29 mai 1980, RTD civ. 1981, p. 195 : « *La révocation de la donation pour inexécution des charges ne permet au donateur de reprendre que les droits dont il était antérieurement titulaires et qu'il a personnellement donnés, à l'exclusion de ceux qui appartenaient à son conjoint* ».

Conformément à l'effet déclaratif, l'ascendant demandeur prétend que l'enfant prédécédé est censé tenir ses droits directement de la donatrice et que par conséquent celle-ci peut exercer son droit de retour sur la totalité du bien.

L'ascendant peut récupérer tous ses biens, mais uniquement ceux-là. L'anéantissement de la donation-partage sera plus ou moins rigoureux selon que le donataire aura été plus ou moins alloti en biens provenant de l'ascendant donateur.

Les juges ont considéré que ce raisonnement grossissait à l'excès le caractère déclaratif du partage<sup>707</sup>. Or l'effet déclaratif est avant tout protecteur des copartageants.

666. Yvonne Flour et Michel Grimaldi estiment qu'il n'y a pas à choisir entre l'une ou l'autre des théories mais qu'il convient d'appliquer celle qui correspond aux intérêts que le législateur cherche à protéger. Ainsi, en matière de révocation de la donation pour inexécution des charges, la finalité est de priver le donataire du bénéfice de la donation. Par conséquent, l'essentiel est que le gratifié restitue quelque chose et par forcément le bien reçu. Il s'agit de l'application de la première théorie. Peu importe l'origine des biens donnés, le donataire est tenu de restituer une quote-part des biens, cette quote-part étant égale à celle que représentaient les biens donnés dans la masse de ceux qui ont été partagés.

667. Alors qu'en matière de retour conventionnel, l'objectif est de restituer au donateur le bien dont il s'est dépouillé. Le retour repose sur l'idée de conservation du bien dans la famille.

Dés lors, le retour ne se conçoit que sur les biens donnés eux-mêmes et non sur une quote-part. Il s'agit de la deuxième théorie selon laquelle le retour ne peut s'exécuter que si les biens se retrouvent en nature dans le lot du donataire prédécédé<sup>708</sup>.

## 2 - Conséquences fiscales

668. Le tarif des droits de mutation à titre gratuit s'applique à la part nette globale recueillie par chaque ayant droit<sup>709</sup>.

---

<sup>707</sup> René Savatier, Cass. 3 janvier 1934, DP 1934, p. 105. Merle, Thèse précitée, p. 276 à 278.

<sup>708</sup> Yvonne Flour et Michel Grimaldi, Defrénois 1981, Art. 32648, p. 669.

<sup>709</sup> CGI, art. 777.

La part nette s'entend après déduction du passif légalement justifié. La liquidation est globale en ce sens que le tarif s'applique à l'ensemble des biens recueillis par chaque ayant droit à quelque titre que ce soit, héritier, légataire ou donataire.

Sa détermination est différente selon qu'il existe ou non un partage pur et simple au moment où la déclaration de succession doit être souscrite<sup>710</sup>. Les incidences sont les mêmes en présence d'une donation- partage moyennant le versement d'une soulte.

#### a - Liquidation des droits de succession

669. La liquidation des droits de succession est effectuée en prenant pour base les attributions du partage lorsqu'il est pur et simple de la succession. Il s'agit de l'application sur le plan fiscal de l'effet déclaratif attribué au partage par l'article 883 du code civil, en vertu duquel chaque héritier est censé avoir reçu directement du défunt les biens mis dans son lot et n'avoir jamais eu de droit sur les autres biens<sup>711</sup>.

Lorsque le partage pur et simple intervient après le dépôt de la déclaration de succession et la liquidation des droits, celle-ci doit être rectifiée en conséquence.

Si la nouvelle liquidation entraîne un supplément de droits, une déclaration complémentaire doit être souscrite dans le délai de six mois.

670. Si au contraire, il apparaît que la perception a été excessive, le trop-perçu est restituable sur réclamation présentée dans le délai fixé par l'article R 196-1 du livre des procédures fiscales, délai qui court à compter de la date du partage<sup>712</sup>.

L'enjeu en matière de droit de mutation est le suivant : si l'un des codonataires ou cohéritiers reçoit un bien exonéré totalement ou partiellement et que le partage est pur et simple, il bénéficie seul de la réduction ou de l'exonération de droit, puisque réputé seul propriétaire du bien. On tient donc compte de l'attribution en nature.

671. Inversement, l'exonération bénéficie à tous lorsque le partage est fait avec soulte, puisque la liquidation des droits n'est plus faite sur la base du partage mais sur la base de

---

<sup>710</sup> BOI-ENR-DMTG-10-50-10-20120912, n° 1 et 10.

<sup>711</sup> BOI-ENR-DMTG-10-50-10-20120912, n° 30.

<sup>712</sup> BOI-ENR-DMTG-10-50-10-20120912, n° 40.

l'émolument théorique de chaque donataire dans la masse donnée. L'attribution en valeur prévaut.

672. Le partage selon qu'il est réalisé à titre pur et simple ou avec soulte modifie le calcul des droits de mutation à titre gratuit.

Cette question ne se pose que lorsqu'il existe des biens exonérés totalement ou partiellement.

#### b - Liquidation des droits de donation

Lorsqu'il existe plusieurs masses indivises, l'existence d'une soulte peut s'apprécier au regard de chaque masse, même si finalement les lots seront d'une valeur identique, ou au contraire au regard de la masse globale de sorte que ces soultes se compensent.

##### α- La soulte dans une donation-partage conjonctive

673. L'administration a précisé l'application de ces règles en matière de donation conjointe par les parents.

Le ministre interrogé sur la question de savoir si l'origine des biens attribués a une importance sur la liquidation des droits de mutation à titre gratuit répond que seul le partage pur et simple est pris pour base de la liquidation des droits de mutation à titre gratuit. Ainsi, en matière de donation-partage conjonctive des père et mère, le partage n'est pur et simple que lorsque les attributions réelles des gratifiés sont conformes aux droits de chaque donataire dans chaque masse de biens donnés.

C'est dans ce cas uniquement que l'impôt est liquidé en tenant compte des biens mis effectivement dans le lot de chaque enfant.

Exemple. Si le père donne 300 et la mère 200. Le partage est pur et simple si chaque enfant reçoit 150 du père et 100 de la mère.

674. Si au contraire, les biens ne sont pas répartis entre les copartageants dans la proportion de leurs droits sur chaque masse, les droits de mutation doivent être liquidés, non sur la valeur des biens composant chaque lot, mais sur les droits théoriques de chaque donataire dans

chaque masse. Chaque enfant n'a pas reçu sa part virile dans les biens donnés par chacun de ses parents. Le partage n'est pas pur et simple même s'il n'y a pas versement de soulte<sup>713</sup>.

Tel est le cas si dans l'exemple précédant l'enfant A reçoit 250 de son père et l'enfant B 50 de son père et 200 de sa mère. La donation-partage est certes égalitaire mais pas pure et simple. A doit une soulte de 100 à B (dans la masse de 300 donnée par le père, A reçoit 250 et B 50) et B doit une soulte de 100 à A (dans la masse de 200 donnée par la mère A reçoit 200 et B 0).

Cette solution était déjà celle retenue dans de précédentes réponses en matière de donation-partage<sup>714</sup>.

Elle a depuis été rappelée et justifiée en ces termes : le partage est pris pour base de la liquidation des droits de mutation à titre gratuit uniquement s'il est pur et simple, c'est-à-dire lorsque les attributions sont conformes aux droits des indivisaires dans chacune des masses. L'impôt est ainsi liquidé en tenant compte des biens mis effectivement dans le lot de chaque donataire<sup>715</sup>.

Finalement on pourrait penser que le partage pur et simple aboutit à une identité de lot assurant une charge égale de l'impôt pour chacun des gratifié.

Or, ce n'est pas tout à fait exact.

Exemple.

Le père donne 400, un immeuble pour 200, des biens ruraux exonérés pour 200.

La mère donne 600, deux immeubles de 300.

Chaque enfant reçoit 200 du père et 300 de la mère, le partage est pur et simple.

Mais l'enfant qui reçoit les biens ruraux est exonéré à hauteur de 200. La charge finale de l'impôt n'est donc pas identique, et la liquidation des droits tient compte des attributions effectives.

---

<sup>713</sup> Rep. Min. Roland Huguet, JO AN 17 janvier 1983, n° 14053, p. 283.

<sup>714</sup> Rep. Collette, JO AN 22 octobre 1965, p. 3975, n° 15600 ; Rep. Cressard, JO AN 12 juillet 1975, n° 17573, p. 5192 (pour un acte portant à la foi donation-partage et partage d'une succession antérieure) ; Rep. Lepeltier, JO AN 4 mai 1979, n° 13051, p. 3441.

<sup>715</sup> Claude Guillot, « *Donation-partage et succession. Répartition de l'assiette de l'impôt* », BIM Lefebvre 2003, p. 197.

Lorsque les attributions sont faites conformément aux droits des copartageants dans la masse (partage pur et simple), l'impôt est liquidé en fonction des biens mis effectivement dans le lot de chacun des gratifié : celui qui reçoit les biens exonérés bénéficie seul de l'exonération<sup>716</sup>. Mais cette règle peut s'avérer pénalisante dans « l'optimisation » des abattements.

675. La stipulation d'une soulte présenterait l'avantage de faire bénéficier de l'exonération chacun des gratifiés.

En effet, lorsque le partage est réalisé avec soulte, tous les gratifiés peuvent se prévaloir des régimes de faveur tels que les exonérations ou abattements existants puisque les droits sont liquidés sur les quotes-parts théoriques, abstraction faites des attributions réelles<sup>717</sup>.

676. Cette solution se justifie-t-elle aujourd'hui ? L'administration précise que « *lorsqu'un même lot reçoit et paie des soultes, qu'il s'agisse de soultes proprement dites ou de celles résultant de l'inégale répartition de passif, il y a lieu de compenser les soultes reçues et payées et de ne percevoir l'impôt de mutation que sur l'excédent de soulte effectivement supporté* »<sup>718</sup>. Pourquoi retient-elle une solution différente en l'espèce ? Pourquoi la compensation ne serait-elle pas possible ? Certains auteurs estiment que ces soultes ne peuvent pas être niées et que la compensation ne peut s'opérer parce qu'il y a deux opérations distinctes et deux partages distincts qui doivent être traités de manière autonome<sup>719</sup>.

Mais finalement chacun des donataires reçoit de ses père et mère les mêmes droits en valeur. En outre, il est étonnant de constater que toutes les réponses ministérielles précitées, qui sont venues préciser ce qu'il convenait d'entendre par « partage pur et simple » ou « avec soulte » en matière de « détermination de la part nette taxable », ne sont pas reprises au Bofip, ni dans la partie relative à la liquidation des droits de succession, ni dans celle concernant les donations-partages.

Lorsqu'il s'agit d'appliquer ces règles aux partages portant sur des biens bénéficiant de régimes de faveur, l'administration s'écarte parfois des principes qu'elle a elle-même posés.

---

<sup>716</sup> Rep. Lepeltier, JO AN 4 mai 1979, n° 13051, p. 3441.

<sup>717</sup> Claude Guillot, « *Donation-partage : comment procéder à la répartition de l'assiette globale entre les différents bénéficiaires* », RFN 2004, prat. 15

<sup>718</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n°120.

<sup>719</sup> Claude Guillot précité.

Ainsi, en matière de donation-partage cumulative portant sur une somme d'argent exonérée à hauteur de 30 000 €<sup>720</sup>, l'administration précise que seuls les bénéficiaires de somme d'argent sont susceptibles de bénéficier de l'exonération alors même qu'il est procédé à une donation-partage cumulative avec soulte, les biens donnés par les père et mère étant inégalement répartis entre les enfants<sup>721</sup>. Or, conformément aux principes exposés ci-avant, chacun des enfants aurait dû pouvoir bénéficier de l'exonération, même celui qui n'est pas alloti de la somme d'argent.

### β- La soulte dans la donation-partage inégalitaire

677. La donation-partage inégalitaire ne doit pas être confondue avec la donation-partage égalitaire dont la composition des lots est compensée par le versement d'une soulte.

Lorsque le partage est réalisé avec soulte, l'impôt est liquidé en tenant compte des droits théoriques de chaque gratifié dans la masse. Il ne serait pas concevable, en cas de donation-partage comportant par exemple deux donataires dont l'un recevrait la totalité des biens objets de la donation-partage à charge de verser à l'autre une soulte égale à la moitié de la valeur des biens donnés, de soumettre à l'impôt l'un des gratifiés sur l'intégralité des biens reçus alors que, compte tenu de la soulte, il n'aurait reçu en fait que la moitié de cette valeur<sup>722</sup>.

Inversement, l'enfant « alloti » de la soulte ne paierait aucun droit au motif qu'il ne reçoit aucun bien du donateur.

678. Cette situation ne doit pas être confondue avec l'hypothèse où la donation-partage est inégalitaire parce que le donataire l'a souhaité ainsi. En effet, juridiquement il n'est pas exigé qu'une égalité soit respectée. L'égalité dans le partage se détache de l'égalité dans la dévolution successorale.

Il ne serait pas juste de faire payer un impôt à un enfant qui reçoit moins, lorsque les donataires ont voulu cette inégalité en avantageant l'un des enfants à l'occasion d'une donation-partage inégalitaire.

Exemple : donation à A d'un appartement 150 et à B d'une maison 200. Le donataire souhaite avantager B.

---

<sup>720</sup> CGI, art. 790 G dans sa rédaction initiale.

<sup>721</sup> Rep. Fromion, JOA N 19 décembre 2006, p. 13256, n° 107473.

<sup>722</sup> Rép. Demange, JO AN 16 janvier 1989, p. 242, n° 3877.

Doit-on conclure que la donation-partage comporte une soulte et liquider les droits sur une masse de 350 (soit une base de 175 pour chaque donataire alors que A reçoit 150 et B 200), ou doit-on considérer que le partage est pur et simple et liquider les droits sur 150 pour A et 200 pour B ?

Il conviendrait de distinguer deux choses : les règles de droit commun du partage selon lesquelles les opérations de partage faites conformément aux dispositions de l'article 826 du code civil doivent assurer une égalité en valeur, valeur égale à celle de ses droits dans l'indivision et les règles relatives aux donations-partages, pour lesquelles l'égalité en valeur n'est pas impérative. Le donateur peut tout à fait avantager l'un des donataires : la donation-partage est alors inégalitaire. Appliquer les règles classiques du partage et le principe d'égalité en valeur aux donations-partages est sur ce point une erreur.

La notion de partage égalitaire ne doit pas être confondue avec les notions de partage pur et simple ou avec soultes.

En effet, un partage peut être pur et simple si l'on attribue 100 à A et 200 à B dès lors que leurs droits respectifs dans l'indivision sont de  $\frac{1}{3}$  et  $\frac{2}{3}$ . Mais il n'est pas égalitaire<sup>723</sup>.

Lorsqu'il est procédé à un partage pur et simple d'une donation-partage inégalitaire, les droits doivent dans ce cas être liquidés en fonction des attributions réelles. Il est alors normal que celui qui reçoit plus paie plus<sup>724</sup>.

679. Les règles doivent-elles être différentes selon que l'avantage consenti par le donataire résulte d'une donation hors part ou d'une donation en avancement de part successorale ?

680. L'administration estime que, lorsque le donataire consent, à l'occasion d'une donation-partage, un avantage préciputaire (hors part) d'un quart, l'impôt doit être liquidé non sur la

---

<sup>723</sup> Alain Sériaux, L'égalité des héritiers depuis la loi du 23 juin 2006 ; « *Il est en de même en matière successorale. Il existe deux sortes d'égalité entre héritiers : l'égalité des droits successorales liée à la dévolution, et l'égalité des parts successorales liée à la répartition effective de la succession. Dans la dévolution, l'on cherche à établir l'aptitude à succéder en fonction des liens qu'entretiennent certaines personnes avec le défunt. Dans la répartition, l'égalité se décline par rapport aux droits reconnus à chacun dans la succession soit par la loi, soit par la volonté du défunt. Ces droits peuvent être égaux ou inégaux, en quantité ou en nature ; mais l'égalité est réalisée si, lors du partage, chacun obtient l'exacte mesure des droits qui lui sont accordés* », in La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, éd. 2008, p. 51.

<sup>724</sup> Sur ce point, Claude Guillot, « *Donation-partage ; comment procéder à la répartition de l'assiette globale entre les différents bénéficiaire* », RFN 2004, prat. 15 ; Dans le même sens, François Sauvage, « *De quelques difficultés à déterminer la base taxable aux droits de mutation à titre gratuit des donations-partages* », Cridon Paris, 15 janvier 2013, n° 2.

valeur des biens effectivement compris dans chaque lot mais sur les droits revenant à chaque donataire dans la masse globale des biens donnés<sup>725</sup>. L'administration liquide donc sur les droits théoriques.

#### γ- La soulte dans la donation-partage conjonctive comportant des biens réincorporés

681. A ce stade il convient de ne pas confondre les biens nouvellement donnés susceptibles d'être soumis aux droits de mutation à titre gratuit et les biens déjà donnés, réincorporés pour leur valeur au jour de la donation, et qui ne supportent pas de nouveau l'impôt, à l'exception du droit de partage<sup>726</sup>.

Dés lors, doit-on se baser sur ces règles pour tenir compte uniquement des biens incorporés et soumis au droit de partage ou doit-on prendre en compte la totalité des biens donnés, qu'ils fassent l'objet de la réincorporation ou non ? La logique voudrait que l'on tienne compte de l'ensemble des biens.

#### δ- La soulte dans la donation-partage transgénérationnelle

682. Il s'agit dans cette hypothèse de savoir si les attributions effectuées sont conformes aux droits des attributaires dans la masse des biens distribués et, à défaut, de déterminer les droits théoriques de chacun.

Lorsque des descendants de degrés différents concourent à la même donation-partage, le partage s'opère par souche<sup>727</sup>.

Cette règle est reprise par le législateur fiscal puisque l'article 776 A du code général des impôts vise le bien réincorporé initialement transmis par l'ascendant donateur à son enfant et réattribué à un descendant du donataire initial.

C'est donc le partage par souche qu'il conviendrait de prendre en compte afin de déterminer s'il est pur et simple ou avec soulte au sein de chaque souche<sup>728</sup>.

---

<sup>725</sup> Rep. Valleix, JO AN 1<sup>er</sup> janvier 1990, p. 39, n° 11691.

<sup>726</sup> Rep. Noal, JOAN 14 août 1976, p. 5698, n° 27500; Rep. Geoffroy, JO Sénat 2 avril 1977, p. 391, n° 21881.

<sup>727</sup> Civ. Art. 1078.6.

<sup>728</sup> Gilles Bonnet, "Enregistrement et donation-partage", Defrénois, 2014, p. 392.

c - Sur l'assiette du droit de partage de 2.50 %

En matière de liquidation du droit de partage, les soultes se compensent et le partage ne fait pas ressortir de soulte lorsque chaque indivisaire reçoit un lot correspondant à ses droits dans les masses indivises confondues. Mais lorsque le partage porte sur des biens d'origines diverses et que tous ne sont pas susceptibles de bénéficier du régime de faveur, la soulte doit être ventilée

α- Partage bénéficiant du régime de faveur

683. L'impôt de partage est liquidé sur le montant de l'actif net partagé, c'est-à-dire sur l'actif brut déduction faite du passif grevant la masse indivise.

Il atteint, dans les partages de succession, les rapports de libéralités effectués en nature ou en moins prenant mais pas les rapports fictifs effectués en vertu de l'article 922 du code civil pour le calcul de la quotité disponible<sup>729</sup>.

La question de la prise en compte des soultes ne se pose pas dans cette hypothèse. Il s'agit de taxer une masse à partager, quelle que soit l'origine de l'indivision. Les conventions entre les parties sur les modalités de répartition et le montant des soultes n'ont pas d'incidence sur le droit de partage.

La soulte ne vient pas gonfler la masse partageable.

684. Lorsqu'un partage comprend des biens de diverses origines (indivisions bénéficiant de régime de faveur ou non) mais tous indivis entre les divers copartageants, il suffit, pour que les attributions ne comportent pas de plus-values, qu'elles soient dans l'ensemble conformes aux droits des coindivisaires dans la masse globale, quelle que soit la provenance des biens attribués.

*« Lorsqu'un partage comprend des biens de diverses origines mais tous indivis entre les divers copartageants, il suffit, pour que les attributions ne comportent pas de plus-values, qu'elles soient dans l'ensemble conformes aux droits totaux des coindivisaires, quelle que soit la provenance des biens attribués.*

*Mais pour que cette règle soit applicable, il est indispensable que les biens soient indivis entre tous les copartageants.*

---

<sup>729</sup> BOI-RFPI-PVI-10-10-20130301, n° 160.

*Dans le cas contraire, il y aurait autant de partages distincts que de biens d'origine différente, et chacun d'eux devrait être envisagé isolément pour la taxation des soultes »<sup>730</sup>.*

685. L'administration s'attache à une attribution en valeur, conforme aux droits de copartageants quelle que soit l'origine des biens. Sa position est différente de celle exposée pour la liquidation des droits de mutation ou le partage de succession<sup>731</sup>.

686. La Cour de cassation s'est prononcée en ce sens face aux prétentions de l'administration qui exigeait autant de fois les droits qu'il y avait de biens d'origines diverses ; *« nulle disposition de la loi n'interdit aux propriétaires indivis de plusieurs immeubles, de quelque manière que la copropriété leur soit advenue, la faculté de les réunir en une seule masse, pour en faire le partage entre eux par une seule et même opération que le receveur de l'Enregistrement, auquel un pareil partage est présenté, n'est pas fondé à le scinder en autant de parties distinctes qu'il y a de biens d'origines diverses pour considérer ces parties comme autant de partages particuliers, et calculer les soultes que produirait chacun d'eux »*<sup>732</sup>. Il n'est du de droit de soulte que s'il en est réellement payée par suite du résultat général de l'ensemble du partage. L'administration de l'enregistrement n'est pas fondée à voir autant de partages qu'il y a de biens d'origines diverses pour calculer les soultes que produirait chacun d'eux, abstraction faite des autres, et les soumettre à autant de droits distincts.

Il n'y a qu'une division de biens, et chaque cohéritier ne recevant qu'une valeur vénale correspondant à sa portion virile, il est impossible en équité de lui faire supporter un droit de mutation.

Peu importe l'origine des biens qui composent les lots ; si l'opération de partage ne fait apparaître aucune soulte, le partage est pur et simple.

On ne distingue pas les masses indivises pour la liquidation du droit de partage.

---

<sup>730</sup> BOI-ENR-PTG-10-20-20120912, n° 150

<sup>731</sup> Cf. supra n° 669 en matière de succession et n° 673 et 677 en matière de donation.

<sup>732</sup> Ch. Civ. 6 mars 1844, S 1844, I, 208 ; dans le même sens, Ch. civ. 29 août 1943, S. 1844, p. 44.

### β- Partages ne bénéficiant pas du régime de faveur

Les soultes stipulées dans les partages ne bénéficiant pas du régime de faveur sont taxées comme des ventes ; leur montant doit donc être déduit de l'actif net partagé pour la perception de la taxe de publicité foncière ou du droit de partage.

Lorsqu'un même lot reçoit et paie une soulte, il y a lieu de les compenser pour ne percevoir les droits que sur l'excédent de soulte effectivement supporté.

Le montant des soultes doit être déduit de l'actif partagé pour la perception du droit de partage. La soulte ne peut être considérée comme résultant à la fois d'une vente et d'un partage.

### 3 - Traitement de la soulte en impôt direct

687. Lorsque le partage bénéficie du régime de faveur, le partage avec soulte n'est pas translatif de propriété. La soulte n'est donc pas fiscalisée à la date du partage. Son versement est neutre, juridiquement.

Lorsque le partage ne bénéficie pas du régime de faveur, la soulte est considérée comme un prix de cession pour celui qui la reçoit et un prix d'acquisition pour celui qui la verse.

L'administration fiscale ne donne aucune précision sur ce point dans sa doctrine, mais elle retiendra les droits détenus par l'indivisaire dans chacune des masses.

## **Section II – Nécessité d'appréhender le partage de manière plus homogène**

688. Le droit civil ne distingue ni entre l'origine de l'indivision, ni entre les modalités du partage. Bien qu'ayant comme terrain de prédilection le partage de succession, les règles relatives au partage et les conséquences qui y sont attachées sont identiques quels que soient les partages.

Le droit fiscal au contraire continue à considérer le partage avec soulte translatif à hauteur de la soulte, que se soit en enregistrement ou en impôt direct.

Seul le partage pur et simple a réellement un effet déclaratif.

Mais, la règle s'est progressivement assouplie et aujourd'hui les exceptions consistant à considérer que, même à charge de soulte, le partage n'est pas translatif sont telles que le principe est d'application extrêmement réduite. Mais ces exceptions subsistent et les

conséquences qui en découlent paraissent archaïques et créent une inégalité entre les contribuables (A).

D'ailleurs le fait que le partage se conçoit aujourd'hui en valeur ne fait que renforcer ce constat.

En outre, la soulte n'est plus la seule somme d'argent susceptible d'être versée à l'occasion d'un partage : outre les récompenses et reprises mal analysées par l'administration fiscale, sont également versées des indemnités de réduction ou de rapport ainsi que des sommes d'argent qui résultent du fonctionnement de l'indivision.

689. Le traitement fiscal du versement de ces sommes d'argent n'est pas envisagé par l'administration fiscale.

Un autre élément justifie une réflexion plus globale ; lorsqu'un partage est réalisé, ses conséquences fiscales ne sont pas appréhendées au regard des principes juridiques mais au regard des principes fiscaux (B).

### **A – Supprimer la distinction partage pur et simple et avec soulte**

690. La distinction qu'opère l'administration fiscale en matière de partage, entre le partage pur et simple et le partage avec soulte perd d'autant plus de pertinence que certaines branches de la fiscalité l'ont réduite à de très rares exceptions. En outre, d'un impôt à l'autre, ces partages ne sont pas traités de manière uniforme : l'exemple le plus frappant étant le sort des concubins et des partenaires pacsés.

Non seulement la disparité des textes est navrante et ne fait que renforcer l'idée qu'une uniformisation est nécessaire mais elle aboutit forcément à des iniquités entre contribuables.

#### **1 - Absence d'homogénéité des textes**

Selon les textes fiscaux applicables, les indivisions et les attributaires éligibles au régime de faveur varient d'un impôt à l'autre créant ainsi une confusion, une insécurité et une inégalité entre les contribuables.

a- Le partage d'indivision entre concubins parfois déclaratif, parfois translatif.

691. En matière d'enregistrement le partage avec soulte est considéré comme une mutation à titre onéreux sauf lorsqu'il s'agit d'un partage successoral, de communauté, de biens indivis entre époux séparés de biens et entre partenaires pacsés, ainsi que les partages de biens reçus par voie de donation-partage et qu'il intervient au profit d'un membre originaire, du conjoint d'un membre originaire, d'un ascendant, d'un descendant, d'un ayant droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux.

692. En matière de plus-value sur cession de valeurs mobilières, la doctrine prévoit que les partages de titres provenant d'une indivision successorale ou reçus par voie de donation-partage ainsi que les biens provenant d'une communauté conjugale ou détenus en indivision par des partenaires pacsés ne génèrent pas de plus-value lorsque ces partages sont effectués au profit des membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou plusieurs d'entre eux. Le champ d'application est identique à celui qui existe en enregistrement.

693. Cette rédaction est reprise en matière de plus-value immobilière si ce n'est que l'instruction fiscale admet au titre des exceptions les partages avec soultes entre concubins ; *« L'exonération s'applique aux partages de biens indivis provenant d'une indivision entre concubins dès lors que le partage porte sur des biens acquis par les concubins durant la période de concubinage, les biens acquis avant le début du concubinage restent imposables à hauteur des soultes »*<sup>733</sup>.

Les partages avec soulte entre concubins, s'ils sont soumis aux droits de mutations à titre onéreux, bénéficient d'une exonération en matière de plus-value immobilière.

b- Des incertitudes quant à la qualité de l'attributaire

694. Les textes considèrent que le partage réalisé au profit d'un conjoint d'un membre originaire est translatif. La situation du partenaire pacsé à un membre originaire ou le concubin d'un membre originaire reste incertaine.

---

<sup>733</sup> BOI-RFPI-PVI-10-40-100-20140414, n°40.

Le texte relatif à la durée de détention, en matière de plus-value immobilière, précise que les licitations intervenues au profit de l'un des coindivisaires, son conjoint, son partenaire lié par un pacte civil de solidarité, ses descendants, ascendants ou ayants droit à titre universel ne génèrent pas de plus-value taxable<sup>734</sup>. Le partenaire pacsé à un membre originaire est visé au titre des personnes visées par l'exception... mais pas le concubin d'un membre originaire de l'indivision.

A ces bizarreries, l'on peut ajouter les dispositions relatives de la taxe forfaitaire sur les terrains devenus constructibles prévue à l'article 1529 du code général des impôts, dont le champ d'application est, en grande partie, calqué sur celui des plus-values immobilières, qui ne visent que les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants et à la condition qu'ils portent sur des biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale (indivision de communauté conjugale ou indivision entre époux séparés de biens). Aucune taxe n'est donc due à cette occasion, même si le partage s'effectue à charge de soulte.

695. En outre, *« cette mesure de tempérament ne s'applique pas notamment aux soultes exprimées :*

- dans les partages de biens indivis reçus par voie de donation-partage
- dans les partages d'immeubles reçus en conversion du prix de vente d'un terrain à bâtir recueilli dans le patrimoine du de cujus.

*Lorsque les immeubles partagés ne peuvent être réputés provenir d'une indivision successorale ou de communauté conjugale, le partage constitue une mutation à titre onéreux, mais seulement dans la proportion des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire. Sont donc également exclus les biens en indivision entre concubins et partenaires pacsés »<sup>735</sup>.*

Et même lorsque ce partage porte sur un bien d'origine successorale ou conjugale seuls les membres originaires et les descendants vont visés ; sont exclus leurs ascendants, leur conjoint et leurs ayants droit à titre universel.

---

<sup>734</sup> BOI-RFPI-PVI-20-20-20150410, n° 40.

<sup>735</sup> BOI-RFPI-TDC-10-10-20140317, n° 250.

On ne parle plus ici des biens indivis entre partenaires pacsés ou concubins, ni même des biens reçus par voie de donation-partage, ni de l'attribution aux ascendants, descendants ou à un ayant droit d'un membre originaire...

696. Le champ d'application de la taxe sur les terrains devenus constructibles depuis le 13 janvier 2010 est identique à celui des plus-values immobilières<sup>736</sup>.

Ces particularités accentuent le manque de cohérence entre les différents textes et justifient la suppression de la distinction entre les partages purs et simples et avec soulte, car finalement, les seuls partages avec soulte qui ne bénéficient jamais du régime de faveur sont ceux qui portent sur une indivision conventionnelle à l'exclusion des partenaires pacsés et, dans certains cas, des concubins. Il ne s'agit pas des hypothèses les plus fréquentes.

## 2 - Des exceptions qui aboutissent à des inégalités

697. La loi du 26 décembre 1969<sup>737</sup>, a modifié de façon importante les règles applicables en matière de partage notamment en ce qui concerne les partages de succession et de communauté conjugale.

698. Puis il y a eu la loi du 30 décembre 1998<sup>738</sup>, et plus récemment la loi de finances pour 2008<sup>739</sup>, qui ont progressivement assimilé les partenaires pacsés aux époux s'agissant de la liquidation du droit de partage et modifié les règles du partage en matière de plus-value des particuliers.

Cette dernière loi avait initialement pour but d'étendre les dispositions des 748 et 750 II du code général des impôts qui soumettent au droit fixe les partages de succession et de communauté conjugale, « *aux partages de biens dépendant d'une indivision ordinaire existant des époux, des parents ou alliés jusqu'au 4<sup>ème</sup> degré inclus, et entre des partenaires ayant conclu un pacte civil de solidarité* ».

Cet article qui résultait d'un amendement présenté par Monsieur Alain Lambert avait pour objet de traiter l'ensemble des partages intervenant dans un cadre familial, qu'il s'agisse des

---

<sup>736</sup> BOI-RFPI-TDC-20-10-20121008, n° 270

<sup>737</sup> Loi n° 69-1168 du 26 décembre 1969, article 6 II.

<sup>738</sup> Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998, article 110.

<sup>739</sup> Loi de finances pour 2008 n° 2007-1822 du 24 décembre 2007.

familles classiques ou des familles recomposées, au regard des successions, divorces ou donations-partages comme des opérations intercalaires qui sont exclusives de toute taxation au titre des plus-values. Le député insistait sur le fait que le partage est un acte déclaratif et non translatif. *« C'est un principe qu'il faut absolument poser fiscalement et qui ne doit faire aucun doute ».*

Jusque là, seuls certains partages de nature familiale et conjugale bénéficiaient du régime de faveur des partages, avec des distinctions tenant à la date d'acquisition des biens ou à la date du partage difficilement justifiables.

699. Le Député souhaitait que le législateur pose le principe selon lequel, fiscalement, cet acte présente un caractère déclaratif exclusif de toute transmission, le but étant de remédier à un certain nombre de « frottements » fiscaux qui *« ralentissent parfois les accords familiaux entre les familles, selon la définition initiale, ou entre les familles recomposées »* ou du moins une *« complication inutile qui peut dans certains cas retarder la conclusion d'accords familiaux parfois difficiles à trouver lorsque les personnes ne s'entendent pas »*<sup>740</sup>.

Cet amendement visait à harmoniser les analyses fiscales et civiles en matière de partages.

Monsieur Lambert défendit son amendement en ces termes *« cet amendement pose le principe qu'il me paraîtrait sage de traduire dans notre droit fiscal, à savoir la reconnaissance du caractère déclaratif et non translatif de l'ensemble des partages portant sur un indivision conjugale, sans distinguer selon que les biens ont été acquis avant ou après le mariage, leur origine devant rester indifférente.*

*Le caractère déclaratif devrait également être étendu aux partages avec soulte. Ces opérations ont d'ailleurs été encouragées dans la loi civile par le législateur, qui a permis la transmission par anticipation des biens appartenant aux époux.*

*Afin que soient surmontées les difficultés que nous rencontrons actuellement, il faut que soit reconnue la neutralité fiscale comme elle l'est en droit civil ».*

Lors de l'examen du texte, le ministre du budget Eric Woerth se disait favorable à cet amendement de clarification. Néanmoins, il souhaitait que la réflexion soit portée sur ce que devait être précisément *« le périmètre du lien familial »*<sup>741</sup>.

---

<sup>740</sup> Amendement n° I-163 rectifié bis, adopté dans la petite loi du 11 décembre 2007, n° TA 29

<sup>741</sup> Sénat séance du 26 novembre 2007

Ce texte n'a pas été repris par la commission mixte paritaire qui l'a réécrit.

Cette réforme, même si elle n'est pas aboutie dans sa rédaction initiale, a toutefois eu le mérite de mettre fin aux distinctions qui étaient faites selon le régime matrimonial des époux, selon la date d'acquisition du bien, avant ou pendant le mariage, et selon la date du partage. Elle a également assimilé les partenaires pacsés aux époux, mais a laissé les concubins à l'écart du régime de faveur en matière d'enregistrement.

L'évolution législative est justifiée par la volonté de favoriser les partages intervenant dans le cadre familial. Elle est fondée sur la notion d'effet déclaratif existant en droit civil.

L'intérêt de la famille semble être la justification de l'extension des règles du partage à des opérations qui en étaient jusqu'alors exclues.

Mais une conception de la famille que le législateur ne souhaite pas trop extensible, comme l'atteste la remarque du ministre lors des débats et le vote définitif du texte.

700. Il résulte de la nouvelle rédaction du texte que le droit de partage a été étendu à tous les partages intervenant entre époux, quel que soit leur régime matrimonial et la date d'acquisition des biens objet du partage, ainsi qu'aux partenaires pacsés, exclus jusque là du régime de faveur.

En effet, l'administration fiscale, dans une réponse ministérielle Valleix<sup>742</sup> avait précisé que les dispositions de l'article 748 du code général des impôts ne pouvaient pas être étendues au partage de biens détenus en indivision par les partenaires signataires d'un PACS au motif que les contribuables avaient choisi d'organiser leur vie commune selon un statut spécial emportant des conséquences spécifiques.

701. Pourtant le PACS n'interférait en rien avec le droit de la famille. Mais l'évolution du droit civil devait emporter les modifications d'un point de vue fiscal.

Cette modification est heureuse dans la mesure où elle supprime les subtilités tenant à la date d'acquisition des biens (avant ou après le mariage) et à la date du partage qui avaient pour effet de complexifier la matière...

---

<sup>742</sup> Rep. Valleix JO AN 5 juin 2000, n° 39459, p. 3418.

Cette évolution n'est pas sans rappeler celle qu'il y eut en droit civil au sujet de l'attribution préférentielle<sup>743</sup>.

Mais on peut déplorer que cette évolution ne soit pas identique dans toutes les branches de la fiscalité ; selon qu'il s'agit de liquider les droits d'enregistrement ou de calculer l'impôt de plus-value immobilière ou de plus-value sur cession de valeurs mobilières ou les taxes forfaitaires sur les terrains à bâtir, les opérations de partage ne sont pas traitées de manière identique.

702. Restent exclus les partages de biens indivis entre concubins ; au motif que l'indivision est volontaire et non « subie » et qu'il n'y a pas lieu de favoriser « la sortie » ?

Il s'agit là d'une réticence du législateur fiscal à adopter pleinement l'effet déclaratif en droit fiscal. Le champ d'application en est certes largement étendu par la réforme de 2008<sup>744</sup> mais le principe en droit fiscal selon lequel le partage est translatif à hauteur des soultes est maintenu.

L'exclusion des concubins démontre toujours la défiance de l'administration face au concubinage. Leur situation, pour la liquidation du droit de partage, n'est pas alignée sur celle des époux ou des personnes pacsées qui se séparent.

Le principal argument, qui manque de pertinence, consiste à dire qu'il s'agit d'une indivision choisie dès l'origine et non une indivision subie, plus précisément d'une situation de fait et non d'une situation contractuelle. La sortie n'a donc pas à être favorisée ; « *le concubinage qui ne résulte ni d'un contrat, ni d'un acte administratif, mais constate une situation de fait, correspond à une situation différente, à laquelle le législateur n'a pas souhaité accorder le bénéfice du taux réduit : les divisions de biens détenus conjointement dans cette situation sont soumises au régime des ventes ordinaires et taxées comme telles* »<sup>745</sup>.

Le concubinage ne crée pas de lien d'alliance, ni entre les concubins, ni entre chacun d'eux et les parents de l'autre. Le code civil se borne à définir le concubinage<sup>746</sup> comme une union de fait entre deux personnes de sexe différent ou de même sexe qui vivent en couple. Il précise

---

<sup>743</sup> Jean Patarin, RTD civ. 1988, p. 160 et RTD civ. 1989, p. 121.

<sup>744</sup> Supra n° 698.

<sup>745</sup> Rep. Michel Liebgott, JO AN 7 avril 2015, p. 2705, n° 71826.

<sup>746</sup> C. civ., art. 515-8, issu de L. n° 99-944 du 15 nov. 1999

que le concubinage suppose une communauté de vie présentant un caractère de stabilité et de continuité. La définition est sommaire et elle est loin de constituer un véritable statut<sup>747</sup>.

Certes, l'indivision est volontaire et les concubins n'ont pas souhaité le carcan du mariage ou du pacs ; est-ce une raison suffisante pour les exclure du régime de faveur réservé aux époux et aux partenaires ? Où commence l'application des textes par analogie et où s'arrête-t-elle<sup>748</sup> ?

Inversement, on pourrait se demander ce qui justifie le traitement de faveur applicable à la liquidation de la communauté réduite aux acquêts. Les époux n'ont pas souhaité se soumettre au régime légal et pourtant la fiscalité du partage leur est applicable lors de la dissolution du mariage<sup>749</sup>.

703. Ces réticences à assimiler les concubins aux époux se rencontrent également en droit civil, notamment en matière d'attribution préférentielle ; ni la loi, ni les juges n'assimilent, à ce jour, le concubinage au mariage.

Cette exclusion a pour effet d'alourdir le coût du partage et, économiquement, de dissuader des sorties d'indivisions qui pourtant n'ont aucun intérêt à perdurer en cas de séparation.

## **B - Prévalence d'autres critères**

704. Le partage n'emporte pas toujours en lui-même des conséquences fiscales.

Qu'il y ait partage ou pas, avec ou sans soulte, de communauté, de succession ou de succession, seules sont prises en compte fiscalement les conséquences factuelles qui peuvent en découler : conservation du bien, poursuite de l'exploitation, maintien du bien à l'actif du bilan.

En matière de plus-value professionnelle, le partage n'aura de conséquence que s'il s'accompagne d'une sortie d'actif<sup>750</sup>.

Toujours en fiscalité professionnelle, mais au sujet de l'exonération des droits de mutation à titre gratuit à hauteur des trois-quarts en enregistrement<sup>751</sup>, la question est de savoir si le

---

<sup>747</sup> Jean-Jacques Lemouland, Rép. Civ. Dalloz, Famille, n° 18.

<sup>748</sup> Jean Hauser, "Vers une théorie générale du droit de la famille", D. 1991, Chron. XII ; « Ainsi se reproduit un scénario que les spécialistes du droit des obligations connaissent bien et qui conduit à abandonner le jugement de valeur pour appliquer un statut juridique en modélisant la situation génératrice de façon neutre ».

<sup>749</sup> Supra n° 144 et s.

<sup>750</sup> Cf. supra n° 559.

<sup>751</sup> CGI, art. 787 B et 787 C.

partage est considéré comme une cessation d'activité à l'égard des co-indivisaires non attributaires : en effet ce régime de faveur est subordonné à la condition que l'exploitation soit poursuivie par les indivisaires (1).

Se pose également la question de savoir si l'existence de droits concurrents sur un même bien emporte de facto une solidarité en matière fiscale et, si tel est le cas, si le partage suffirait à mettre fin automatiquement à cette solidarité (2).

#### 1- Enregistrement « professionnel » ; critère de la conservation des parts

705. En matière de transmission d'entreprise, l'article 787 B du code général des impôts prévoit une exonération de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, sur la transmission par décès ou entre vifs des parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale à condition notamment que chacun des héritiers, donataires ou légataires prenne l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de **conserver les parts** ou les actions transmises pendant une durée de quatre ans qui court à compter de la date d'expiration de l'engagement collectif, lui-même d'une durée de deux ans<sup>752</sup>.

Ce dispositif de faveur permettant de diminuer l'assiette des droits de mutation à titre gratuit est basé sur deux engagements de conservation ; l'un collectif pris antérieurement à la transmission à titre gratuit et d'une durée d'au moins deux ans, l'autre, individuel, par l'attributaire des parts sociales, d'une durée de quatre ans.

La question est donc de savoir quelle est l'incidence du partage pendant la période d'engagement collectif et pendant la période d'engagement individuel de conservation des biens transmis lorsque la transmission résulte d'une succession (a) ou d'une donation-partage (b).

706. Les enjeux sont importants : exiger le complément de droit parce que le partage mettrait fin à l'obligation de conservation aurait pour effet, soit d'empêcher toute sortie d'indivision

---

<sup>752</sup> CGI, art. 787 B.

pendant la période d'engagement collectif et individuel, soit de mettre en péril la poursuite de l'activité.

707. Ce dispositif de faveur a pour objet de préserver la fonction économique des biens, de favoriser leur conservation au sein de la famille et de privilégier une « répartition intelligente » des biens<sup>753</sup>.

Considérer que le partage met fin à l'engagement de conservation des titres aurait également pour effet de paralyser le dispositif juridique prévoyant l'attribution préférentielle, au profit de tout héritier copropriétaire, à l'occasion du partage, de toute entreprise, ou partie d'entreprise agricole, commerciale, industrielle, artisanale ou libérale ou quote-part indivise d'une telle entreprise. Ce dispositif est prévu à l'article 831 du code civil.

#### a- Succession

708. A compter de la transmission par décès, les héritiers, donataires ou légataires qui souhaitent bénéficier de l'exonération partielle ne peuvent effectuer de cession ou de donation au profit d'autres signataires de l'engagement collectif. En effet, la seconde condition relative à l'engagement individuel de conservation des titres transmis ne pourrait alors plus être respectée.

A l'issue de cet engagement collectif d'une durée d'au moins deux ans, suit l'engagement individuel de conserver les titres pendant quatre ans. Le non-respect de cet engagement par l'un d'entre eux n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération partielle dont ont bénéficié, le cas échéant, les autres héritiers, donataires ou légataires. En effet, la rupture de l'engagement n'a de conséquences qu'à l'égard de l'héritier ou du donataire qui ne respecte pas l'engagement individuel de conservation.

Dans l'hypothèse d'une indivision, il est précisé que l'engagement individuel de conservation doit être pris par chacun des co-indivisaires en sa qualité d'associé. En présence d'un gérant de l'indivision en application de l'article 815-3 du code civil, ce dernier aura la capacité de signer l'engagement pour le compte de tous les co-indivisaires, s'agissant d'un acte d'administration.

---

<sup>753</sup> Frédéric-Jérôme Pansier, AJ Famille 2006, p. 318.

709. La rupture de l'engagement individuel de conserver directement ou indirectement, pendant quatre ans, tous les titres de la participation transmise à titre gratuit, entraîne pour l'héritier, le donataire ou légataire concerné ou, le cas échéant, ses ayants cause à titre gratuit, l'exigibilité du complément de droits de mutation et de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts<sup>754</sup>.

Comment doit être interprétée la condition tenant à la « conservation » du bien lorsque les titres sont indivis et qu'il est procédé à un partage ?

Initialement, l'administration fiscale ne précisait rien s'agissant des partages successoraux.

710. Il a fallu attendre les réponses aux questions posées au ministre pour avoir les précisions suivantes : « *Dans l'hypothèse d'un partage pur et simple, l'administration fiscale semble admettre le régime de faveur des exonérations partielles. En revanche, en cas de partage à titre onéreux la situation apparaît beaucoup plus confuse. Cette situation est d'autant plus délicate lorsque l'entreprise a une valeur relativement importante et que seul l'un des enfants envisage de reprendre la société ; le partage ne peut être alors qu'à titre onéreux. En la matière, l'esprit de la loi est de préserver la pérennité de l'entreprise. Dans ces conditions, il lui demande s'il ne serait pas opportun de reconnaître, expressément, l'admission du régime de faveur en cas de partage à titre gratuit comme en cas de partage à titre onéreux* ».

Il est intéressant de remarquer à ce stade les termes utilisés : il n'est pas fait référence au partage pur et simple ou avec soulte mais au partage « à titre gratuit » ou « à titre onéreux ».

Il a été répondu que « *... Chaque héritier, donataire ou légataire, s'engage individuellement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, à conserver les parts ou actions transmises pendant une durée de six ans à compter de la fin de l'engagement collectif de conservation précité. Dans l'hypothèse envisagée d'une situation d'indivision, il y a lieu de préciser que l'engagement individuel de conservation doit être pris par chacun des co-indivisaires en sa qualité d'associé. En présence d'un gérant de l'indivision, en application de l'article 815-3 du code civil, ce dernier aura la capacité de signer l'engagement pour le compte de tous les indivisaires s'agissant d'un acte*

---

<sup>754</sup> CGI, art. 1840 G ter.

*d'administration. Le partage ultérieur des parts ou actions, avec ou sans soulte, n'emporte pas la déchéance du régime de faveur prévu par l'article 787 b du CGI, mais entraîne seulement le report de l'engagement individuel de conservation sur le bénéficiaire des titres de l'entreprise »<sup>755</sup>.*

711. Le partage, qu'il soit pur et simple ou avec soulte, n'emporte pas rupture de l'engagement de conservation. Autrement dit, il n'est pas analysé en une mutation à titre gratuit ou à titre onéreux susceptible de remettre en cause le régime de faveur.

L'administration ne qualifie pas expressément le partage (elle se contente de dire qu'il « n'emporte » pas la déchéance du régime de faveur) mais, peut-on en conclure qu'il est un acte déclaratif ?

712. Pour l'application de l'exonération des trois quarts dont il est question ici, certainement, mais pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, le partage peut avoir une incidence sur la liquidation des droits<sup>756</sup>.

713. Même si la réponse ne le dit pas, cela revient à appliquer les règles de l'effet déclaratif du partage. Le partage n'emporte pas rupture de l'engagement de conservation et l'attributaire, réputé seul propriétaire du bien, sera également le seul redevable de l'impôt.

#### b - La donation-partage

714. En cas de donation-partage avec soulte, l'engagement individuel de conservation des titres doit être souscrit par le bénéficiaire effectif des titres, ceci indépendamment des modalités de calcul des droits de donation, lesquels ne sont pas liquidés directement sur les biens attribués à chaque donataire mais en fonction des droits théoriques de chaque donataire dans la masse donnée et à partager<sup>757</sup>.

---

<sup>755</sup> Rep. Feneuil, JO AN 14 février 2006, p. 1562, n° 80094, dans le même sens réponse Rep. Tron JO AN 28 février 2006, p. 2114, n° 79551 ; Rep. Lachaud, JO AN 14 février 2006, p. 1562, n° 72119 ; Rep. Bobe, JO AN 14 février 2006, p. 1562, n° 67514 ; Rep. Feneuil, JO AN 14 février 2006, p. 1562, n° 80094 ; position reprise par l'administration dans sa doctrine, BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10-20140519, n° 340 « *Dans cette situation, le partage ultérieur des parts ou actions, avec ou sans soulte, n'emporte pas déchéance du régime prévu par l'article 787 B du code général des impôts mais entraîne seulement un report de l'engagement individuel de conservation sur le bénéficiaire effectif, c'est-à-dire l'indivisaire attributaire des titres de l'entreprise* ».

<sup>756</sup> Supra n° 669 et 673.

<sup>757</sup> Rep. Vachet, JO AN 28 mars 2006, p. 3343, n° 82926 ; reprise au BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10-20140519, n° 340 ; « *dans l'hypothèse envisagée, les règles traditionnelles de liquidation des donations-partages avec soultes sont applicables. Ainsi, dans une telle hypothèse, la liquidation des droits est effectuée selon les*

Le partage n'emporte pas remise en cause du régime de faveur ; l'engagement est reporté sur l'attributaire des biens.

L'administration fiscale considère que le partage, pur et simple ou avec soulte n'emporte pas rupture de l'engagement de conservation. Cette obligation est de plein droit reportée sur la tête de l'attributaire.

## 2 - Recouvrement d'impôt

715. L'indivision, comme l'indivisaire, n'ont pas de statut en matière de fiscalité directe. L'indivisaire peut former à lui seul ou avec d'autres (indivisaires ou non), un foyer fiscal. Les modalités de détention de la propriété n'entrent pas en ligne de compte.

Il convient de distinguer l'obligation à la dette qui concerne la relation entre le créancier, en l'espère l'administration fiscale, et le ou les débiteurs et la contribution à la dette qui consiste à déterminer lequel des indivisaires supporte la dette de manière définitive.

716. La solidarité en matière de paiement est favorable à l'administration fiscale qui n'a pas ainsi à multiplier les recours. Elle peut réclamer à un seul débiteur le paiement de la totalité des droits : la tâche de l'administration fiscale est ainsi facilitée. Cette solidarité peut avoir deux fondements.

717. Le premier résulte des textes fiscaux qui prévoient une solidarité en l'absence d'indivision, de la même manière que des indivisaires ne sont pas forcément solidaires. En effet l'administration s'en tient essentiellement à la notion de foyer fiscal pour les impôts directs. En matière de droit d'enregistrement, la qualité de parties à l'acte suffit à les rendre solidaires même en l'absence d'indivision entre elles.

La notion d'indivision est donc étrangère aux règles de solidarité et par conséquent toutes les opérations qui y sont liées : les modalités de partage importent peu, l'effet déclaratif n'existe pas.

---

*attributions théoriques. Cependant, c'est bien entendu le bénéficiaire effectif des titres de l'entreprise qui devra souscrire l'engagement individuel de conservation* ». Supra n° 673.

718. Le deuxième fondement trouve sa source dans le droit civil. L'administration, comme tout créancier, est susceptible d'invoquer ces règles, plus contraignantes toutefois à mettre en œuvre. Mais la question se pose de savoir si l'administration ne pourrait pas trouver dans l'application des règles civiles, la solidarité qui lui manque parfois d'un point de vue fiscal : on pense notamment à la solidarité prévue en matière de dettes commerciales ou d'impôts locaux.

719. La solidarité établie en droit fiscal est étrangère aux modes de détention des biens. Le fait que les biens soient propres, indivis ou communs n'a pas d'incidence. Ainsi, des indivisaires peuvent être solidaires, sans que cette solidarité ne soit fondée sur l'existence d'une indivision et, inversement, des personnes peuvent être solidaires alors même que n'existe pas d'indivision entre elles.

720. En matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur la fortune, elle se fonde sur la notion de foyer fiscal. Le couple marié ou pacsé forme en principe un foyer fiscal (sauf dispositions prévues à l'article 6,4 du code général des impôts), quel que soit leur régime matrimonial et, à ce titre, les époux sont tenus solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune (étant précisé qu'en matière d'impôt sur la fortune, les concubins notoires sont imposés sur l'ensemble des biens appartenant à chacun d'eux) et de la taxe d'habitation (a).

721. En enregistrement, la solidarité est basée soit sur la qualité d'héritier du contribuable pour le paiement des droits de mutation à titre gratuit et le paiement des impositions mises en recouvrement au nom du défunt (b), soit sur la qualité des parties à l'acte (c).

#### a - Solidarité au titre du foyer fiscal

*« Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont tenus solidairement au paiement :*

*1° De l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune*

*2° De la taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit »<sup>758</sup>.*

*« Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont solidaires pour le paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune »<sup>759</sup>.*

---

<sup>758</sup> CGI, art. 1691 bis I.

<sup>759</sup> CGI, art. 1723 ter OO-B

Parce que les époux et les partenaires pacsés forment un foyer fiscal ils sont solidaires pour le paiement de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur la fortune et de la taxe d'habitation.

Peu importe que le bien soit commun ou propre à l'un des époux seulement. Le droit de propriété n'est pas un élément à prendre en compte.

#### α- Impôt sur le revenu

722. En matière d'impôt sur le revenu, la solidarité tient à l'existence du foyer fiscal constitué entre deux époux ou deux partenaires pacsés et ne concerne que les revenus faisant l'objet d'une imposition commune.

Peu importe le régime matrimonial et le mode de détention des biens, la qualité d'époux ou de partenaire lié par un pacte induit cette solidarité. Ainsi, un époux peut être solidaire pour le paiement de l'impôt relatif à des revenus générés par des biens propres du conjoint.

723. Les personnes concernées par la solidarité pour le paiement de l'impôt sur le revenu sont les époux, quel que soit leur régime matrimonial, et les partenaires liés par un PACS<sup>760</sup>.

La solidarité prévue par les textes a pour effet de rendre chacun des époux ou des partenaires liés par un PACS responsable du paiement du montant total de l'imposition, sans qu'il y ait lieu de procéder entre eux à une répartition préalable de la dette fiscale du foyer.

724. Cette solidarité fiscale s'applique également pendant l'instance de divorce, après le divorce et en cas de rupture de la vie commune, s'il reste des sommes à payer au titre de l'imposition commune.

Elle porte sur le paiement de l'impôt sur le revenu lorsque les époux sont soumis à une imposition commune.

Dés lors, les époux et les partenaires liés par un PACS ne sont pas tenus solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu lorsque cet impôt porte sur les revenus dont l'un ou l'autre des conjoints ou partenaires a disposé en dehors des périodes d'imposition commune.

725. Les époux, même séparés, restent solidaires pour le paiement des impositions communes. L'administration peut donc demander à l'un d'eux le paiement de la totalité de

---

<sup>760</sup> BOI-CTX-DRS-20120912, n°10.

l'impôt<sup>761</sup>. Le partage des biens n'a pas pour effet « d'effacer » la période d'imposition commune ; l'effet déclaratif est inexistant.

726. De nouveau, on constate que l'imposition commune est indépendante des modalités de détention des biens et du régime matrimonial.

Des époux séparés de biens sont tenus solidairement au paiement de l'impôt des revenus d'un bien propre à l'un des époux et inversement, des concubins ne sont pas solidaires pour le paiement des revenus provenant de biens acquis en indivision, du moins, pas sur le fondement du foyer fiscal.

727. Il est mis fin à la solidarité fiscale dans différentes hypothèses ; lorsque l'imposition distincte est possible conformément aux dispositions de l'article 6,4 du code général des impôts, lorsque l'un des époux a fait une demande de décharge de solidarité de paiement.

Lorsque l'imposition distincte, prévue par l'article 6,4 du code général des impôts, est possible, l'époux n'est pas solidairement tenu au paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux revenus de son conjoint.

L'imposition séparée est de droit ;

Lorsque les époux sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ;

Lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparés ;

Lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008<sup>762</sup>, chacun des époux ou des partenaires liés par un PACS dont la responsabilité est mise en jeu peut adresser à l'administration une demande en décharge de son obligation légale de paiement, conformément aux dispositions du II de l'article 1691 bis du code général des impôts.

---

<sup>761</sup> Le conseil constitutionnel rappelle toutefois, au sujet de l'article L 54 A du Livre des Procédures Fiscales selon lequel « *les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre* », que la garantie à un recours juridictionnel effectif impose que chacune des personnes précédemment soumise à imposition commune soit mise à même d'exercer son droit de former une réclamation contentieuse contre des impositions supplémentaires lorsque l'administration fiscale a été informée du changement de situation es conjoints. Cette dernière doit donc adresser l'avis de mise en recouvrement aux deux ex-conjoints, Cons. Const. 4 décembre 2015, n° 2015-503 QPC.

<sup>762</sup> Article 9 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008. Cons. Const. Décision 2013-330 QPC du 28 juin 2013.

L'octroi de la décharge de responsabilité solidaire est subordonné à la réalisation de trois conditions cumulatives :

- une rupture de la vie commune ;
- une disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur à la date de la demande ;
- un comportement fiscal qui se traduit d'une part, par le respect par le demandeur de ses obligations déclaratives depuis la rupture de la vie commune et, d'autre part, par l'absence de manœuvres frauduleuses pour se soustraire au paiement de l'impôt<sup>763</sup>.

#### β- Taxe d'habitation

728. La taxe d'habitation est due par les personnes qui ont, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance des locaux imposables<sup>764</sup>.

Cette taxe n'est pas fondée sur le droit de propriété mais sur la disposition ou la jouissance du local ; le contribuable doit avoir la possibilité de l'occuper à tout moment et doit en avoir la jouissance à titre privatif. Elle est due par l'occupant. Par conséquent, le statut juridique de l'immeuble est indifférent. Qu'il dépende de la communauté ou d'une indivision, voire qu'il figure dans les propres d'un conjoint, peu importe.

729. Le code général des impôts ne crée pas de solidarité en matière de taxe d'habitation à l'exception des époux et partenaires pacsés vivant sous le même toit ; l'article 1691 bis du code général des impôts prévoit que les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont tenus solidairement au paiement de la taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit.

Les époux sont donc tous deux redevables solidairement de la taxe lorsqu'ils vivent sous le même toit, quel que soit le régime matrimonial. En effet, il ne s'agit pas de taxer une propriété mais la jouissance d'un bien.

730. S'ils vivent séparément, chacun est redevable de la taxe pour le local qu'il occupe, même s'il n'en est pas propriétaire. La solidarité cesse.

---

<sup>763</sup> BOI-CTX-DRS-10-20151014, n° 70.

<sup>764</sup> BOI-IF-TH-10-20-10-20120912, n°1.

731. Ainsi, une femme mariée qui vit séparément dans un logement distinct de celui de son époux doit être personnellement assujettie à la taxe d'habitation à raison de ce logement même s'il s'agit d'une simple séparation de fait.

À plus forte raison, lorsque des époux sont en instance de divorce et que la femme a été autorisée à résider séparément ; celle-ci doit alors être assujettie personnellement pour cette résidence à la taxe d'habitation.

Enfin, lorsque des époux vivent séparés de fait, la taxe d'habitation due pour le logement qui constituait le domicile conjugal est exigible de celui qui en a seul gardé la jouissance effective<sup>765</sup>.

Il résulte de ces principes, qu'est redevable de la taxe d'habitation l'occupant d'un immeuble indivis à l'exclusion des co-indivisaires non occupants.

732. Rappelons qu'hormis la situation des époux et partenaires pacsés il n'existe pas de solidarité pour le paiement de la taxe.

Lorsque la propriété est indivise, l'administration peut assujettir, selon les conditions dans lesquelles les intéressés disposent de l'habitation ;

- soit un seul coindivisaire, occupant de fait. C'est ainsi que le contribuable, propriétaire indivis avec ses frères et sœurs d'une maison qu'il a habitée seul depuis plus de trente ans et dont il a supporté seul les impôts et charges, doit être regardé comme ayant conservé la disposition de cette habitation pendant l'année où il a séjourné dans une maison de santé et ne l'a pas occupée. Les autres indivisaires ne pouvaient, dès lors, être imposés au titre de l'année en cause pendant laquelle ils n'ont, d'ailleurs, fait que de brefs séjours dans cette maison<sup>766</sup>.

- soit plusieurs co-indivisaires, dès lors qu'ils sont occupants,

-soit l'ensemble des propriétaires indivis.

733. Mais les précisions de l'administration quant à l'« occupation indivise » laissent perplexe.

---

<sup>765</sup> CE 30 juin 1982, n° 24984 ; Aux termes de l'article 1408 du C.G.I., la taxe d'habitation est "établie au nom des personnes qui ont, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance des locaux imposables". Il en résulte que l'administration doit établir la taxe afférente à chaque habitation au nom de la personne qui en a la jouissance effective et, à défaut seulement, au nom de la personne qui en a la disposition. En conséquence, lorsque des époux sont séparés de fait, chacun doit être assujetti à la taxe pour les locaux meublés affectés à l'habitation dont il a personnellement la jouissance. Application au cas d'une épouse à raison d'un appartement dont elle avait seule la jouissance effective, alors même que son époux eût pu à tout moment disposer à nouveau avec elle de ce logement dont il était propriétaire ».

<sup>766</sup> CE, 25 juillet 1975, n°s 92401 et 92402.

Elle estime que les locaux faisant l'objet d'une occupation indivise ne peuvent donner lieu qu'à une seule imposition à la taxe d'habitation ; une division de cote entre chacun des occupants est exclue. Elle en conclut que, lorsque la propriété ou l'occupation est indivise, l'imposition peut être établie au nom de l'un ou de plusieurs ou encore de l'ensemble des propriétaires ou occupants indivis<sup>767</sup>.

Il a été précisé qu'en cas de pluralité d'occupants dans une même habitation, il est établi, en principe, une seule imposition, non divisible, pour chaque logement meublé destiné à une utilisation distincte<sup>768</sup>.

L'administration fiscale ne va-t-elle pas au-delà de ce que lui permet la loi ? Certes l'occupant est redevable de la taxe mais pas solidairement.

734. Ne confond-elle pas l'établissement de l'impôt et le recouvrement de cet impôt ? Comme en matière de taxe foncière, et conformément au jugement de la cour administrative d'appel de Douai, l'établissement d'une cote unique n'implique pas une solidarité.

L'établissement de l'impôt sous une cote unique ne devrait pas autoriser le service à réclamer la totalité de l'imposition à l'un des coindivisaires seulement, en se fondant sur l'obligation solidaire de ce dernier.

On aboutit à une situation de solidarité non prévue par le texte.

La cour administrative d'appel de Paris a infirmé un jugement du tribunal administratif de Versailles qui estimait que la taxe d'habitation devait être établie au nom de chacun des deux coindivisaires sous deux cotes distinctes à raison de la moitié de la valeur locative de l'immeuble<sup>769</sup>.

Il résulte de ces règles relativement complexes que l'existence d'une indivision ne saurait rendre de facto les indivisaires redevables de la taxe d'habitation vis-à-vis de l'administration fiscale.

Celui qui n'a pas la jouissance ou la libre disposition du local ne saurait être imposé. S'il l'occupe, il ne devrait être soumis à l'impôt qu'à hauteur de ses droits dans l'indivision<sup>770</sup>. Mais telle n'est pas la position de l'administration fiscale ni du juge.

---

<sup>767</sup> BOI-IF-TH-10-20-20-20160706, § 130.

<sup>768</sup> Rep. Tavernier, JO AN 21 novembre 1983, p. 5010.

<sup>769</sup> TA Versailles, 3e ch., 21 mai 1997, req. n° 93-1917, M. Parotin ; CAA Paris, 24 octobre 2001, rec. N°97-3027, Dr. fisc. 2002, p. 307.

<sup>770</sup> Florence Deboissy, RTD com. 2002, p. 574.

## b - Solidarité en qualité d'héritier

La solidarité des ayants droit ne résulte pas de l'existence d'une indivision, mais de leur qualité d'héritier, de légataire ou de donataire.

### α- Héritiers

735. Les droits de mutation par décès sont payés par les héritiers, donataires ou légataires, à l'exception des cohéritiers exonérés de droit de mutation par décès. Les cohéritiers sont solidaires ; mais il n'existe pas de solidarité avec les légataires mêmes universels.

Tous les héritiers légaux non exonérés sont solidaires pour le paiement des droits de succession et ce, quelles que soient les modalités d'acceptation de la succession<sup>771</sup>.

736. Cette solidarité vaut pour les droits initialement dûs ainsi que pour ceux qui résulteraient d'un redressement. L'administration peut ainsi notifier à un seul des héritiers le paiement de droits complémentaires suite à l'établissement d'une insuffisance d'évaluation<sup>772</sup>.

La solution est identique pour la révélation de dons manuels non déclarés rapportés à l'actif successoral<sup>773</sup>.

737. La solidarité ne s'applique pas seulement au paiement des droits simples, mais s'étend à toutes les pénalités. En effet, conformément aux dispositions de l'article 1840 E du code général des impôts, en matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière, les personnes qui sont, au regard du Trésor, solidaires pour le paiement de l'impôt, sont aussi solidaires pour le paiement des pénalités, sous réserves de quelques particularités.

738. En conséquence, les pénalités sont dues solidairement par les héritiers, à l'exception de ceux qui sont exonérés, et, chacun en ce qui le concerne, par les donataires ou légataires<sup>774</sup>.

Chacun des cohéritiers solidaires étant tenu de souscrire la déclaration de la succession. A défaut de déclaration dans le délai prescrit, la contravention est imputable pour le tout à

---

<sup>771</sup> BOI-ENR-DG-50-10-20-20140227, n° 160 ; CGI, art. 1705, 1709 et 1710.

<sup>772</sup> Cass. Com. 23 juin 1987, n°85-17774.

<sup>773</sup> Cass. Com. 31 mars 2004, n° 02-10578.

<sup>774</sup> BOI-CF-INF-30-30-20120912, n° 140 et 220.

chacun des héritiers ; chacun est obligé, également pour le tout, au paiement de la pénalité de retard encourue<sup>775</sup>.

739. On peut déjà relever qu'il n'est pas fait référence à la situation d'indivision mais elle est souvent induite s'agissant des héritiers. En effet ces derniers sont forcément en indivision sur les biens transmis par décès.

Qu'un partage soit effectué ou pas, qu'il soit pur et simple ou avec soulte, la solidarité légale s'applique<sup>776</sup>. Ainsi, un héritier peut être poursuivi pour une insuffisance d'évaluation établie sur un bien constituant le lot d'un autre héritier. Peu importe que lui-même soit loti d'autres biens.

L'attributaire d'une soulte peut être redressé sur un problème d'insuffisance de valeur de la même manière que l'attributaire du bien litigieux.

La seule qualité d'héritier suffit à le rendre solidaire pour le paiement de la totalité des droits de succession.

740. La rétroactivité n'a pas de prise en l'espèce. Il ne serait pas possible, pour un héritier, de se libérer de tout paiement en retenant l'effet déclaratif du partage et en estimant n'avoir pas été propriétaire des lots attribués aux co-indivisaires et parallèlement, n'avoir eu la propriété que du lot qui lui échoit.

741. Les héritiers sont également solidaires du paiement des droits qui font l'objet d'un paiement différé et fractionné<sup>777</sup>. Du fait de la solidarité les liant à leurs cohéritiers, en vertu de l'article 1709 du code général des impôts, le versement d'une somme correspondant à la part des droits de succession dont ils sont normalement débiteurs ne les libère pas définitivement à l'égard du Trésor et ils restent tenus envers celui-ci des sommes faisant l'objet d'une concession de crédit.

#### β- Légataires.

742. Aucune solidarité n'existe entre les divers légataires (universels, à titre universel ou particuliers), ni entre les légataires et les héritiers. Chaque légataire doit donc souscrire

---

<sup>775</sup> Jurisclasseur Enregistrement, Fasc. 15 Successions, François Fruleux, n° 19.

<sup>776</sup> Il est toutefois rappelé que les modalités du partage successoral auront une incidence sur la liquidation de droits de succession.

<sup>777</sup> BOI-ENR-DG-50-20-30-20160406, n° 270 et 280.

personnellement la déclaration des biens qui lui sont dévolus et acquitter l'impôt afférent à son legs.

743. Une clause de testament peut stipuler qu'un legs particulier sera délivré net de tous frais, ou avec plus de précision, net de tout droit de mutation ; cette disposition est valable entre les parties, mais elle ne modifie pas les droits que le Trésor tient de la loi.

La stipulation d'après laquelle un legs est fait net de tous droits n'est pas opposable à l'administration fiscale. Le légataire reste personnellement débiteur des droits qui n'ont pas été acquittés dans le délai et des pénalités encourues et cette clause ne rend pas l'héritier redevable vis-à-vis de l'administration fiscale.

La clause d'un testament prévoyant qu'un legs particulier sera payé net de tous frais et droits n'a d'effet qu'entre les parties et ne saurait décharger le légataire de son obligation personnelle et d'ordre public de payer les droits afférents à son legs, sauf à se faire rembourser par ceux qui d'après le testament ont la charge de ces frais et droits<sup>778</sup>.

744. Si les droits ne sont pas acquittés dans le délai, la pénalité de retard est donc encourue par le légataire particulier ; elle ne saurait, en aucun cas, être mise à la charge de l'héritier ou du légataire universel<sup>779</sup>.

745. On constate que les règles de solidarité ne laissent pas de place aux modalités de détention du bien. Seule la qualité d'héritier importe.

Dés lors, la date du partage, les modalités de partage et d'attribution ne peuvent avoir aucun effet, et notamment ne peuvent effacer la qualité d'héritier des différents indivisaires.

#### γ- Les donataires

746. Les donataires ne sont pas solidaires entre eux, ni avec les héritiers, ni avec les légataires.

Le code général des impôts ne prévoit aucune solidarité les concernant et la seule existence d'une indivision ne saurait « générer » cette solidarité. Cette règle peut paraître surprenante.

---

<sup>778</sup> BOI-ENR-DG-50-10-20-20140227, n° 160.

<sup>779</sup> Cass. civ., 4 juin 1924 : D. 1926, 1, p. 102 ; Rev. enr. 8144

Il n'existe donc pas de solidarité fiscale entre donataires, quand bien même ils seraient donataires de biens indivis.

Cette affirmation mériterait toutefois d'être nuancée : il serait plus juste de dire qu'il n'existe pas de solidarité prévue par les articles 1705-6° et 1709 du code général des impôts.

Nous verrons qu'elle peut éventuellement exister sur un autre fondement.

### c – Solidarité des parties à l'acte

747. Les articles 1705-5° et 1709 du code général des impôts prévoient les règles applicables en matière de paiement d'impôt d'enregistrement.

Toutes les parties ayant figuré à un acte sont solidaires pour le paiement des droits que l'acte soit sous seing privé, ou notarié (étant précisé que dans cette hypothèse le notaire est tenu de faire l'avance des droits).

Ces règles s'appliquent également aux mutations verbales, sous réserve bien évidemment que la mutation soit établie.

Par ailleurs, la partie présentant l'acte à l'enregistrement est obligée d'acquitter l'intégralité des droits dès lors que la formalité est indivisible, à charge pour elle de se retourner contre les divers intéressés pour être remboursée de ses frais en sus.

Ainsi, la clause d'un acte mettant les droits à la charge d'une partie déterminée n'est pas opposable à l'Administration<sup>780</sup>.

Cette solidarité concerne notamment le droit de partage.

On constate que les modalités de détention du bien ne constituent pas le fondement de la solidarité fiscale.

L'article 1709 du code général des impôts s'applique aux opérations de partage, quelles qu'elles soient, que ce partage soit fait par acte sous seing privé ou notarié : les parties à l'acte de partage sont solidaires entre elles.

748. A la question de savoir qui est redevable du paiement du droit de partage lorsque l'administration établit une insuffisance de valeur postérieurement à une opération de partage

---

<sup>780</sup> BOI-ENR-DG-50-10-20-20140227, n°10.

successoral, l'administration ne répond qu'au visa des articles 1709 et 1712 du code général des impôts sans jamais qualifier l'opération de partage.

Quels que soient les effets juridiques de ce partage, qu'il ait ou non un effet déclaratif, les droits sont dus par les parties à l'acte<sup>781</sup>, qu'il s'agisse du droit de partage ou des droits d'enregistrement.

Cette position est également celle de la Cour de cassation<sup>782</sup> ; les parties à un acte sont solidaires pour le paiement non seulement des droits à percevoir lors de la formalité, mais encore des suppléments de droits dont l'exigibilité est établie ultérieurement. Dès lors, à l'occasion d'un redressement opéré, à raison d'opérations contenues dans un acte de partage, la totalité des sommes dues du fait de ce redressement pouvait être réclamée à un seul copartageant.

La Cour de cassation juge toutefois que si l'administration peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des débiteurs solidaires de la dette fiscale, la procédure suivie doit être contradictoire et la loyauté des débats oblige à notifier les actes de procédure autres que la proposition de rectification à tous les redevables solidaires<sup>783</sup>.

749. L'article 1707 du code général des impôts instaure une solidarité pour le paiement des droits simples et pénalités exigibles sur les sentences arbitrales et les décisions judiciaires.

750. Sur ce point, une question ministérielle<sup>784</sup> a été posée au sujet des personnes qui doivent payer les droits d'enregistrement sur une prestation compensatoire dont le capital non seulement ne leur a pas encore été versé, mais n'est surtout pas même devenu exigible. Une instruction de 2005 dispose que, *"les jugements prévoyant une prestation compensatoire qui donnent ouverture au droit de partage ou à la taxe de publicité foncière doivent être enregistrés dans le mois de leur date et les droits sont immédiatement exigibles dès le prononcé du jugement, sans qu'il soit besoin d'attendre qu'il soit exécutoire"*. Des dispositions qui peuvent obliger les personnes concernées à emprunter *"pour payer la taxe adossée à ce*

---

<sup>781</sup> Rep. Cuq, JO AN 1<sup>er</sup> juillet 1991, n° 39437, p. 2571.

<sup>782</sup> Cass. Com. 23 mai 1973, n°71-10252, rendu en matière de droit de partage suite à des insuffisances de valeur révélées, « *Mais attendu que le Tribunal retient à juste titre que, pour les recouvrements d'ordre fiscal, tout les parties qui ont figuré dans les actes sont tenues solidairement envers l'enregistrement des droits auxquels ces actes sont soumis ; qu'il observe qu'en l'espèce le redressement opéré par l'administration vise les opérations de partage elles-mêmes et qu'il en déduit à bon droit que l'administration est fondée à réclamer le paiement de la totalité es sommes dues à un seul copartageant* ».

<sup>783</sup> BOI-ENR-DG-50-10-20-20140227, n° 20.

<sup>784</sup> Rép. Baert, JO AN 17 juin 2008, p. 5141, n° 2248.

*secours financier qu'est la prestation compensatoire qu'elle ne percevra éventuellement que bien plus tard*". C'est pourquoi, le député demande à la ministre si le Gouvernement envisage de prolonger le délai d'exigibilité, *"et a fortiori suspendre celle-ci en cas d'exercice par le conjoint de son droit d'appel"*.

Il est répondu que le gouvernement n'envisageait pas de modifier ce dispositif au seul profit des jugements de divorce, rappelant que *"l'article 1707 du code général des impôts institue une solidarité entre les parties, pour le paiement des droits simples et des pénalités exigibles sur les décisions judiciaires. Les principales difficultés ne résultent pas de l'application de la législation fiscale mais concernent les relations privées entre les parties"*<sup>785</sup>.

A ce titre d'ailleurs, certains auteurs<sup>786</sup> préconisent de régler le sort des frais de partage dans l'acte pour éviter tout contentieux. Ce règlement amiable ne concerne que les parties ; il est inopposable à l'administration fiscale.

751. La contribution au paiement fixe la quotité pour laquelle chaque intéressé doit rester personnellement et définitivement débiteur des droits.

Si la personne qui a versé l'impôt n'en est pas le débiteur définitif, elle peut donc exiger de ce dernier le remboursement des droits<sup>787</sup>.

#### d- Absence de solidarité pour le paiement de la taxe foncière

752. En matière de taxe foncière, le débiteur de l'impôt est le propriétaire de l'immeuble au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition. Si les époux mariés détiennent ensemble un bien commun, ils sont tous les deux redevables de l'impôt. En revanche si l'immeuble est un bien propre, seul l'époux propriétaire est redevable de la taxe, alors même que les époux forment un foyer fiscal.

753. L'imposition est donc établie collectivement quelle que soit l'indivision : successorale, indivision entre époux séparés de biens, partenaires pacsés ou concubins, ou biens de communauté.

---

<sup>785</sup> Rép. Baert, JO AN 17 juin 2008, p. 5141, n° 2248.

<sup>786</sup> Sylvain Thouret, AJ Famille 2013, Fiscalité du divorce 2<sup>ème</sup> partie, p. 687.

<sup>787</sup> BOI-ENR-DG-50-10-20-20140227, n°220 et 230.

Seule est prise en compte l'existence d'un droit de propriété ; la nature de l'indivision ou son origine sont sans conséquence.

Lorsqu'il existe au plus trois propriétaires indivis, ils sont tous nommément désignés au rôle. Au-delà de trois un seul figure avec la mention « conjoints » ou « copropriétaires ».

754. Mais l'imposition collective n'implique pas une solidarité fiscale de chacun au paiement de la totalité de l'impôt<sup>788</sup>.

Il n'existe pas de solidarité en matière de taxe foncière.

Ainsi il a été très justement jugé par les juges d'appel de Douai que l'obligation de payer la taxe foncière incombant à un propriétaire indivis ne saurait excéder ses droits dans l'indivision, dès lors que la solidarité ne s'attache pas de plein droit à la qualité d'indivisaire<sup>789</sup>.

En l'espèce, l'administration réclamait à un contribuable, en sa qualité d'indivisaire de la succession du de cujus, le paiement de la totalité de la taxe foncière.

L'existence d'une indivision ne saurait rendre solidaires de facto les indivisaires au paiement de l'impôt.

La connaissance de ces règles permet à l'indivisaire de ne s'acquitter de l'impôt qu'à hauteur de ses droits dans l'indivision. Les contentieux en la matière sont fréquents, en attestent les derniers arrêts<sup>790</sup>.

---

<sup>788</sup> BOI-IF-TFB-10-20-10-20120912.

<sup>789</sup> CAA Douai, 3<sup>ème</sup> ch., 17 nov. 2005, Revue droit fiscal, n° 42, 19 octobre 2006, p. 1816.

<sup>790</sup> Cass. Civ. 1<sup>re</sup>, 13 janvier 2016, n° 14-24767, PB, Bull. Joly, n° 3, mars 2016, p. 5, Note Maxime Ghiglino ; Cass. Civ. 1<sup>re</sup>, 10 fév. 2016, n° 14-24759, D, Bull. Joly n° 4, Avril 2016, p. 6, note François Xavier-Agostini. Cass. 1<sup>re</sup> 27 janv. 2016, n°15-1151, note Jean-Pierre Maublanc, « Biens indivis : la charge de l'impôt foncier incombe à l'indivision », JCP N 2016, 1266.

## **Titre II – La rétroactivité du partage en droit fiscal**

755. Pour certains, il est une évidence que l'effet déclaratif du partage commencé au point de vue civil, doit se poursuivre au point de vue fiscal. Si cette affirmation est vraie et justifiée enregistrement, elle ne l'est pas forcément en impôts directs. Les enjeux civils et fiscaux ne sont pas les mêmes. Le droit civil a ses justifications propres, qui résident dans la protection des droits de chaque copartageant, qui ne sont pas celles du droit fiscal, dont la préoccupation est de recouvrer l'impôt.

La déclarativité tient à la nature de l'acte, la rétroactivité n'est qu'une modalité de ses effets. La première peut donc exister objectivement d'une manière absolue, alors que la seconde peut comporter tous les tempéraments et tous les aménagements pratiques opportuns.

L'administration et le juge tentent de concilier la conception du partage en droit civil avec les impératifs fiscaux tenant au recouvrement de l'impôt.

L'effet déclaratif et ses « ramifications » ont un champ d'application moins étendu en matière de plus-value.

Il est possible de distinguer l'effet déclaratif proprement dit qui participe de la nature du partage et la rétroactivité des attributions qui consiste en une fiction établie à titre accessoire par la loi pour des considérations d'opportunité pratique.

La doctrine a longtemps considéré que l'effet déclaratif était une fiction du droit civil. Or, les héritiers tiennent bien leurs droits du défunt, plus précisément de la dévolution successorale : seule la rétroactivité peut apparaître comme une fiction juridique<sup>791</sup>.

756. Les questions liées à la rétroactivité concernent le droit de partage, plus précisément la date à prendre en compte pour déterminer l'assiette taxable, et les plus-values puisqu'il s'agit de taxer un accroissement de valeur entre deux dates plus ou moins rapprochées. La rétroactivité emporte également des conséquences sur la détermination du redevable de l'impôt.

757. La rétroactivité ne poserait que peu de difficulté si le partage suivait de peu la naissance de l'indivision et si tous les impôts étaient annuels.

---

<sup>791</sup> Guillaume Wicker, Les fictions juridiques - Contribution à l'analyse de l'acte juridique, Thèse Perpignan, LGDJ 1997, p. 256, n° 269.

Or, tel n'est pas le cas. Les indivisaires peuvent souhaiter rester en indivision ou sont dans l'impossibilité de réaliser le partage rapidement. L'indivision évolue, les biens fructifient, acquièrent une plus ou moins-value.

Tous les impôts ne sont pas annuels ; si le fait générateur des impôts locaux est la situation au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, tel n'est pas le cas des plus-values des particuliers ou des plus-values professionnelles dont le fait générateur correspond aux mutations à titre onéreux ou gratuit.

758. L'effet déclaratif, et la rétroactivité qui en découle, aboutissent au résultat suivant : l'attributaire du bien est censé avoir été seul propriétaire depuis la naissance de l'indivision et serait par conséquent seul redevable de l'impôt en cas de mutation ultérieure.

759. Corrélativement, les coindivisaires censés n'avoir jamais été propriétaires seraient définitivement libérés du paiement des droits<sup>792</sup>. Parce que le partage est déclaratif et non translatif, l'impôt de plus-value n'est pas dû. Il a pour effet de différer la perception de l'impôt sur la tête du seul attributaire lors de la revente ultérieure du bien par ce dernier.

760. Considérer que l'effet déclaratif trouve son écho en fiscalité des particuliers pourrait au premier abord paraître une bonne chose. Mais il s'agit d'une affirmation un peu rapide.

De cette règle découlent des conséquences lourdes économiquement, financièrement et fiscalement pour cet attributaire.

Non seulement l'attributaire est susceptible de verser une soulte à l'occasion du partage mais il supporte seul la taxation au titre des plus-values acquise depuis la naissance de l'indivision. L'effet déclaratif nie l'effort financier qu'à dû faire l'attributaire pour payer la soulte, l'héritier pour s'acquitter de l'indemnité de rapport ou le gratifié pour régler l'indemnité de réduction. En outre, il a pour effet de lui faire supporter seul la taxation au titre de la plus-value latente.

---

<sup>792</sup> "Le partage n'est donc pas considéré comme un titre d'acquisition par lequel chaque cohéritier acquiert de ses cohéritiers les portions indivises qu'ils avaient avant le partage dans les effets qui lui sont assignés pour son lot, mais c'est seulement un acte déterminatif des choses auxquelles chacun des cohéritiers a succédé du défunt, chacun des cohéritiers qui n'était héritier qu'en partie, n'ayant pu succéder à toutes, mais seulement à celles que lui assignerait un jour le partage que la nature de l'indivis de la succession exigeait", Pothier, Traité des successions, t. VIII : éd. Bugnet 1845, p. 186.

C'est peut être là l'erreur : avoir voulu étendre l'effet déclaratif du partage dans tous les pans de la fiscalité alors que cela ne se justifiait pas. On ne voit pas comment les effets du partage peuvent être retenus de la même manière en enregistrement, en matière de plus-value, d'impôts fonciers, d'impôt sur la fortune, autant d'impôts régis par des principes et des règles différents.

En outre, la rétroactivité du partage répond à des préoccupations juridiques ; l'étendre en matière de plus-value n'a aucun sens.

761. L'évolution de la conception du partage en droit civil a abouti à dissocier l'effet déclaratif du partage de la rétroactivité. Fiscalement cette distinction pourrait être faite ; une opération pourrait avoir un effet déclaratif sans pour autant rendre l'attributaire seul redevable de l'impôt.

Il est une chose de reconnaître le droit de propriété de l'attributaire, il en est une autre de nier celui des copartagés. D'une propriété collective des indivisaires, on aboutit, à l'issue du partage, à une propriété individuelle de chacun : le droit de propriété est transformé, mais il ne peut pas être ignoré. La question se pose alors de savoir si ce changement dans le mode de détention des biens ne serait pas susceptible d'être pris en compte au titre de la fiscalité.

On retrouve cette idée en matière de plus-value professionnelle ; alors même que le principe est de considérer le partage comme une mutation, l'administration fiscale y attache un effet déclaratif. Le paiement de l'impôt est différé mais tous les indivisaires restent redevables.

Cette distinction faite par la loi entre la déclarativité et la rétroactivité reste toutefois marginale. Ne pourrait-elle pas alors résulter d'un accord entre les parties ? Quelle serait alors sa portée ?

## **Chapitre I – Une appréhension pénalisante de la rétroactivité du partage**

## **Chapitre II – Une rétroactivité susceptible d'aménagements**

## **Chapitre I – Une appréhension pénalisante de la rétroactivité du partage**

762. En droit fiscal, deux « types » de partages tiennent compte de la réalité économique et ne suscitent aucune difficulté : le partage avec soulte qui ne bénéficie pas du régime de faveur, et le partage pur et simple.

763. Paradoxalement, le partage, dont l'analyse fiscale est contestable, est celui que l'administration fiscale érige en régime de faveur, considérant qu'il est intercalaire. Il s'agit des partages avec soulte d'indivisions successorales, conjugales, des partages de biens indivis entre concubins, entre partenaires pacsés, entre époux séparés de biens et des partages de biens reçus par voie de donation-partage.

764. Il en résulte deux conséquences ; alors même qu'une soulte est supportée par l'attributaire, elle n'est pas prise en compte dans le calcul de la plus-value. En outre, cette règle a pour effet de faire supporter à l'attributaire la taxation d'une plus-value acquise par les copartagés puisque le partage, et par conséquent la soulte, tient compte de la valeur des biens au jour du partage. La difficulté ne se limite pas à la soulte ; elle concerne également les partages dans lesquels une indemnité de rapport ou de réduction est versée (Section I).

765. Il y a là une iniquité à déterminer la valeur des biens au jour du partage et ainsi faire profiter chaque indivisaire de la plus-value latente dont l'indivision est porteuse et ne mettre qu'à la charge de l'attributaire le paiement de cet impôt. Attributaire qui en outre est débiteur de la soulte. Serait-il possible alors d'agir sur le montant de la soulte pour tenir compte de cette charge fiscale (Section II) ?

### **Section I – Incidence de la rétroactivité en matière de plus-value.**

766. En matière de plus-value des particuliers, comme en matière de plus-value professionnelle, l'effet déclaratif, lorsqu'il s'applique, a pour conséquence de rendre le partage totalement neutre ; aucune imposition n'est due à cette date, que le partage soit pur et simple ou avec soulte lorsqu'il bénéficie du régime de faveur.

En cas de revente du bien, l'attributaire réputé seul propriétaire du bien depuis l'origine calcule la plus-value en fonction de la valeur du bien lors de son entrée dans l'indivision. Lorsqu'aucune soulte n'a été versée parce que le partage était pur et simple, la solution est satisfaisante. Lorsqu'une soulte a été versée, elle n'est pas prise en compte pour le calcul.

Il en résulte que tous les indivisaires profitent des plus-values acquises par la masse au titre de la fixation du montant de la soulte<sup>793</sup>, mais un seul d'entre eux supportera l'impôt : l'attributaire lors de la revente du bien attribué. L'administration fiscale nie la réalité économique de l'opération et la charge que constitue le paiement de la soulte par l'attributaire (A).

Lorsqu'à l'occasion d'un partage les rapports et réductions sont effectués en valeur, aucun texte n'autorise la prise en compte des indemnités versées pour le calcul de la plus-value. L'administration envisage certes la réincorporation d'un bien en nature dans une donation-partage et les conséquences d'une réduction en nature mais de manière marginale et ponctuelle. Serait-il alors possible de retenir un principe fiscal plus général autorisant la prise en compte d'indemnité de réduction ou de rapport versée à l'occasion d'un partage (B)?

#### **A – Le partage, opération intercalaire**

767. L'administration fiscale distingue deux types de partages : le partage pur et simple et le partage avec soulte.

Lorsque le partage est pur et simple, il n'emporte aucune conséquence. Les attributaires sont considérés comme étant propriétaires du bien depuis l'acquisition en indivision. L'analyse civile et l'analyse fiscale coïncident.

Le partage avec soulte est considéré comme translatif de propriété ; l'attributaire est réputé avoir acquis des droits indivis, le créancier de la soulte est réputé avoir cédé ses droits indivis. Tout se passe comme s'il s'agissait d'une véritable vente. L'indivisaire, réputé avoir cédé ses droits indivis, réalise une plus-value taxable à la date du partage. L'attributaire est alors

---

<sup>793</sup> Cass. Civ. 20 novembre 1940, « *La plus-value acquise ou la moins-value soufferte par les biens de la succession pendant le cours de l'indivision profit ou préjudicie à tous les héritiers indivisaires, les divers lots proportionnels à la vocation héréditaire de ceux-ci devant être composés en considération de la valeur de leurs éléments au jour du partage et non point au jour du décès* », note Voirin, JCP 1941, II, 1597 ; Jacques Flour, « *Plus-values et fruits de biens indivis* », JCP G, 1943, I, 336.

considéré comme ayant acquis le bien en deux temps. La soulte versée à la date du partage constitue un prix d'acquisition.

Bien que cette l'analyse fiscale ne corresponde pas à l'analyse juridique, la fiscalité a le mérite, dans cette hypothèse, de tenir compte des soultes effectivement versées à la date du partage.

L'hypothèse qui suscite des difficultés concerne les partages avec soulte auxquels l'effet déclaratif a été étendu par mesure de faveur ; partages de succession, de communauté, de biens indivis entre époux séparés de biens, entre concubins, entre partenaires pacsés et les biens indivis reçus par voie de donation-partage.

768. Comme en droit civil, ces partages sont déclaratifs. L'attributaire est réputé être seul propriétaire. Il est fait abstraction du partage.

769. Si la règle apparaît louable au premier abord en ce qu'elle transpose la règle juridique, elle est pénalisante lors de la revente du bien. Elle a pour effet de nier l'effort financier réalisé par l'attributaire à la date du partage. La soulte versée, l'indemnité de rapport ou de réduction sont totalement ignorées. Ce constat vaut pour les plus-values immobilières et dans une certaine mesure, pour les plus-values professionnelles (1).

770. Or, le partage emporte une réalité évidente : le bien cesse d'appartenir à la collectivité des indivisaires pour être la propriété privative de l'attributaire. Le partage répartit les biens entre les indivisaires : le passage d'une propriété collective à une propriété individuelle n'est pas une mutation mais pour autant elle n'efface pas la période de détention en commun. Telle n'est pourtant pas la position de l'administration fiscale (2).

#### 1 – La soulte, versement neutre sur le fondement du partage intercalaire

Lorsque le partage est intercalaire, il n'a aucune incidence pour la détermination de la plus-value taxable ; la soulte, bien qu'ayant été versée ne peut pas être prise. Cette règle vaut en matière de plus-value des particuliers (a) et de plus-value professionnelle (b).

#### a- Plus-values des particuliers

771. Lorsque le partage avec soulte ne génère pas de plus-value immobilière taxable parce qu'il remplit les conditions prévues à l'article 150-IV du code général des impôts, il est considéré comme étant intercalaire. Il ne constitue ni une cession pour le créancier de la soulte, ni une acquisition pour le débiteur de la soulte. Il s'agit de la transposition au plan fiscal, de l'effet déclaratif au plan civil.

772. Aucune plus-value n'est réalisée à la date du partage. Le partage ne constitue ni une cession pour celui qui reçoit la soulte, ni une acquisition pour celui qui la verse.

L'attributaire est réputé seul propriétaire du bien depuis l'origine. En cas de cession ultérieure du bien, le prix d'acquisition correspond à la valeur du bien lors de son entrée dans l'indivision. Il n'y a donc qu'un seul prix d'acquisition et qu'une seule date d'acquisition.

Dés lors, la soulte et les frais liés au partage ne sont pas pris en compte dans le calcul de la plus-value. Le fait que la soulte et ces frais aient été supportés et payés par le contribuable ne suffit pas ; encore faut-il qu'ils soient engagés à l'occasion de l'acquisition. Or, le partage est intercalaire.

Retenir la soulte reviendrait à retenir deux fois le prix d'acquisition. En effet le prix d'acquisition du bien à prendre en compte pour la plus-value correspond à la valeur portée dans la déclaration de succession, l'acte de donation, ou le prix payé. C'est bien la totalité de la valeur du bien qui est prise en compte et non uniquement la quote-part de l'attributaire dans l'indivision. Il s'agit des conséquences de l'effet déclaratif.

773. Cette solution, qui se veut être un régime de faveur est contestable fiscalement. La plus-value profite à l'indivision, c'est-à-dire à l'ensemble des indivisaires : le montant de la soulte versée lors du partage dépend de la valeur vénale des biens partagés à cette date. Or les bénéficiaires de la soulte ne supportent pas d'impôt. Cette règle aboutit à reporter la plus-value latente et sa taxation sur la tête de l'attributaire, qui plus est, débiteur de la soulte.

L'attributaire, en cas de cession ultérieure, ne pourra pas retenir la soulte versée. Il l'a pourtant effectivement supportée. L'effet déclaratif du partage nie la réalité économique de l'opération.

Prenons l'exemple suivant. Un bien est porté pour une valeur de 300 dans une déclaration de succession dévolue à trois héritiers. Lors du partage, il est évalué 600 et l'attributaire verse une soulte de 200 à chacun des copartagés.

Le bien est revendu 800. La plus-value s'élève à 500, elle est imposable au nom de l'attributaire.

Or, à la date du partage la plus-value de 300 acquise par le bien depuis l'ouverture de la succession profite à tous les indivisaires. Pourtant elle ne sera imposable qu'entre les mains de l'attributaire. La soulte versée n'est pas prise en compte.

Certes, l'abattement pour durée de détention, décompté non pas à la date du partage, mais lors de l'acquisition en indivision, vient tempérer cet inconvénient (cette affirmation n'est toutefois vraie que si l'abattement pour durée de détention est important. Dans le cas contraire, non seulement l'effet déclaratif n'aboutit pas à une exonération, mais il amplifie d'autant plus la plus-value taxable que le prix d'acquisition ou valeur vénale est basse<sup>794</sup>).

#### b- Plus-values professionnelles

774. En matière de plus-value professionnelle, les conséquences du partage portant sur un bien professionnel indivis se résument ainsi<sup>795</sup> :

775. Lorsque le partage ne s'accompagne pas d'un retrait d'élément d'actif, aucune plus-value professionnelle n'est générée alors même qu'une soulte serait versée. En cas de cession ultérieure des biens maintenus à l'actif du bilan, le prix d'acquisition correspond à la valeur d'inscription du bien à l'actif, la soulte versée le cas échéant à la date du partage n'est pas prise en compte au titre du prix d'acquisition.

---

<sup>794</sup> Jean-Pierre Garçon, « Réforme des plus-values immobilières des particuliers : observations à propos du nouveau délai de détention », Defrénois 2011, p. 1459, Art. 40152.

<sup>795</sup> Sur les conséquences du partage portant sur un bien professionnel, cf. supra n° 559.

776. L'administration fiscale considère que la soulte versée par l'attributaire d'un fonds de commerce ne constitue pas un élément du prix de revient des éléments maintenus au bilan pouvant être retenu pour déterminer la plus-value réalisée ultérieurement<sup>796</sup>.

Cette solution se justifie non pas parce que le partage est déclaratif mais parce qu'il n'emporte pas une sortie d'élément d'actif. Le résultat est toutefois identique : la soulte est totalement neutre, pour celui qui la reçoit, comme pour celui qui la verse.

777. Cette solution pénalise l'entrepreneur<sup>797</sup>. La plus-value acquise par le fonds profite à tous les indivisaires.

Le résultat est le même qu'en matière de plus-value immobilière ; la taxation de la plus-value latente sera supportée par l'attributaire, sans possibilité de retenir la soulte versée.

Si la soulte ne peut pas être prise en compte dans le calcul de la plus-value professionnelle, les intérêts de l'emprunt souscrit par l'attributaire du fonds pour financer les soultes versées aux autres donataires sont déductibles de son bénéfice professionnel, si cet emprunt est inscrit au passif du bilan de l'entreprise transmise<sup>798</sup>.

Cette précision figure au bulletin officiel des finances publiques et résulte d'une réponse ministérielle Delong du 31 mars 1980 ; *« les intérêts de l'emprunt contracté par un comptable agréé pour le paiement de la soulte qu'il doit verser à ses cohéritiers, en contrepartie de l'immeuble d'habitation qui lui a été attribué et dans lequel il envisage d'exercer son activité, constituent une charge professionnelle déductible à compter de la date d'affectation de cet immeuble à l'exercice de sa profession »*<sup>799</sup>.

Il est fait référence au principe général selon lequel sont déductibles les charges engagées dans l'intérêt de l'entreprise.

---

<sup>796</sup> Rep. Arnaud, JO Sénat 15 mai 2013, n° 06213, p. 1614, *« la soulte versée par l'ex-conjoint(e) poursuivant l'exploitation ne doit pas être considérée comme un complément du prix de revient des éléments maintenus à l'actif »*, reprise au BOI-BIC-PVMV-10-10-20-20120912, n°400. Alexandra Arnaud-Emery, *« Le partage en présence de biens professionnels : une opération complexe fiscalement taxable au regard des plus-values ? »*, JCP N 2010, 1271.

<sup>797</sup> Isabelle Copé-Bessis, Jean-François Desbuquois, Stéphanie Travade-Lannoy, *« Questions autour du divorce du chef d'entreprise »*, Gazette du Palais, Janvier 2017, p. 91.

<sup>798</sup> *« Aménagement du régime applicable à la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle ou de droits sociaux »*, JCP N 2004, 1095.

<sup>799</sup> BOI-BNC-BASE-40-60-70-20120912, n°60 ; RM Delong, JO, déb. AN du 31 mars 1980, p. 1310 ; Rep. Dejoie JO Sénat, 1<sup>er</sup> mars 1990, p. 421, n° 7709.

2 - La soulte, versement neutre sur le fondement du partage répartitif.

778. Le législateur fiscal aligne l'analyse fiscale du partage sur l'analyse civile.

Le partage est considéré comme étant intercalaire. Or, le droit de propriété existe dès la naissance de l'indivision, d'abord au titre d'une propriété collective, puis suite au partage, au titre d'une propriété privative. Le mode de détention des biens se transforme.

779. Il convient de reconnaître que le transfert de propriété s'effectue lors de l'ouverture de l'indivision, ou de l'acquisition en commun mais que le contenu du droit doit être précisé dans l'acte de partage. Le partage n'est donc pas translatif.

Il est répartitif. Il met fin à une propriété commune et confère une propriété privative en répartissant les biens entre les coindivisaires.

Il serait alors possible de considérer que ce changement dans la détention des biens génère une plus-value taxable permettant d'imposer tous les indivisaires au titre de la plus-value acquise par l'indivision jusqu'au partage et l'attributaire seul pour sa quote-part de plus-value acquise depuis la naissance de l'indivision jusqu'à la cession du bien, sans pour autant que le partage ne soit considéré comme une mutation. D'ailleurs la soulte versée resterait neutre pour le calcul de l'impôt.

Reprenons l'exemple cité supra au n°773.

Le bien est porté pour une valeur de 300 dans la déclaration de succession. A la date du partage il est évalué 600. Chacun des indivisaires réalise une plus-value de 100. Les retoyants sont imposés sur cette plus-value.

L'attributaire verse une soulte de 200 à chacun des coindivisaires lors du partage et bénéficie, pour sa part, d'un report de taxation.

Lorsqu'il cède le bien 800, il est taxé sur la plus-value en report de 100 et réalise une plus-value acquise depuis le partage de 200. La plus-value totale dans cette hypothèse s'élève à 300 et non plus à 500.

Cette méthode a pour mérite de taxer tous les indivisaires au titre de la plus-value acquise par tous et seulement l'attributaire pour la plus-value réalisée depuis le partage.

Cette solution se heurterait-elle à l'article 12 du code général des impôts qui dispose que « l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise

*ou dont il dispose au cours de la même année*”, c'est-à-dire ceux dont le fait générateur est intervenu au cours de cette année<sup>800</sup> ? Le principe de l'annualité de l'impôt conduit à n'imposer que les revenus ou plus-values dont le fait générateur est survenu au cours de l'année civile en cause.

La difficulté réside dans le fait qu'aujourd'hui le partage n'est pas un fait générateur de plus-value. Reste à savoir si les copartagés ne pourraient pas appliquer conventionnellement cette solution<sup>801</sup>.

Cette analyse aurait pourtant le mérite de tenir compte du droit de propriété de l'ensemble des indivisaires sur le bien jusqu'au partage et de la plus-value acquise par chacun.

## **B – Absence de prise en compte des indemnités de rapport et de réduction**

780. A l'occasion du partage, outre une soulte, sont susceptibles d'être versées des indemnités lorsque le rapport ou la réduction s'opèrent en valeur ainsi que des indemnités correspondant aux soldes des comptes d'indivision.

L'évolution de la législation en droit civil<sup>802</sup> et la jurisprudence récente de la Cour de cassation<sup>803</sup> justifieraient que l'administration fiscale adapte sa doctrine en matière de plus-value. Certes elle apporte des précisions en matière de réincorporation de biens dans une donation-partage et de rapport en nature (1), mais ces précisions données ne concernent que la date d'acquisition et, de manière incomplète, le prix d'acquisition. En tout état de cause elle n'aborde pas le traitement de l'indemnité de réduction, ni du rapport en valeur, hypothèses pourtant fréquentes aujourd'hui.

En l'absence de précisions, n'existerait-il pas un fondement permettant leur prise en compte dans le calcul de l'impôt ? Ces différentes indemnités n'ont pas la même nature et obéissent à des mécanismes différents. Est-il pourtant possible de les assimiler fiscalement ? (2).

---

<sup>800</sup> Emmanuel Kornprobst, *Jurisclasseur Fiscal Impôts directs*, Fasc. 66 Impôt sur le revenu - Généralités, n° 13 et s.

<sup>801</sup> Cf. infra n°872.

<sup>802</sup> Notamment la loi n° 2006-728 du 23 juin 2006.

<sup>803</sup> Supra n° 117 et s.

## 1 – Doctrine administrative : rapport et réduction en nature

781. L'administration ne donne aucune précision sur la prise en compte des indemnités de réduction ou de rapport par leur débiteur au titre de la plus-value ultérieurement réalisée sur le bien attribué.

Elle se contente d'envisager les hypothèses de rapport en nature.

### a - Réincorporation de biens dans une donation-partage

782. La doctrine énonce la règle suivante s'agissant de la cession d'un immeuble qui a été réintégré dans une donation-partage.

La réintégration est effectuée par un rapport en nature de la donation antérieure :

Si le bien fait l'objet d'une réattribution au donataire initial, dans le cadre de la donation-partage, la date d'acquisition est celle de la donation antérieure ;

Si le bien ne retombe pas dans le patrimoine du donataire initial, la date d'acquisition est celle de la donation-partage.

La réintégration est effectuée par un rapport en moins prenant : la date d'acquisition est celle de la donation initiale<sup>804</sup>.

Les précisions apportées par l'administration concernent la date d'acquisition et non le prix.

Ce dernier devrait correspondre à la valeur vénale du bien retenue pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit pour sa valeur initiale à moins que le bien réincorporé dans la donation-partage ne soit pas attribué au donataire initial. Dans ce cas, il conviendrait, en cas de cession ultérieure, de retenir la valeur portée dans la donation-partage.

783. L'administration n'envisage pas davantage l'hypothèse dans laquelle à l'occasion d'une nouvelle donation, un bien antérieurement donné est réincorporé. Si le bien initialement donné indivisément est réincorporé pour être attribué à un seul des donataires, il devrait y

---

<sup>804</sup> BOI-RFPI-PVI-20-20-20150410, n° 40.

avoir deux dates d'acquisition ; la donation initiale pour la moitié du bien et la donation avec réincorporation pour l'autre moitié<sup>805</sup>.

b - Bien reçu en avancement d'hoirie (hors part successorale).

784. S'agissant de la cession des immeubles reçus en avancement de part successorale, l'administration fiscale apporte des précisions en matière de prix d'acquisition.

Elle envisage quatre hypothèses susceptibles de se présenter ;

1-Lorsque le bien est cédé avant le décès du donateur, les règles relatives aux rapports à succession ne portent pas atteinte à la validité de la donation. Le donataire doit être considéré comme étant propriétaire du bien depuis la date de la donation.

La solution est logique. En droit civil également, le droit de propriété du légataire est acquis. S'il y a lieu de procéder à une réduction ou à une réduction, elle se fera en valeur.

2- Le bien fait l'objet d'un rapport en nature ; l'acceptation de la succession par le donataire vaut résolution de la donation, à moins que le partage de la succession ne fasse tomber l'immeuble dans le lot du donataire. En cas de vente du bien soumis au rapport, la plus-value réalisée par chacun des cohéritiers, y compris l'héritier précédemment donataire, sera calculée à partir de la valeur du bien à la date d'ouverture de la succession.

Cette solution est surprenante car même si le bien qui fait l'objet d'un rapport en nature tombe en indivision entre les cohéritiers, le droit de propriété du donataire devrait être conforté pour la partie qui n'excède pas la quotité disponible.

Lorsque le rapport est fait en nature, le bien est alors indivis. La plus-value ultérieure correspond au prix de cession diminué de la valeur du bien au jour de l'ouverture de la succession. Le bien est cédé avant qu'un partage ne soit réalisé : les deux co-indivisaires supportent l'impôt à hauteur de leurs droits dans le bien cédé. Finalement cette dernière

---

<sup>805</sup> Raymond le Guidec et Jean-Pierre Garçon, « *Incorporation d'une donation antérieure avec changement d'attributaire* », JCP N 2014, n°1230.

solution est plus intéressante...fiscalement. Mais qu'en est-il du prix d'acquisition pour l'héritier à qui la réduction est due ? On peut supposer qu'il s'agit du montant de la réduction

3- Le bien rapporté à la succession tombe dans le lot du donataire à la suite du partage de la succession. Le partage successoral ne comporte pas de transfert de propriété en ce qui concerne le bien donné et l'acquisition du donataire est rétroactivement validée. La plus-value doit être calculée à partir de la valeur du bien à la date de la donation.

4- Le rapport se fait « en moins prenant » ; l'héritier conserve le bien soumis au rapport, mais la valeur du bien donné, déterminée à l'époque du partage d'après son état à l'époque de la donation, est rapportée à la succession et sera, en fait, imputée sur la part de l'actif successoral revenant au donataire. Le rapport en moins prenant n'invalide pas la donation antérieure. D'autre part, les règles relatives à l'assiette des droits de mutation à titre gratuit ne portent, en aucune façon, atteinte à la validité des conventions conclues par le contribuable décédé. En cas de cession ultérieure du bien par le donataire, l'intéressé est réputé être propriétaire du bien depuis la date de la donation et la plus-value de cession doit être calculée par rapport à la valeur vénale du bien à la date de la donation<sup>806</sup>.

785. Prenons l'hypothèse dans laquelle un bien est donné hors part successorale à un enfant. Lorsque la succession s'ouvre le bien fait l'objet d'un rapport.

Si le rapport est fait en valeur, le donataire calculera la plus-value en diminuant le prix de cession de la valeur vénale lors de la donation. L'indemnité versée par le donataire à la succession n'est pas prise en compte pour la plus-value.

On peut également remarquer que la détermination du montant de l'indemnité de réduction obéit à des règles juridiques précises<sup>807</sup>, indépendantes de la volonté des copartageants.

## 2 - Nécessité de prendre en compte le partage en valeur

786. La soulte, l'indemnité de rapport et de réduction ont-elles la même nature ?

En matière de plus-value immobilière, il ne suffit pas qu'une somme d'argent soit versée pour qu'elle puisse être retenue au titre du calcul. Encore faut-il qu'un texte le prévoie.

---

<sup>806</sup> BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10-20120912, n° 440 à 470.

<sup>807</sup> Civ. art. 924-2 al. 1.

Si on peut concevoir que les indemnités de réduction et de rapport participent du prix d'acquisition du bien, aucun texte n'autorise pourtant leur prise en compte.

a - Statuts respectifs de la soulte, indemnité de réduction, rapport en valeur.

787. Ces différentes indemnités n'ont pas la même finalité et sont régies par des règles et des principes différents<sup>808</sup>.

L'indemnité de réduction et le rapport en valeur ont pour effet, d'un point de vue juridique, de reconstituer la masse partageable afin de déterminer les droits de chacun sur cette masse et assurer l'égalité et la protection des héritiers. Le patrimoine du défunt est virtuellement reconstitué. Les biens doivent être évalués en fonction de leur état au jour de la donation et leur valeur au jour de l'ouverture de la succession, et non du partage.

Ces opérations interviennent en amont, au stade de la liquidation.

788. La soulte n'apparaît qu'au titre de la réalisation du partage, une fois que la masse indivise est établie. Elle vient rétablir l'égalité des lots au titre du partage. Celui qui reçoit un bien d'une valeur supérieure à ses droits dans l'indivision verse une soulte à ceux ou celui qui reçoit moins.

789. La soulte est une créance qui ne peut pas naître avant le partage, puisque c'est à cette date seulement que les biens sont évalués et que peut être alors constatée et mesurée l'inégalité qu'elle a alors pour objet de compenser<sup>809</sup>. Se sont les modalités du partage et les modalités d'attribution qui donneront lieu, le cas échéant, aux versements de soulte.

790. Certains auteurs ont pu penser qu'avec la généralisation de partages en valeur et le fait qu'un lot peut être constitué par la seule soulte, ces indemnités viendraient augmenter d'autant la masse partageable et par conséquent l'assiette des droits<sup>810</sup>.

La soulte « *vient en sus de la succession, dont elle ne fait pas véritablement partie. Économiquement, elle gonfle artificiellement l'importance de la masse à partager, puisque l'addition des parties donne un montant supérieur au tout* »<sup>811</sup>.

---

<sup>808</sup> François Sauvage, « *Rapport et réduction : pas d'amalgame au regard des évaluations !* », JCP N 2015, 1134.

<sup>809</sup> Michel Grimaldi, « *Le partage : état des lieux* », Defrénois 2012, 110X5.

<sup>810</sup> Clotilde Grare-Didier, « *Le partage : retouche ou refonte ?* », Dr. et patr. 2007, n° 157, p.66.

791. Or, il n'en est rien. La soulte ne fait pas partie de la masse partageable. Elle équilibre les lots constitués à partir de cette masse indivise. Elle provient non pas du patrimoine du défunt, mais du patrimoine du ou des copartagés.

Une créance née avant le partage ne peut pas être une soulte. La soulte ne préexiste pas au partage.

b - Réduction d'une libéralité excessive : le sort de l'indemnité de réduction

792. L'indemnité de réduction peut-elle être retenue au titre du calcul de la plus-value lorsque le légataire, qui l'a supportée, cède l'immeuble ultérieurement ?

L'article 150-VB, II du code général des impôts dispose que lorsqu'un bien est acquis à titre gratuit, le prix d'acquisition à retenir correspond à la valeur vénale portée dans la déclaration de succession ou dans l'acte de donation.

Cette valeur ne peut être majorée que des frais liés à l'acquisition et des travaux éventuellement supportés. Il n'est donc pas possible de majorer la valeur vénale de l'indemnité versée.

Pourrait-on retenir une autre valeur que la valeur vénale ? Cela paraît difficile pour deux raisons : compte tenu des principes applicables, la valeur vénale du bien à la date de la donation ayant servi d'assiette pour la liquidation des droits doit être retenue comme étant le prix d'acquisition. D'autre part on ne voit pas comment on pourrait retenir une valeur supérieure. Il n'existe pas d'exception.

793. Il n'est pas non plus possible de déduire cette indemnité de réduction du prix de cession dès lors qu'elle est versée « dans le cadre de l'acquisition » de l'immeuble et non à l'occasion de sa revente.

Il en résulte que le légataire aura pu supporter le versement d'une indemnité importante afin de rester propriétaire du bien et éviter une réduction en nature, sans que ce versement ne puisse être retenu pour la détermination de la plus-value taxable.

---

<sup>811</sup> Alain Sériaux, « *L'égalité des héritiers depuis la loi du 23 juin 2006* », in La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006, Actes du colloque organisé par le centre Pierre Kayser Aix en Provence, PUAM 2008

794. Pourrait-on enfin agir sur le montant de l'indemnité de réduction pour tenir compte des conséquences fiscales pour l'attributaire ? La réponse est assurément négative, l'indemnité de réduction est soumise à un statut particulier qui n'est pas celui de la soulte. La détermination de l'indemnité de réduction se fait d'après la valeur du bien donné ou légué à l'époque du partage et dans l'état où il se trouvait au jour où la libéralité a pris effet<sup>812</sup>.

Prenons l'exemple d'un legs universel en présence d'un héritier. La valeur du bien légué est 1 000. L'indemnité de réduction s'élève à 500. Lorsque le légataire cédera le bien, il calculera une plus-value en retrayant du prix de cession, le prix d'acquisition qui correspond à la valeur vénale du bien légué, soit 1000. L'indemnité de réduction de 500 ne pourra pas être prise en compte alors même qu'elle est payée par le légataire.

Il n'est pas possible de pallier cet inconvénient en agissant sur la fixation de l'indemnité, c'est-à-dire en modulant son montant<sup>813</sup>.

## **Section II – Incidences de la rétroactivité en matière d'enregistrement**

795. Lorsque le partage suit de près la naissance de l'indivision, la question de la rétroactivité du partage ne présente que peu d'intérêt.

Mais souvent ce partage est réalisé plusieurs années après la naissance de l'indivision ; des biens ont pris de la valeur, d'autres supportent une moins-value, certains sont exploités ou améliorés par un indivisaire, d'autres encore sont cédés et le prix de vente réemployé.

L'évaluation des biens indivis permet de déterminer la valeur des biens taxables au droit de partage et, par voie de conséquence, de déterminer le montant de la soulte.

Les biens partagés sont évalués à la date du partage et non à la naissance de l'indivision ; cette valeur constitue l'assiette du droit de partage. Mais parce que les opérations de partage sont parfois complexes l'administration autorise que soit prise en compte la date de la jouissance divise qui précède le partage.

---

<sup>812</sup> Civ. art. 924-2 alinéa 1 ; François Terré, Yves Lequette et Sophie Gaudemet, Droit civil – Les successions, les libéralités, Dalloz, 4<sup>ème</sup> ed., p. 1089, n° 1218. François Sauvage, « *L'état du bien au jour de la délivrance de legs, pivot de l'indemnité de réduction* », JCP N 2015, 1170 ; François Sauvage, « *Rapport et réduction : pas d'amalgame au regard des évaluations !* », JCP N 2015, 1134.

<sup>813</sup> Cf. infra n° 801 et s.

L'évaluation des droits indivis tient compte des spécificités de l'indivision. La valeur du droit indivis n'est pas le simple fractionnement arithmétique de la pleine propriété. Il a une valeur intrinsèque. Cet élément est intéressant à retenir quand on sait que la Cour de cassation refuse la prise en compte, pour la détermination de la soulte, d'une dette fiscale propre à l'attributaire (A).

La valeur vénale des biens indivis présente également un intérêt en matière d'impôt sur la fortune, domaine dans lequel la rétroactivité est prise en compte de manière surprenante. Le droit de propriété de l'attributaire ne remonte pas à la naissance de l'indivision mais à la date du partage. L'administration en tire les conséquences quant à la détermination de l'actif taxable : elle ne dit mot s'agissant d'un éventuel passif déductible (B).

### **A – Rétroactivité et détermination de la valeur vénale des biens**

La valeur vénale des biens constitue l'assiette taxable au droit de partage. Les droits indivis ont une valeur propre, différente du simple fractionnement de la valeur du bien en pleine propriété. Cette valeur tient compte du fait que le droit indivis n'est pas un droit de propriété exclusif. Nous avons vu que l'effet déclaratif du partage avait pour conséquence de mettre sur la tête du seul attributaire le paiement de la soulte. Il supporte la taxation des plus-values latentes constatées à la date du partage et non imposées. Est-il alors possible de prendre en compte cet élément dans la fixation de la soulte ? Alors que l'administration fiscale le suggère dans certaines réponses ministérielles, le juge civil est plus circonspect. Il objecte qu'une dette future, incertaine, ne peut pas avoir d'incidence sur la fixation de la soulte.

#### **1 – La valeur des biens indivis partagés : assiette du droit de partage**

796. Le droit de partage est liquidé sur l'actif net : cet actif correspond à la valeur des biens indivis à la date du partage déduction faite du passif (a). Les droits indivis, de par leur spécificité juridique, ont une valeur vénale propre qui ne correspond pas au simple fractionnement de la valeur du ou des biens indivis (b).

a- Valeur vénale à la date du partage

797. La valeur vénale des biens partagés est déterminée à la date du partage<sup>814</sup>. On ne saurait considérer que l'effet déclaratif autorise la liquidation du droit de partage sur la valeur des biens lors de leur entrée dans l'indivision. Cette règle vaut également pour des biens indivis qui seraient affectés à une activité professionnelle et inscrits à l'actif du bilan.

Cependant, si les parties indiquent une autre date comme étant celle de la jouissance divise, cette date sera retenue comme constituant l'assiette taxable.

α - Absence de rétroactivité du partage pour la détermination de la valeur des biens

798. Le droit de partage est liquidé sur la valeur des biens indivis à la date du partage. Cette règle qui paraît évidente n'a pourtant pas toujours été retenue, notamment en droit civil.

Les juges ont parfois considéré que les biens composant la succession devaient être estimés d'après leur valeur au jour du décès du de cujus car c'est à cette date que le transfert de propriété a eu lieu. L'effet déclaratif justifie cette solution<sup>815</sup>. Parce que le droit de propriété de chaque indivisaire reflue vers le passé, il doit y avoir une corrélation entre la date de naissance du droit et la date d'évaluation du bien dont ce droit est le siège. C'est au jour où s'est produit le fait générateur de l'indivision que doit être faite l'estimation des biens partageables.

Or, il convient de ne pas confondre la transmission de biens avec le partage de ces mêmes biens. Lorsque le partage est effectué, c'est au moment de la conclusion de ce contrat qu'il faut se placer pour apprécier la valeur des biens partagés.

En outre, l'effet déclaratif n'a pas pour effet d'abolir, dans tous ses effets, la période de l'indivision. Aujourd'hui la règle est entendue.

---

<sup>814</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20150903, n° 170.

<sup>815</sup> Trib. Civ. Seine, 17 novembre 1923, Sirey 1924, 2, 33 note H. Rousseau

## β- Rétroactivité de la jouissance divise

799. Les parties ont toutefois la possibilité d'indiquer une autre date comme étant celle de la jouissance divise. L'impôt est liquidé sur la valeur des biens à cette date, sous réserve du cas de fraude ou d'erreur manifeste qu'il appartiendrait à l'administration d'établir et sous réserve aussi que le délai écoulé entre la date de la jouissance divise et celle de l'acte de partage soit peu important. Cette date se situe entre la naissance de l'indivision et le partage, la plus proche possible du partage.

800. Il appartient aux juges de fond de déterminer souverainement, eu égard aux circonstances de la cause et en s'inspirant de l'intérêt respectif des copartageants, la date sans doute la plus rapprochée possible de l'acte de partage, à laquelle sont évalués les biens et qui constitue le point de départ de la jouissance divise.

Dès lors, la date de jouissance divise validée par un juge du fond, à quelque titre que ce soit, dans une décision devenue définitive, ne peut être remise en cause par l'administration et la taxation des biens doit être assise sur leur valeur à cette date<sup>816</sup>.

C'est à ce jour que sont évalués les biens indivis et c'est également cette date qui permet de déterminer l'attribution des fruits<sup>817</sup>. Cette date est la plus proche possible du partage. Le partage « de fait ».

### b- Particularité de la valeur vénale des droits indivis.

801. Conformément à l'article 666 du code général des impôts, les droits sont liquidés sur les valeurs. Cette valeur est déterminée au jour du partage. La rétroactivité liée au partage ne saurait autoriser la fixation de la soulte au jour de la naissance de l'indivision<sup>818</sup>.

802. L'administration fiscale et le juge reconnaissent toutefois qu'un bien indivis a une valeur vénale qui diffère de la somme des droits indivis (1). Cette décote s'applique également lorsque le bien est attribué à un indivisaire (2).

---

<sup>816</sup> BOI-ENR-PTG-10-10-20150903, n° 180.

<sup>817</sup> Jean Boulanger, « *La clause notariale dite de « Jouissance divise » dans les partages de communauté et de succession* », Revue critique 1935, p. 447.

<sup>818</sup> Jean Patarin, « *Égalité, finalité économique et finalité sociale dans la loi du 19 décembre 1961 sur le partage et la déduction* », RTD civ. 1962, p. 421.

## α- Valeur vénale intrinsèque des biens indivis partagés

803. L'article 666 du code général des impôts rappelle que « *les droits proportionnels ou progressifs d'enregistrement et la taxe proportionnelle de publicité foncière sont assis sur les valeurs* » mais ne définit par la valeur vénale d'un bien.

La jurisprudence et la doctrine administrative ont fixé le principe selon lequel la valeur vénale d'un bien correspond au prix qui pourrait être obtenu par le jeu de l'offre et de la demande dans un marché réel, abstraction faite de toute valeur de convenance. La valeur vénale d'un bien dépend de son état de fait et de son état de droit.

Seuls sont à prendre en compte pour l'estimation du bien les éléments réels d'appréciation (qu'il s'agisse de facteurs d'ordre socio-économique, physique ou juridique), abstraction faite de circonstances propres à la situation personnelle des parties<sup>819</sup>.

804. Les droits immobiliers indivis ont une valeur propre qui diffère de la seule fraction de la valeur vénale totale du bien correspondant à la proportion des droits indivis<sup>820</sup>.

Qu'il s'agisse de liquider les droits de succession<sup>821</sup>, les droits de donation, les droits de mutation à titre onéreux ou la TVA<sup>822</sup>, ou même qu'il s'agisse de déterminer la valeur vénale des droits indivis pour asseoir l'impôt sur la fortune, la jurisprudence est constante dans ce domaine.

Mais, le caractère indivis du bien ne peut être pris en compte que s'il préexiste à la mutation<sup>823</sup>.

En effet, la situation indivise des donataires résultant de l'acte de donation, ou de la succession, est sans incidence sur la valeur vénale de la nue-propriété transmise (nue-propriété en indivision suite au décès).

Par un arrêt du 28 janvier 2003<sup>824</sup>, la Cour de cassation a considéré que pour l'assiette des droits de mutation à titre gratuit, l'évaluation de la nue-propriété indivise d'un immeuble dont les parents ont fait donation-partage à leurs deux enfants est effectuée par application du barème de l'article 762 ancien du code général des impôts, actuellement article 669 du code

---

<sup>819</sup> BOI-ENR-DMTOI-10-10-20-40-20120912, n° 10.

<sup>820</sup> Cass. Com. 19 juin 1990, n° 867 P, RJF8/9-1990, n° 1130.

<sup>821</sup> Cass. Com. 4 décembre 2001, n° 2034F, RJF mars 2002, n° 344.

<sup>822</sup> CAA Paris, 28 juillet 2000, Marchenoir, AJDI 6/2001, p. 544, note Jean-Pierre Maublanc ; Concl. Com. Gouv. Victor Haïm, BDCF 2/01, n° 24.

<sup>823</sup> Cass. Com. 28 janvier 2003, n° 01-12373 ; Cass. Com. 20 mars 2007, n° 05-17319.

<sup>824</sup> Cass. Com., 28 janvier 2003, n° 01-12373.

général des impôts, à la valeur en toute propriété du bien. Pour l'appréciation de cette dernière, le caractère indivis de la pleine propriété existant préalablement à la mutation à titre gratuit doit être pris en compte par le choix de termes de comparaison afférents à des biens eux-mêmes indivis (cessions récentes de biens communs à des époux, par exemple).

En revanche, la situation indivise des donataires résultant de l'acte de donation est sans incidence sur la valeur vénale de la nue-propriété transmise.

Dès lors, en procédant à l'évaluation au moyen de termes de comparaison portant sur des biens indivis puis en appliquant à la valeur en toute propriété le barème qui permet de fixer les valeurs respectives de l'usufruit et de la nue-propriété, l'administration a correctement apprécié les caractéristiques du bien à évaluer<sup>825</sup>.

805. La situation d'indivision rend plus difficile la vente du bien qui est grevé des servitudes que constituent les droits des co-indivisaires déjà en place. De la même manière, lorsque le bien appartient à des époux, la valeur de ces droits est évidemment affectée par les dispositions de l'article 215 du code civil selon lesquelles ces époux ne peuvent, l'un sans l'autre, disposer de ces droits<sup>826</sup>

806. Le juge rappelle qu'il importe peu que l'indivision résulte du choix délibéré des indivisaires ou qu'elle soit « subie » (telle une indivision successorale par exemple)<sup>827</sup>, ou que le droit de l'indivisaire se réduise à celui de percevoir des loyers<sup>828</sup>. En outre, il convient de ne pas confondre la valeur vénale d'un bien et le redevable de l'impôt. Ainsi, le fait qu'un bien démembré soit imposable pour sa pleine propriété dans le patrimoine de l'usufruitier ne déroge pas à la règle selon laquelle l'impôt sur la fortune doit être assis sur la valeur vénale du bien. L'existence de l'indivision sur la nue-propriété du bien doit, à ce titre être prise en compte pour déterminer la valeur taxable dans le patrimoine de l'usufruitier<sup>829</sup>.

807. La Cour de cassation encore récemment juge que « *les droits sur une indivision, tout comme les parts sociales détenues par l'associé d'une société civile immobilière, ont une valeur inférieure à la fraction qu'ils représentent sur la valeur totale du bien, ...que ces droits*

---

<sup>825</sup> BOI-ENR-DMTG-20-30-10-20141030, n° 90 ; dans le même sens, BOI-ENR-DMTG-10-40-10-10-20130909, n° 30.

<sup>826</sup> Cass. Com. 19 juin 1990, précité.

<sup>827</sup> Cass. Com. 22 février 2000, n° 486, RJF 2000, n° 721.

<sup>828</sup> Cass. Com. 10 décembre 1996, n° 2072, RJF 1997, n° 274.

<sup>829</sup> Cass. Com. 14 décembre 1999, n° 2043 P, RJF 2000, n° 572.

ne peuvent être évalués par fractionnement de la valeur de l'immeuble en fonction du nombre d'indivisaires et de la quote-part détenue par chacun d'eux »<sup>830</sup>. Pour tenir compte de la règle selon laquelle la valeur vénale de droits indivis diffère de la seule fraction de la valeur vénale totale du bien correspondant à la proportion des droits de l'indivisaire, il doit être appliquée une décote. Cette décote est variable. Un taux de 30 % a été retenu par la Cour d'appel de Paris au cas d'une indivision entre une mère et son fils<sup>831</sup>. Pour le cas d'un immeuble dont la nue-propriété était détenue en indivision par les enfants de l'usufruitier, le taux de l'abattement a été porté à 40 %<sup>832</sup>.

Seul doit être pris en compte l'état de fait et de droit dans lequel se trouve le bien au moment de la mutation (ou de la détention) sans que la volonté des parties exprimée à l'acte (cession, donation) puisse avoir une quelconque influence sur l'établissement de la valeur vénale<sup>833</sup>. Il en résulte qu'une indivision créée à l'occasion d'une donation n'est pas un élément susceptible d'influencer la valeur vénale du bien transmis.

808. La situation d'indivision doit être prise en compte pour valoriser un bien et ce, quelle que soit l'origine de cette indivision ou l'impôt concerné.

809. Dans un arrêt du 20 octobre 2015, la Cour de cassation vient rappeler que seul doit être pris en compte l'état dans lequel se trouve le bien au moment de la mutation. Ainsi, lorsque l'indivision naît de la volonté des parties dans l'acte, par un simple effet du contrat, cette situation n'est pas susceptible d'influencer la valeur vénale du bien transmis. Il est nécessaire que l'état d'indivision préexiste<sup>834</sup>.

---

<sup>830</sup> Cass. com., 16 févr. 2016, n° 14-23.301, F-D : JurisData n° 2016-002772, JCP N n° 13, 1er avril 2016, Act. 464, Daniel Faucher ; Dr. fisc 2016, comm. 222.

<sup>831</sup> CA Paris, 4 déc. 2003, n° 2002/07543

<sup>832</sup> Cass. com., 27 oct. 2009, n° 08-11.362 : JurisData n° 2009-050060 ; Sandrine Quilici, "Le casse-tête du contentieux de l'évaluation", JCP N 2010, 1253.

<sup>833</sup> Cass. com., 7 juin 2006, Sautier : JCP N 2009, n° 10, 1115 ; RJF 12/2006, n° 1633 ; Cass. com., 20 févr. 2007, n° 04-16.914, Lepine et a. : JurisData n° 2007-037743 ; Cass. com., 20 mars 2007, n° 05-17.139, Cts Changeur.

<sup>834</sup> Cass. Com. 20 octobre 2015, n° 14-19491, JCP N 2016, 1122, note Fabrice Collard, « Droits de mutation sur une donation : la décote n'a pas la cote ».

β - Valeur vénale du bien indivis attribué à un indivisaire.

810. Compte tenu de la jurisprudence précitée, et dès lors que l'indivision préexiste, une décote s'applique, que la cession soit consentie à un tiers ou à un indivisaire. Le fait que l'indivisaire soit seul propriétaire à l'issue des opérations de partage ne fait pas faire obstacle à l'application d'une décote.

Il s'agit là d'un élément intéressant quand on sait que l'administration refuse la prise en compte d'une fiscalité latente, dette personnelle à l'attributaire<sup>835</sup>.

2 – Valeur vénale et prise en compte de la plus-value latente dans la fixation de la soulte

811. Suite à la jurisprudence Welsch<sup>836</sup>, un sénateur faisait remarquer au ministre que *« jusqu'en 1999, il était considéré que le bénéficiaire de la soulte était débiteur de l'impôt sur la plus-value, le partage étant assimilé à une cessation d'activité. Mais un arrêt du Conseil d'Etat du 28 juillet 1999 a estimé que la plus-value dégagée lors du paiement de la soulte n'était pas imposable et qu'en conséquence, l'impôt sur la plus-value serait intégralement dû par l'époux attributaire du fonds lorsqu'il revendrait ce fonds. Un exemple concret permet de mieux saisir l'injustice de cette solution : pour un fonds de commerce d'une valeur de 400 000 euros, les deux époux, s'ils le vendent, doivent régler un impôt sur la plus value au taux de 26 % et, s'ils divorcent par la suite, ils se partageront le prix net après impôt ; en revanche, si le partage a lieu avant la vente, l'époux bénéficiaire de la soulte de 200 000 euros ne supportera aucun impôt sur la plus-value alors que l'époux attributaire du fonds, s'il le vend par la suite, devra payer la totalité de l'impôt sur la plus-value et il ne lui restera alors qu'une part nette de 96 000 euros, contre 200.000 à son ex-conjoint. Il lui demande en conséquence quelles dispositions il entend prendre afin de mettre un terme à cette iniquité »*<sup>837</sup>.

L'administration répond que la soulte versée par l'ex-conjoint poursuivant l'exploitation ne doit pas être considérée comme un complément du prix de revient des éléments maintenus à l'actif. Il appartient donc aux ex-époux de prendre en considération, lors de la fixation du montant de la soulte, la fiscalité latente sur ces biens, dont sera seul redevable celui d'entre eux qui en poursuit l'exploitation.

---

<sup>835</sup> Cf. infra n°818.

<sup>836</sup> Supra n° 560.

<sup>837</sup> Réponse Arnaud, JO Sénat 15 mai 2003, p. 1614, n° 6213, précitée ; JCP N 2003, act. 138.

Comment est évaluée cette fiscalité latente à la date du partage ? L'administration apporte des éléments de réponse en matière d'évaluation d'entreprises (1). Le juge civil ne l'autorise pas pour la détermination de la soulte (2).

a - Règles de valorisation d'une entreprise.

812. La valeur des biens partagés est déterminée à la date du partage.

L'administration fiscale doit chercher à cerner une valeur vénale des biens, c'est-à-dire une valeur de transmission et par conséquent prendre en compte les circonstances objectives qui peuvent affecter la libre cessibilité du bien à évaluer<sup>838</sup>. Une fiscalité future peut-elle avoir une incidence sur la valeur du bien objet du partage ?

813. Il existe deux grandes approches de la valeur d'une entreprise : une approche patrimoniale qui vise à cerner et valoriser le patrimoine de l'entreprise et une approche fondée sur la rentabilité dégagée par l'entreprise et qui fait appel à différents flux financiers ou économiques. Cette dernière méthode établit la valeur de productivité déterminée à partir du bénéfice, la valeur de rendement à partir du dividende distribué et la marge brute d'autofinancement.

814. La question se pose de savoir s'il est possible de tenir compte de la fiscalité latente sur les plus-values observées sur les différents postes de l'actif. Il est constant que la valeur comptable des biens inscrits à l'actif du bilan ne reflète pas leur valeur réelle. Les experts s'accordent sur le fait qu'il convient de vérifier les valeurs d'inscription et de leur substituer si nécessaire la valeur réelle du bien.

La valeur mathématique s'obtient par la somme des valeurs vénales des différents éléments de l'actif diminuée de la somme des éléments du passif réel (dettes à long, moyen et court terme) et des provisions. Elle suppose donc un retraitement des bilans de façon à corriger les valeurs comptables pour les ramener aux valeurs réelles.

---

<sup>838</sup> L'évaluation des entreprises et des titres de sociétés, Direction générale des finances publiques, p. 29.

815. Ainsi, d'une manière générale, il est admis :

- qu'un bien immobilisé à l'actif du bilan et nécessaire à l'activité de la société n'a pas vocation à être vendu ; la valeur recherchée étant la valeur d'utilité du bien pour l'entreprise, il n'y a pas lieu de tenir compte d'un impôt latent ;
- en revanche, si le bien immobilisé et revalorisé n'est pas nécessaire à l'exploitation (la société peut envisager de le céder sans nuire au bon déroulement de son activité), il est possible de déduire l'impôt latent.

816. Ainsi, l'approche patrimoniale est appliquée pour les sociétés qui n'exercent pas d'activité professionnelle et qui ont pour principal objet la gestion de leur patrimoine.

Il est admis que la valeur de ces sociétés correspond à leur valeur patrimoniale (ou valeur mathématique) diminuée d'une décote destinée à prendre en compte la non-liquidité des actifs immobilisés et la fiscalité latente sur ces actifs.

S'agissant de ce dernier point, l'administration applique une décote plus importante lorsque la valeur des titres est recherchée par la seule valeur patrimoniale.

La décote est moindre lorsque la valeur est recherchée non à partir de la seule valeur patrimoniale mais à partir d'une combinaison de méthodes<sup>839</sup>.

817. Il ressort de ces précisions que la fiscalité latente existant sur un bien maintenu au bilan peut être prise en compte afin de déterminer la soulte qui doit être versée au retrayant<sup>840</sup>.

Pour certains auteurs, il en est de même lorsque le partage porte sur des immeubles<sup>841</sup>. Les juges, quant à eux, sont beaucoup plus réservés<sup>842</sup>.

Cette solution permettrait de pallier en partie le fait que l'attributaire ait à verser une soulte au retrayant et à payer une plus-value professionnelle lors de la cession ultérieure du bien<sup>843</sup>.

---

<sup>839</sup> L'évaluation des entreprises et des titres de sociétés, Direction générale des finances publiques, Fiche n° 6, p. 86 et Fiche 8, p. 95.

<sup>840</sup> Jean-Pierre Garçon, « *En cas de cession d'un fonds de commerce antérieure au partage d'indivision, les versements faits au conjoint non-attributaire peuvent-ils interférer avec le calcul de la plus-value ?* », JCP N 2011, 1173 : « *Si la plus-value de cession ne se trouve pas exonérée en vertu d'un régime de faveur (ex. CGI, art. 151 septies), il est important de tenir compte de la charge fiscale latente correspondante dans la composition et la valorisation des lots lors du partage* ».

<sup>841</sup> Pierre-Jean Claux, « *Plus-values immobilières et règlements du régime matrimonial en matière de divorce* », JCP N 2013, 1281. Du même auteur, « *Partage et plus-value* », JCP N 2014, 1388.

<sup>842</sup> Sur la position de la Cour de cassation cf. infra n° 818.

<sup>843</sup> Axel Depondt, AJ Famille décembre 2013, Fiscalité du divorce 2<sup>ème</sup> partie, p. 679.

## b- Prise en compte des dettes personnelles à l'attributaire

818. S'il est relativement aisé de déterminer, à la date du partage, la plus-value latente grevant un bien (immeuble ou parts sociales) il est impossible de prendre en compte d'une part, une fiscalité dont rien ne permet d'affirmer qu'elle sera pérenne, et d'autre part, une hypothétique cession<sup>844</sup>.

Les contentieux en la matière sont fréquents et les décisions des juges sévères.

819. En 2006, les juges de la Cour de cassation ont considéré que la valeur des actions n'est pas affectée par la charge fiscale, personnelle à l'acquéreur, pesant sur ce dernier à la suite de la donation dont elles ont fait l'objet. La cour casse ainsi la décision des juges du fond qui avaient estimé que, dans toute mutation, à titre onéreux ou à titre gratuit, chacune des parties prend en compte, pour définir le niveau de prix acceptable pour elle, les frais qu'elle devra engager et l'incidence fiscale de cette opération pour elle-même<sup>845</sup>.

Si la valeur des droits sociaux dépend en partie de la charge fiscale actuelle et latente applicable à la société qui les a émis, elle ne dépend pas de la charge fiscale pesant sur l'acquéreur des titres.

En matière de partage, il a été jugé que *« pour l'évaluation des biens à partager, il n'y a pas lieu de tenir compte des modalités d'imposition en cas de cession ultérieure par l'attributaire »*<sup>846</sup>.

*« L'égalité dans le partage est une égalité en valeur ; qu'en vue de leur répartition, les biens sont estimés à leur valeur à la date de la jouissance divise, en tenant compte, s'il y a lieu, des charges les grevant ; que le juge peut évaluer le bien indivis en tenant compte d'un élément futur ; qu'à la date de la jouissance divise, les parts sociales de la société de fait de radiologie étaient grevées d'un droit d'imposition sur les plus-values d'un montant de 27 %,*

---

<sup>844</sup> Cass. 1re civ., 29 mai 2013, n° 11-27.412. Décision attaquée Cour d'appel de Toulouse, 27 septembre 2011 ; *« que sur les plus-values latentes, la législation en matière d'imposition des plus-values est fluctuante et la Cour ne peut, dans le cadre d'un partage de biens évalués en 2004, prendre en compte d'une part une fiscalité dont rien ne permet d'affirmer qu'elle sera pérenne, d'autre part une hypothétique cession ; qu'elle n'a pas davantage à appliquer un avis ministériel qui n'a été suivi d'aucun texte législatif, et s'il est exact que la soulte n'est pas imposable, M. X... a volontairement choisi de se faire attribuer les parts de la société de radiologie constituant son outil de travail plutôt que de le revendre et d'en partager le bénéfice net avec son épouse ; qu'en conséquence, il n'y a pas lieu d'opérer une déduction de la valeur des parts au titre des plus-values latentes en cas de cession »*.

<sup>845</sup> Cass. Com. 14 fév. 2006, Dr. sociétés 2006, p. 34.

<sup>846</sup> Cass. 1re civ., 29 mai 2013, n° 11-27.412 précité.

*pesant exclusivement sur leur attributaire, la soulte allouée au copartageant étant exonérée de toute charge fiscale ; qu'en jugeant qu'elle ne pouvait prendre en compte, pour l'évaluation des parts sociales, l'élément futur que constitue leur cession et l'imposition de la plus-value réalisée à cette occasion, la cour d'appel a violé les articles 826 et 829 du code civil, ensemble le principe de l'égalité dans le partage ».*

820. Plus récemment, les juges d'appel ont considéré que c'est à juste titre que le notaire liquidateur a tenu compte de la fiscalité future qui sera attachée à la mutation des actions et sera due par leur attributaire<sup>847</sup>. Pourtant, la Cour de cassation casse au motif que l'impôt sur le revenu auquel est assujéti un époux après la dissolution de la communauté est une dette personnelle ne pouvant être inscrite au passif de la communauté. Une telle dette née après la dissolution de la communauté est personnelle à l'époux à qui sont attribuées les parts<sup>848</sup>. Dès lors, à partir du moment où le fait générateur de l'impôt est postérieur à la dissolution de la communauté, la dette d'impôt ne peut participer du passif commun et ne peut être qu'une dette personnelle de l'époux qui a perçu ou qui doit percevoir le revenu soumis à l'impôt.

Il ne serait possible de retenir une fiscalité latente que si cette dette était certaine. Or, en matière de plus-value immobilière, elle ne l'est même pas dans son principe ; le bien peut ne pas être cédé par l'attributaire, le bien peut supporter une moins-value, l'abattement pour durée de détention du bien peut aboutir à une exonération de plus-value. Finalement, tenir compte de cette fiscalité latente à la date du partage aboutirait à la faire supporter au copartageant.

Exemple : masse indivise comprenant un immeuble qui constitue la résidence principale de l'attributaire et un immeuble acquis par le couple il y a cinq ans.

L'immeuble qui constitue la résidence principale est attribué à Madame qui l'occupe, l'autre immeuble est attribué à Monsieur. Ces biens sont d'égale valeur, 200 chacun.

Or si Monsieur cède l'immeuble qui lui est attribué, il devra payer un impôt qui s'élève aujourd'hui à 19 % auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux au taux de 15.5 %, soit un prélèvement de 34.5 %.

---

<sup>847</sup> CA Amiens, 31 janvier 2013.

<sup>848</sup> Cass. 1<sup>ère</sup> civ., 14 mai 2014, n° 13-16302. Rodolphe Mésa, « Exclusion des dettes fiscales nées après la dissolution de la communauté du passif », Dalloz actualité, 2 juin 2014. Isabelle Copé-Bessis, Jean-François Desbuquois, Stéphanie Travade-Lannoy, « Questions autour du divorce du chef d'entreprise », Gazette du Palais, Janvier 2017, p. 91.

Si Madame cède l'immeuble qui lui a été attribué, elle ne paiera aucun impôt.

Le même constat peut être fait lorsque figure dans l'indivision post-communautaire, un fonds de commerce.

La jurisprudence de la Cour de cassation démontre bien que les indivisaires ne peuvent pas conventionnellement considérer que le partage est un fait générateur de plus-value. Ils ne peuvent pas se substituer au législateur<sup>849</sup>.

Quant à la possibilité de « revoir » la valeur des biens partagés en cas de modification de la consistance de certains biens, elle est à exclure. Dès lors que le partage est un contrat commutatif et non aléatoire, il ne peut pas être affecté d'un terme quelconque. L'effet déclaratif du partage fixe la date à laquelle naît le droit de chaque copartageant sur son lot et la date d'évaluation des biens dans le partage. Une clause conventionnelle qui contreviendrait à ces principes et qui ouvrirait une faculté de résolution serait incompatibles avec les règles du partage. Le partage présente un caractère définitif<sup>850</sup>.

821. Ces règles doivent toutefois être combinées avec celles relatives à la solidarité en matière d'impôt sur le revenu.

En effet, il se peut que la plus-value professionnelle soit réalisée par l'un des indivisaires, mais que les règles relatives à la solidarité mettent l'impôt à la charge du foyer fiscal ; sur les règles relatives au partage de l'indivision se greffent celles relatives au foyer fiscal que constitue le couple.

---

<sup>849</sup> Cf. supra n° 775.

<sup>850</sup> Cass. 1<sup>re</sup> civ. 8 juin 2004, n°01-16230, Note Bernard Beignier, « Nullité d'une clause autorisant la réévaluation de biens dans un partage », Dr. famille 2004, comm. 154.

## **B - Rétroactivité et détermination du patrimoine taxable à l'impôt sur la fortune**

822. L'impôt sur la fortune est un impôt annuel qui taxe le patrimoine du contribuable dans sa consistance au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

Il est intéressant de voir comment l'administration fiscale appréhende les conséquences du partage et sa rétroactivité en matière d'impôt sur la fortune. Cette doctrine dont la portée est finalement assez limitée, n'envisage que les incidences sur la détermination de l'actif taxable (1) : elle ne dit rien sur le passif déductible (2).

### 1- Incidence de la rétroactivité sur l'actif imposable

823. L'administration fiscale considère qu'il doit être tenu compte des biens qui ne figurent pas dans le patrimoine du redevable au 1er janvier de l'année d'imposition mais qui, rétroactivement, viendraient à en faire partie par suite d'un événement postérieur : tel est le cas du partage de biens indivis qui a pour conséquence d'attribuer à chaque propriétaire un droit exclusif sur certains biens en échange de droits indivis qu'il possédait sur l'ensemble des valeurs à partager et de lui permettre de disposer seul, sans le concours des autres indivisaires, des biens mis dans son lot.

En sens inverse, il n'y a pas lieu de retenir, pour l'assiette de l'impôt, les biens qui figuraient dans le patrimoine du redevable au 1er janvier de l'année d'imposition et qui viendraient à en sortir par suite d'un événement postérieur à cette date mais ayant un effet rétroactif ; partage de biens indivis<sup>851</sup>.

La solution est surprenante, elle est même pénalisante.

Elle est surprenante en ce sens qu'elle nie le droit de propriété sur une quote-part indivise au 1<sup>er</sup> janvier. Chaque indivisaire doit déclarer les droits indivis dont il est propriétaire<sup>852</sup>.

En outre, la rétroactivité dont il est question ne remonte qu'au 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle le partage a été réalisé. Elle ne remonte pas à la naissance de l'indivision, le principe de l'annualité de l'impôt y fait obstacle.

---

<sup>851</sup> BOI-PAT-ISF-10-20130614, n° 50 et s.

<sup>852</sup> BOI-PAT-ISF-30-20-10-20140711, n° 20.

Pourquoi tenir compte de cette rétroactivité dont les effets sont limités ? En effet, si le partage est pur et simple, il n'emporte aucune conséquence. S'il est réalisé avec soulte, l'attributaire porte dans la déclaration d'impôt sur la fortune non plus une quote-part du bien mais sa valeur en pleine propriété. En contrepartie, soit ses liquidités sont réduites du montant de la soulte versée, soit une dette figure au passif, constituée par la soulte<sup>853</sup>.

S'agissant du bénéficiaire de la soulte, la quote-part indivise ne figure plus à l'actif. En contrepartie, ses liquidités ont augmenté d'autant, à moins qu'il ne soit titulaire d'une créance contre l'attributaire.

Cette règle est pénalisante dans la mesure où le contribuable n'est plus imposée sur une quote-part indivise, dont on a vu qu'elle avait une valeur propre différente du simple fractionnement de la valeur en pleine propriété<sup>854</sup> et pouvait bénéficier d'une décote, mais sur la valeur en pleine propriété du bien.

## 2- Incidence de la rétroactivité sur le passif déductible

824. La question est ici de savoir si la prise en compte de la rétroactivité du partage au titre de la composition des éléments d'actif du patrimoine taxable, autorise la déduction d'un passif correspondant.

Les dettes ne sont déductibles en matière d'impôt sur la fortune qu'à la condition qu'elles existent au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, qu'elles soient à la charge personnelle du redevable, et qu'elles soient justifiées par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite<sup>855</sup>.

Cette condition s'oppose à la déduction des dettes qui prennent naissance après la date du fait générateur de l'impôt.

Il n'est pas nécessaire que les dettes soient liquides pour être déductibles. Il suffit qu'elles existent dans leur principe, encore que leur montant ne soit pas arrêté, mais la déduction ne peut être opérée que lorsque ce montant est connu. S'il ne l'est pas lors du dépôt de la déclaration à souscrire au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, la dette ne peut être déduite. Elle ne pourra l'être que postérieurement, par voie de réclamation.

---

<sup>853</sup> Sur ce point, cf. infra n° 824.

<sup>854</sup> Cf. supra n° 803 et s.

<sup>855</sup> BOI-PAT-ISF-30-60-10-20150812, n°1.

Les dettes dont l'existence est incertaine ne sont pas déductibles. Il en est ainsi des dettes soumises à une condition suspensive ou des dettes litigieuses.

Par ailleurs, le cautionnement donné par un contribuable ne peut être inscrit au passif de son patrimoine imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune au titre d'une année que dans la mesure où il justifie de la mise en jeu de son engagement au 1<sup>er</sup> janvier de l'année considérée. Ainsi, jusqu'à la défaillance du débiteur principal et la demande en paiement exercée par le créancier, la caution n'est tenue que d'une obligation éventuelle. La dette éventuelle n'est donc pas déductible<sup>856</sup>.

La soulte n'est pas une dette certaine au 1<sup>er</sup> janvier puisque son existence même dépend des modalités du partage. Pourtant, dans la mesure où l'administration fiscale fait rétroagir les effets du partage au 1<sup>er</sup> janvier, il paraîtrait logique de tenir compte de la soulte dans la mesure où elle est liée à cette opération de partage. Mais la rédaction des textes ne semble pas l'autoriser.

La question se pose également pour les indemnités de réduction et les indemnités de rapport. La dette existe dès l'ouverture de la succession, même si l'indemnité n'est payable qu'à la date du partage<sup>857</sup>.

L'indemnité de réduction ou de rapport peut-elle être portée au passif successoral pour la période entre le décès et le partage ou le paiement effectif ?

Dés lors qu'il n'est pas nécessaire que les dettes soient liquides pour être déductibles, mais qu'il suffit qu'elles existent dans leur principe, encore que leur montant ne soit pas arrêté, la déduction semble possible. Certes elle ne pourra l'être que lorsque son montant sera connu, postérieurement, par voie de réclamation.

---

<sup>856</sup> BOI-PAT-ISF-30-60-10-20150812, n° 10 et s.

<sup>857</sup> C. civ. Art. 924-3 alinéa 1.

## Chapitre II – Une rétroactivité susceptible d'aménagements ?

825. La déclaration qu'un droit existe antérieurement fait que le droit doit produire ses conséquences dès l'origine ; il y a rétroactivité. La rétroactivité est le complément technique de l'effet déclaratif, sans lequel le partage serait souvent impuissant à remplir sa fonction déclarative, et à permettre au droit de l'attributaire d'un bien de s'exercer pleinement et librement. L'effet déclaratif prévu par la loi et la rétroactivité qui y est attachée comme une fiction légale sont destinés à maintenir l'égalité des copartageants. Une égalité d'un point de vue juridique. Il n'est pas certain que l'on puisse parler d'égalité sur le plan fiscal.

L'effet déclaratif emporte des conséquences aussi bien sur le calcul de la plus-value que sur la détermination du redevable. Il a pour effet de rendre l'attributaire du bien seul redevable de l'impôt puisqu'il est réputé en être seul propriétaire.

Mais, on sait que le lien entre déclarativité et rétroactivité n'est pas absolu.

Il existe des cas de rétroactivité sans déclarativité, par exemple en cas de réalisation d'une condition. Par ailleurs, il existe des cas de déclarativité sans rétroactivité. Par exemple, la transaction est un acte déclaratif non rétroactif. Dès lors, la déclarativité tenant à la nature du partage peut exister objectivement d'une manière absolue, tandis que la rétroactivité qui ne lui est attachée que dans la mesure de son utilité, peut comporter tous tempéraments et aménagements pratiques opportuns. Elle peut même être écartée lorsque des intérêts sérieux l'exigent, en particulier lorsqu'elle entrave l'organisation de l'indivision.

En outre, c'est une chose de considérer que l'attributaire tient son droit du défunt, c'en est une autre de faire fi de la période de détention en commun. Le partage a pour effet de répartir des biens, de modifier les modalités de détention de ces biens. Il n'anéantit pas la période de détention collective.

En droit civil, cette distinction est faite ; la conversion d'un usufruit en rente viagère n'a pas d'effet rétroactif. Ainsi, l'organisation de l'indivision n'est nullement incompatible avec l'effet déclaratif du partage. Elle porte seulement atteinte à sa rétroactivité<sup>858</sup>.

---

<sup>858</sup> Jurisclasseur Notarial Répertoire, Fasc. 190, Successions, par Sabine Mazeaud-Leveueur, n° 13.

826. Le législateur fiscal lui-même a su dissocier l'effet déclaratif de la rétroactivité dans le domaine de la fiscalité professionnelle.

Il adopte deux positions. La première consiste à dire que le partage n'est pas translatif mais bien déclaratif. Il n'emporte donc pas les conséquences d'une mutation, mais l'effet déclaratif qui lui est attaché n'est pas assorti de la rétroactivité : l'administration fiscale tient compte du droit de propriété de chacun des indivisaires sur l'ensemble des biens indivis. Chacun d'eux reste redevable de l'impôt. L'administration fiscale garde ainsi autant de redevables que d'indivisaires.

827. La deuxième analyse consiste à dire que le partage est une mutation mais dont les effets sont atténués ; une sorte d'effet déclaratif qui y serait attaché. Seul l'attributaire est alors redevable de l'impôt. Mais cet « effet déclaratif » ne s'applique que si les parties le souhaitent, par un engagement spécifique.

L'analyse du partage en matière de fiscalité professionnelle est souvent critiquée au motif qu'elle s'éloigne de l'analyse juridique du partage. Pourtant en dissociant ainsi l'effet déclaratif de la rétroactivité, c'est assurément dans cette matière que la réalité économique est le mieux prise en compte.

La question est alors de savoir si la loi est seule en mesure de régler l'intensité du lien entre la rétroactivité et la déclarativité (section I), ou si les parties ont la possibilité, conventionnellement d'écarter cette rétroactivité (section II).

### **Section I – Rétroactivité aménagée par le législateur fiscal**

828. En matière de transmission à titre gratuit d'une entreprise ou de titres sociaux qualifiés d'actifs professionnel, le législateur fiscal dissocie l'effet déclaratif et sa rétroactivité.

Ce régime institue une exonération de l'assiette taxable à hauteur des trois-quarts à condition que l'exploitation ou les titres transmis soient conservés par les héritiers ou donataires pendant quatre ans<sup>859</sup>. La question n'est pas tellement de savoir si le partage est réalisé à titre onéreux ou à titre gratuit (termes employés par l'administration fiscale) mais de savoir si l'engagement de conservation se vérifie toujours alors que le bien est attribué à un indivisaire.

---

<sup>859</sup> CGI, art. 787 B et 787 C.

La réponse est évidemment négative. Comment pourrait-on concevoir que tous les indivisaires respectent leur engagement de conservation alors qu'il est attribué à un seul d'entre eux ? La question est plutôt de savoir si la particularité du partage n'autoriserait pas une tolérance. La position de l'administration fiscale est pragmatique. Le partage n'emporte pas remise en cause du régime de faveur mais tous les héritiers ou donataires restent redevables des droits dans l'hypothèse où l'engagement repris par l'attributaire ne serait pas poursuivi jusqu'à son terme. Cette analyse a le mérite de ne pas faire abstraction du droit de propriété de chacun des indivisaires pendant la détention du bien en indivision. Ignorer la rétroactivité permet à l'administration fiscale de garder autant de débiteurs que d'indivisaires.

### **A – Une approche pragmatique : acte déclaratif non rétroactif**

829. En matière de transmission d'entreprise, l'article 787 B du code général des impôts prévoit une exonération de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs à condition notamment que chacun des héritiers, donataires ou légataires prenne l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver les parts ou les actions transmises pendant une durée de quatre ans (à compter de la date d'expiration de l'engagement collectif)<sup>860</sup>.

Ce dispositif de faveur permettant de diminuer l'assiette des droits de mutation à titre gratuit est basé sur deux engagements de conservation ; l'un collectif pris antérieurement à la transmission à titre gratuit et d'une durée d'au moins deux ans, l'autre, individuel, pris par l'attributaire des parts sociales, d'une durée de quatre ans.

La question est donc de savoir quelle est l'incidence du partage pendant la période d'engagement collectif et pendant la période d'engagement individuel de conservation des biens transmis lorsque la transmission résulte d'une succession ou d'une donation-partage.

Les enjeux de cette question sont les suivants : exiger le complément de droit parce que le partage mettrait fin à l'obligation de conservation aurait pour effet ;

---

<sup>860</sup> CGI, art. 787 B.

- soit d'empêcher toute sortie d'indivision pendant la période d'engagement collectif et individuel,

- soit de mettre en péril la poursuite de l'activité.

830. L'assimilation du partage à une mutation ayant pour effet de remettre en cause le régime de faveur et de rendre exigible la totalité des droits aurait pénalisé la poursuite de l'entreprise.

Cette position aurait également eu pour effet de paralyser le dispositif juridique prévoyant l'attribution préférentielle de l'entreprise. L'article 831 du code civil organise une attribution préférentielle, au profit de tout héritier copropriétaire, à l'occasion du partage, de toute entreprise, ou partie d'entreprise agricole, commerciale, industrielle, artisanale ou libérale ou quote-part indivise d'une telle entreprise.

Ce dispositif a pour objet de préserver la fonction économique des biens, de favoriser la conservation au sein de la famille et de privilégier une « répartition intelligente » des biens<sup>861</sup>.

#### 1- Acte déclaratif

831. A compter de la transmission à titre gratuit, les héritiers, donataires ou légataires qui souhaitent bénéficier de l'exonération partielle ne peuvent effectuer de cession ou de donation au profit d'autres signataires de l'engagement collectif. En effet, la seconde condition relative à l'engagement individuel de conservation des titres transmis ne pourrait alors plus être respectée.

A l'issue de cet engagement collectif d'une durée d'au moins deux ans, suit l'engagement individuel de conserver les titres pendant quatre ans. Le non-respect de cet engagement par l'un d'entre eux n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération partielle dont ont bénéficié, le cas échéant, les autres héritiers, donataires ou légataires. La rupture de l'engagement n'a de conséquences qu'à l'égard de l'héritier ou du donataire qui ne respecte pas l'engagement individuel de conservation.

---

<sup>861</sup> Frédéric-Jérôme Pansier, AJ Famille 2006, p. 318.

Dans l'hypothèse d'une indivision, il est précisé que l'engagement individuel de conservation doit être pris par chacun des co-indivisaires en sa qualité d'associé. En présence d'un gérant de l'indivision en application de l'article 815-3 du code civil, ce dernier aura la capacité de signer l'engagement pour le compte de tous les co-indivisaires, s'agissant d'un acte d'administration.

La rupture de l'engagement individuel de conserver directement ou indirectement, pendant quatre ans, tous les titres de la participation transmise à titre gratuit, entraîne pour l'héritier, le donataire ou légataire concerné ou, le cas échéant, ses ayants cause à titre gratuit, l'exigibilité du complément de droits de mutation et de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts<sup>862</sup>.

Comment doit être interprétée la condition tenant à la « conservation » du bien lorsque les titres sont indivis et qu'il est procédé à un partage ?

832. Initialement, l'administration fiscale ne précisait rien s'agissant de la donation-partage et des partages successoraux.

Il a fallu attendre les réponses aux questions posées au ministre pour avoir les précisions suivantes<sup>863</sup>. La question était la suivante : « *Dans l'hypothèse d'un partage pur et simple, l'administration fiscale semble admettre le régime de faveur des exonérations partielles. En revanche, en cas de partage à titre onéreux la situation apparaît beaucoup plus confuse. Cette situation est d'autant plus délicate lorsque l'entreprise a une valeur relativement importante et que seul l'un des enfants envisage de reprendre la société ; le partage ne peut être alors qu'à titre onéreux. En la matière, l'esprit de la loi est de préserver la pérennité de l'entreprise. Dans ces conditions, il lui demande s'il ne serait pas opportun de reconnaître, expressément, l'admission du régime de faveur en cas de partage à titre gratuit comme en cas de partage à titre onéreux* ».

Il est intéressant de remarquer à ce stade les termes utilisés : il n'est pas fait référence au partage pur et simple ou avec soulte mais au partage « à titre gratuit » ou « à titre onéreux ».

---

<sup>862</sup> CGI, art. 1840 G ter.

<sup>863</sup> Rep. Feneuil, JO AN 14 février 2006, p. 1562, n° 80094 ; Rep. Tron JO AN 28 février 2006, p. 2114, n° 79551 ; Rep. Lachaud, JO AN 14 février 2006, p. 1562, n° 72119 ; Rep. Bobe, JO AN 14 février 2006, p. 1562, n° 67514.

Imprecision dans l'emploi des termes juridiques qui expliquent les erreurs d'analyse, de qualification et par conséquent les conséquences parfois incohérentes qui découlent du partage...

Il a été répondu que « ... *Chaque héritier, donataire ou légataire, s'engage individuellement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, à conserver les parts ou actions transmises pendant une durée de six ans à compter de la fin de l'engagement collectif de conservation précité. Dans l'hypothèse envisagée d'une situation d'indivision, il y a lieu de préciser que l'engagement individuel de conservation doit être pris par chacun des co-indivisaires en sa qualité d'associé. En présence d'un gérant de l'indivision, en application de l'article 815-3 du code civil, ce dernier aura la capacité de signer l'engagement pour le compte de tous les indivisaires s'agissant d'un acte d'administration. Le partage ultérieur des parts ou actions, avec ou sans soulte, n'emporte pas la déchéance du régime de faveur prévu par l'article 787 b du CGI, mais entraîne seulement le report de l'engagement individuel de conservation sur le bénéficiaire des titres de l'entreprise* »<sup>864</sup>.

Le partage, qu'il soit pur et simple ou avec soulte, n'emporte pas rupture de l'engagement de conservation. Autrement dit, il n'est pas analysé en une mutation à titre gratuit ou à titre onéreux susceptible de remettre en cause le régime de faveur.

833. Cette analyse n'est que le prolongement de la qualification juridique. On ne peut que s'en féliciter.

La solution est identique en matière de donation-partage avec soulte portant sur des titres sociaux. L'engagement individuel de conservation des titres doit être souscrit par le bénéficiaire effectif des titres, ceci indépendamment des modalités de calculs des droits de donation, lesquels ne sont pas liquidés directement sur les biens attribués à chaque donataire

---

<sup>864</sup> Rep. Feneuil, JO AN 14 février 2006, p. 1562, n° 80094, dans le même sens réponse Rep. Tron JO AN 28 février 2006, p. 2114, n° 79551 ; Rep. Lachaud, JO AN 14 février 2006, p. 1562, n° 72119 ; Rep. Bobe, JO AN 14 février 2006, p. 1562, n° 67514 ; position reprise par l'administration dans sa doctrine, BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10-20140519, n° 340 « *Dans cette situation, le partage ultérieur des parts ou actions, avec ou sans soulte, n'emporte pas déchéance du régime prévu par l'article 787 B du code général des impôts mais entraîne seulement un report de l'engagement individuel de conservation sur le bénéficiaire effectif, c'est-à-dire l'indivisaire attributaire des titres de l'entreprise* ».

mais en fonction des droits théoriques de chaque donataire dans la masse donnée et à partager<sup>865</sup>.

834. Le partage n'emporte pas remise en cause du régime de faveur ; l'engagement est reporté sur l'attributaire des biens.

835. Mais deux remarques méritent d'être faites.

D'une part, l'administration ne qualifie pas expressément le partage (elle se contente de dire qu'il « n'emporte » pas la déchéance du régime de faveur) mais, peut-on en conclure qu'il est un acte déclaratif ? S'il l'était réellement, seul l'attributaire serait redevable de l'impôt<sup>866</sup>.

D'autre part, ne va-t-elle pas à l'encontre du texte fiscal qui impose la conservation des parts par leurs titulaires ? Que le partage soit déclaratif ou pas, on ne peut pas nier que cet engagement de conservation n'est plus respecté par les non-attributaires à compter du partage. La question n'était finalement pas de savoir si le partage devait s'analyser en une mutation ou non mais savoir si l'administration admettait, par tolérance, que le partage n'emporte pas remise en cause du régime de faveur.

La solution est opportune car elle ne fige pas l'indivision.

## 2- Non-rétroactif

836. L'acte déclaratif se double naturellement d'un effet rétroactif. Ce principe n'est toutefois pas absolu et doit se concilier avec la reconnaissance des droits des tiers.

L'administration admet qu'un acte puisse être déclaratif sans pour autant qu'il emporte les conséquences liées à la rétroactivité et notamment l'anéantissement des droits existants.

La position de l'administration fiscale est fondée sur la préoccupation essentielle de recouvrer l'impôt et de conserver autant de débiteurs que de coindivisaires. Mais, ce refus d'appliquer la rétroactivité ne trouve pas son origine dans une théorie purement fiscale ; le droit civil lui-

---

<sup>865</sup> Rep. Vachet, JOAN 28 mars 2006, p. 3343, n° 82926 ; reprise au BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10-20140519, n° 340, « dans l'hypothèse envisagée, les règles traditionnelles de liquidation des donations-partages avec soultes sont applicables. Ainsi, dans une telle hypothèse, la liquidation des droits est effectuée selon les attributions théoriques. Cependant, c'est bien entendu le bénéficiaire effectif des titres de l'entreprise qui devra souscrire l'engagement individuel de conservation ».

<sup>866</sup> Cf. infra n° 841.

même est parfois réticent à appliquer systématiquement un effet déclaratif au partage au-delà des situations pour lesquelles il se justifie

a- La rétroactivité d'un point de vue juridique

837. Comment concilier une réalité de droit, l'absence d'effet translatif du partage et son effet déterminatif, avec une réalité de fait, l'existence d'une indivision entre la date d'acquisition du droit et la date de sa détermination ?

La rétroactivité est le complément de l'acte déclaratif. Comment assurer pleinement l'efficacité d'un droit s'il n'est pas rétroactif ?

Selon Louet, l'effet déclaratif a pour but de mettre les cohéritiers qui ont su administrer intelligemment leur fortune personnelle à l'abri des actes de disposition ou des engagements malheureux, fautifs ou frauduleux de leur cohéritier insolvable<sup>867</sup>.

L'effet déclaratif doit jouer toutes les fois qu'il s'agit d'empêcher qu'un des copartageants ne porte atteinte aux droits des autres ou qu'un nouveau partage ne soit nécessaire.

De ce constat, on a souvent tendance à conclure qu'une osmose s'est créée entre les concepts d'effet déclaratif et d'effet rétroactif et que tout acte déclaratif est forcément rétroactif.

Certes ces notions sont liées mais restent distinctes.

Dessertaux prétendait que l'effet déclaratif du partage est une fiction dont il faut réduire les applications en fonction du but auquel elle tend. Ce but est de protéger tout copartageant attributaire d'un bien contre les aliénations qu'en aurait faites, durant l'indivision un de ses copropriétaires. Mais un tel but n'exige plus l'application de l'effet déclaratif du partage lorsque le lot attribué à l'un des copartageants n'est pas menacé par les actes des autres et qu'il s'agit seulement de régler sur ce que chacun reçoit, les droits de ses propres ayants cause. Rien ne justifie une fiction dénaturant les faits. Pourquoi alors ne pas réduire le domaine de cette rétroactivité essentiellement relative aux rapports juridiques correspondant à son but<sup>868</sup>.

---

<sup>867</sup> Dessertaux, Thèse précitée, p. 272.

<sup>868</sup> Savatier, RTD civ. 1925, p. 394

Il est une chose de reconnaître un droit ; il en est une autre de faire comme s'il avait toujours été reconnu. Il n'y a pas contradiction à tenir compte de la période écoulée entre son acquisition et sa déclaration.

La déclarativité tient à la nature de l'acte ; la rétroactivité n'est qu'une modalité de ses effets. La première peut exister objectivement de manière absolue, alors que la seconde peut comporter tous les tempéraments et aménagements pratiques opportuns<sup>869</sup>.

838. La rétroactivité ne doit avoir lieu que dans la mesure nécessaire à l'efficacité de l'opération, à la protection des parties et à l'égalité des héritiers.

C'est ainsi que la conversion d'usufruit du conjoint survivant en rente viagère n'a pas d'effet rétroactif<sup>870</sup>.

La rétroactivité s'efface d'autant plus que l'indivision est une réalité.

#### b - La rétroactivité d'un point de vue fiscal

839. Peut-on considérer que le partage est inopposable à l'administration fiscale et aux coindivisaires eux-mêmes ?

840. L'administration distingue l'effet déclaratif proprement dit, qui participe de la nature du partage et, à ce titre, le partage portant sur les titres sociaux (ou l'entreprise individuelle) n'est pas une mutation de nature à remettre en cause l'exonération partielle (il ne s'analyse pas en une rupture de l'engagement de conservation) et la rétroactivité des attributions, qui consiste en une fiction établie à titre accessoire par la loi pour des considérations d'opportunité pratique.

841. Elle considère donc que le partage n'est pas rétroactif. En effet, s'il avait eu ce caractère, l'attributaire censé avoir été seul propriétaire depuis l'ouverture de la succession, serait également seul redevable des droits en cas de rupture de l'engagement de conservation.

Quant aux coindivisaires, ils sont censés n'avoir jamais été propriétaires et seraient définitivement libérés du paiement des droits.

---

<sup>869</sup> Merle, Thèse précitée, p. 247

<sup>870</sup> Cass. Civ. 1<sup>ère</sup>, 24 novembre 1987, note Champenois, Defrénois 1988, Art. 34229, p. 546 ; note P. Salvage, JCP. G, 1988, II, 21061.

Or, tel n'est pas le cas. Les conséquences du partage sont finalement inopposables à l'administration fiscale s'agissant de la détermination des redevables.

## **B – Garantie d'une pluralité de débiteurs**

842. En reconnaissant le droit de propriété de chacun des indivisaires, l'administration fiscale leur reconnaît en même temps la qualité de redevable.

### 1 - L'obligation à la dette

843. Durant la période de l'engagement individuel, le partage des parts ou actions, avec ou sans soulte, n'emporte pas la déchéance du régime de faveur prévu par l'article 787 B du code général des impôts, mais entraîne seulement le report de l'engagement individuel de conservation sur le bénéficiaire des titres de l'entreprise<sup>871</sup>.

A défaut pour l'attributaire de poursuivre cet engagement, tous les cohéritiers subiront directement les conséquences fiscales consistant notamment dans le paiement des droits complémentaires.

844. Il s'agit bien de tenir compte du fait qu'ils ont été propriétaires indivis et qu'en cette qualité ils restent redevables des droits de mutation ; l'obligation à la dette.

845. L'administration précise que l'obligation souscrite par l'ensemble des co-indivisaires est transférée à l'attributaire. Mais, il s'agit de l'obligation de conservation ; le partage n'a aucune conséquence sur l'obligation à la dette.

Les copartageants subiront les conséquences fiscales de la violation par l'attributaire de ces engagements, chacun pour ce qui le concerne sans pouvoir opposer à l'administration fiscale le transfert de l'engagement résultant du partage<sup>872</sup>.

Les codonataires devront s'acquitter du complément de droits de donation, alors même que l'engagement de conservation aurait été rompu par l'attributaire.

---

<sup>871</sup> BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10-20140519, n° 340.

<sup>872</sup> François Fruleux, « *Transmission d'entreprises et partage de succession* », RFN 2007, Étude 10.

Il reste toutefois possible aux parties de régler entre elles la répartition de la dette ; il s'agit de la contribution à la dette.

846. Le partage, s'il n'est pas analysé en une mutation mettant fin à l'engagement individuel, n'efface pas pour autant la période de détention en indivision ; il n'anéantit pas rétroactivement la situation passée. L'administration conserve autant de débiteurs que d'indivisaires. Admettre l'effet déclaratif du partage et notamment la rétroactivité du partage aurait pour effet de substituer à la pluralité de débiteur, un débiteur unique, l'attributaire du bien.

847. En matière successorale, la situation est différente dans la mesure où les héritiers sont solidaires pour le paiement des droits de succession. L'administration pourrait donc demander à l'un d'eux le paiement de la totalité des droits de mutation, même s'il n'est pas l'attributaire de l'entreprise, même s'il n'est pas à l'origine de la rupture de l'engagement de conservation.

848. La encore, il est conseillé que les parties règlent les difficultés relatives à la contribution à la dette.

849. En droit civil, la rétroactivité a pour but de protéger les coindivisaires contre les actes juridiques indéliçables passés par un de ses cohéritiers.

En l'espèce, la préoccupation n'est pas la protection des cohéritiers, mais la protection du créancier, le Trésor.

850. Dessertaux estimait que l'effet déclaratif devait être écarté vis-à-vis des tiers qui ont un intérêt légitimement acquis à le repousser. Quand les intérêts des tiers prédominent, on doit leur appliquer les solutions qui découlent du système translatif. Quels sont les intérêts des services fiscaux si ce n'est celui de recouvrer l'impôt !

## 2- Fondement

851. Une partie de la doctrine a considéré que la rétroactivité attachée au partage sacrifiait injustement et de manière trop systématique l'intérêt des tiers au profit de celui des co-indivisaires.

Pour pallier ces inconvénients, certains ont adopté une notion étroite de la rétroactivité et se sont efforcés de cantonner le jeu de l'effet rétroactif dans les rapports entre cohéritiers<sup>873</sup>.

852. Plus récemment, la doctrine s'accorde pour considérer que l'effet déclaratif est sans incidence sur les actes qui ont été régulièrement passés et les droits valablement constitués au nom de tous les indivisaires. Ces droits sont maintenus<sup>874</sup>. Le partage ne peut avoir aucun effet sur les actes auxquels ont régulièrement participé tous les indivisaires puisque, quels que soient les résultats du partage, tous ont consenti à ces actes.

La rétroactivité est une règle d'opportunité ; elle est donc susceptible de degrés. Elle recule devant l'organisation de l'indivision.

Savatier estimait qu'il convenait de « *réduire le domaine de la rétroactivité, essentiellement relative, aux rapports juridiques correspondant à son but* »<sup>875</sup>. Dès lors que la protection des copartageants n'est pas en jeu l'effet déclaratif doit être réduit.

853. L'effet déclaratif du partage est aussi quelque peu remis en cause par la loi du 23 juin 2006 relative à la nouvelle organisation de l'indivision, puisque le nombre des actes y échappant augmente. Dès l'entrée en vigueur de la loi, y compris dans les indivisions existantes, des mesures conservatoires pourront être prises, même si elles ne présentent pas un caractère d'urgence<sup>876</sup>. Les indivisaires pourront en outre à la majorité des deux tiers : effectuer les actes d'administration relatifs aux biens indivis, donner à l'un ou plusieurs des indivisaires ou à un tiers un mandat général d'administration, vendre les meubles indivis pour payer les dettes et charges de l'indivision ou encore conclure et renouveler les baux autres que ceux portant sur un immeuble à usage agricole, commercial, industriel ou artisanal<sup>877</sup>. A cela, il faut ajouter les règles concernant l'hypothèque, issues de l'ordonnance du 23 mars 2006. Elles en renforcent l'efficacité, en prévoyant que l'hypothèque d'une quote-part d'un immeuble indivis s'étend à l'immeuble entier, si ce dernier est attribué au constituant dans le partage<sup>878</sup>. L'absence de rétroactivité a principalement pour but d'assurer à l'administration le recouvrement de l'impôt.

La rétroactivité s'efface devant l'organisation de l'indivision et pour tous les actes passés avec l'accord de tous les indivisaires.

---

<sup>873</sup> Merle, Thèse précitée, p. 209, n° 154.

<sup>874</sup> Claude Brenner, Rep. civ. Dalloz, Partage, 1° Notion, n° 336.

<sup>875</sup> René Savatier, note ss. Civ. 2 juillet 1925, D 126, 1, 57.

<sup>876</sup> Civ. Art. 815-2.

<sup>877</sup> Civ. Art. 815-3.

<sup>878</sup> Civ. art. 2114, al. 2 ; Anne-Marie Leroyer, RTD civ. 2006, p. 612.

854. En outre, il existe une réticence à appliquer la rétroactivité aux créanciers de l'indivision.

Cette théorie de l'inopposabilité en droit civil a pour effet de rendre inopposable aux co-indivisaires les actes passés par un seul d'entre eux. Les actes ne sont pas nuls mais ils ne nuisent pas aux cohéritiers du disposant. Ils sont inefficaces à leur égard<sup>879</sup>.

Transposée en droit fiscal, elle a pour effet de protéger l'administration fiscale des conséquences du partage réalisé par les cohéritiers.

855. Ainsi, les cohéritiers peuvent « disposer » de leur droit, procéder à un partage, mais cette opération est inopposable à l'administration fiscale qui n'y a pas consenti.

856. Les auteurs estiment que la théorie de l'inopposabilité respecte l'existence de l'indivision. L'inopposabilité n'est que la sanction de l'inorganisation de cette dernière ou plus précisément de l'absence de pouvoirs des cohéritiers sur la totalité des biens communs. Mais elle ne s'oppose pas en principe à l'organisation de l'indivision. D'ailleurs, lorsque l'indivision s'organise, le système de l'inopposabilité devient sans objet.

Cette analyse est transposable en droit fiscal : le partage est inopposable à l'administration fiscale qui n'y a pas consenti. Elle garde ainsi autant de débiteurs que d'indivisaires.

## **Section II - Rétroactivité aménagée par les parties**

857. La volonté des parties peut-elle avoir pour effet d'attribuer un effet déclaratif à un acte ? Dessertaux écrit qu'il « *n'est pas contesté que l'effet déclaratif du partage peut être modifié par la convention des parties lorsqu'il n'intéresse que les rapports des parties entre elles, parce que dans ces cas-là il ne repose après tout que sur l'interprétation de leur volonté... Beaucoup d'autres croient que la volonté des parties peut aussi modifier l'effet déclaratif par rapport aux tiers* ».

La thèse de l'effet déclaratif soustrait à toute modification conventionnelle a été soutenue par Wahl, partagée par Dessertaux<sup>880</sup>.

---

<sup>879</sup> Merle, Thèse précitée, p. 227, n° 166.

C'est frapper trop durement les tiers que d'aggraver l'incertitude dont ils souffrent déjà, en les mettant entièrement à la merci des fluctuations de volonté, souvent difficiles à découvrir, des copartageants, de les placer dans la presque impossibilité d'être exactement édifiées sur l'étendue de leurs droits.

Ainsi, la volonté des parties est sans influence sur l'effet déclaratif toutes les fois qu'il y a des tiers en cause.

858. L'effet déclaratif du partage en droit civil est justifié par la protection des copartageants des actes faits par l'un d'entre eux pendant la période d'indivision et leur portant préjudice. La déclarativité et la rétroactivité ont pour effet d'anéantir les droits consentis par les co-indivisaires sur les biens dont ils ne sont pas attributaires.

859. Mais en droit fiscal, la « déclarativité » doit être conciliée avec la nécessité de maintenir la continuation de l'entreprise et l'impératif de percevoir l'impôt. Elle doit être en adéquation avec la réalité économique.

860. La déclarativité de l'acte fragilise dans une certaine mesure les droits de l'administration fiscale puisque celle-ci renonce à la perception de l'impôt à la date du partage, alors même que ce partage est réalisé avec soulte et que les copartageants perçoivent du numéraire qui leur aurait permis de payer l'impôt.

861. Quant à la rétroactivité, elle pénalise l'attributaire.

862. En matière de plus-value professionnelle générée à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'entreprise ou de droits sociaux, les textes prévoient que « *en cas de partage avec soulte, le report d'imposition est maintenu si le ou les attributaires de l'entreprise individuelle prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des événements cités aux a ou b se réalise* »<sup>881</sup>.

---

<sup>880</sup> Marc Dessertaux, Essai d'une théorie générale de l'effet déclaratif en droit civil français, Thèse précitée, p. 407, n° 190.

<sup>881</sup> CGI, art. 41 d bis relatif à la transmission d'entreprise et art. 151 nonies, II, 1 alinéa 6 relatif à la transmission des parts sociales.

L'administration renonce à la pluralité de débiteurs, puisque seul celui qui poursuit l'activité sera redevable de l'impôt de plus-value en report. L'attributaire est redevable de la totalité de l'impôt exigible pour « le compte de tous » (A).

863. Il est toutefois possible de prévoir conventionnellement la répartition de la charge de l'impôt. Mais cette faculté n'est possible que pour un impôt dont le fait générateur est intervenu (B).

### **A – Rétroactivité aménagée dans les limites autorisée par la loi**

La transmission à titre gratuit d'entreprise bénéficie d'un report de taxation de plus-values professionnelles : la donation ou la transmission à cause de mort ne générant aucune liquidité, le paiement de l'impôt est différé. Il y est mis fin en cas de cession à titre onéreux notamment. Le partage n'emporte pas les conséquences d'une mutation à titre onéreux à condition que l'attributaire s'engage à payer l'impôt (1). Cet élément mérite d'être pris en compte à la date du partage (2).

1 - L'attributaire seul redevable de l'impôt de plus-value en report.

864. Les articles 41-I- b bis et 151 nonies II du code général des impôts prévoient que la transmission à titre gratuit d'entreprise génère une plus-value professionnelle dont l'imposition peut être reportée jusqu'à la date de cession de l'entreprise ou des parts ou la date de cessation d'activité.

A ce titre, le partage est considéré comme étant translatif de propriété mais le report peut être maintenu si l'attributaire s'engage à payer l'impôt sur la plus-value en report.

Seul l'attributaire est redevable. Il a formellement pris un engagement dont les modalités sont prévues par la loi<sup>882</sup>.

A défaut d'engagement, l'acte est translatif et chacun des coindivisaires est redevable de l'impôt au prorata de ses droits indivis.

---

<sup>882</sup> CGI, art. 151 nonies-II, 1 « *En cas de partage avec soulte, le report d'imposition est maintenu si le ou les attributaires des droits sociaux visés ci-dessus, prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des évènements cités au premier alinéa se réalise* ».

865. L'attributaire est l'ayant droit de ses coindivisaires. Il s'agit bien là de la preuve que le partage est par principe translatif pour ceux qui reçoivent une soulte et qui sont considérés comme cédant leur quote-part indivise à titre onéreux.

L'attributaire prend un engagement de payer l'impôt qui décharge ses coindivisaires. Il est l'ayant droit des cohéritiers. Parce qu'il prend l'engagement requis, et parce que l'administration s'assure d'un redevable, les cohéritiers sont « libérés » fiscalement.

L'administration laisse une place à la volonté individuelle. Les coindivisaires peuvent « décider » que le partage aura les effets d'un partage déclaratif.

L'administration atténue ainsi les conséquences liées au partage « translatif » en lui attachant les effets liés à la rétroactivité et en laissant un choix aux indivisaires.

866. Si le copartageant attributaire de l'entreprise ou des droits sociaux cède lui-même l'entreprise ou les droits transmis avant l'expiration du délai de cinq ans décompté à partir de la transmission à titre gratuit initiale, il est redevable de l'impôt dû à raison de l'intégralité des plus-values mises en report et des plus-values acquises depuis cette transmission. Il est donc seul redevable de l'impôt de plus-value comme s'il avait été seul propriétaire du bien depuis l'ouverture de la succession ou de la donation.

867. Il lui appartient, le cas échéant, de prévoir les stipulations conventionnelles nécessaires afin de répartir l'impôt entre tous les cohéritiers en cas de déchéance du report, à moins que cet élément ne soit entré dans le champ contractuel lors de la fixation de la soulte à la date du partage<sup>883</sup>.

868. Si cette solution peut paraître satisfaisante dans la mesure où les coindivisaires qui reçoivent la soulte ne supportent pas l'impôt, il convient de remarquer que cette charge est reportée sur la tête de l'attributaire qui, en outre, supporte le paiement de la soulte, laquelle ne sera pas prise en compte au titre d'une plus-value professionnelle réalisée ultérieurement.

---

<sup>883</sup> FR Lefebvre 66/08 du 27 décembre 2008

869. Ne serait-il pas plus équitable de mettre l'impôt à la charge de celui qui reçoit les liquidités ?

Ce point diffère du régime applicable avant 2008 ; la réponse ministérielle précitée Bobe relevait que « *le partage n'affecte pas la répartition de la charge fiscale liée à la quote-part de plus-value en report propre à chacun des bénéficiaire de la transmission* »<sup>884</sup>.

870. Les régimes de report d'imposition prévus aux articles 41 et 151 nonies, II du code général des impôts sont assortis d'obligations déclaratives, sous la forme d'états de suivi des plus-values en report d'imposition. Ces états doivent notamment mentionner les différentes opérations pouvant avoir une incidence sur le maintien des reports<sup>885</sup>. A ce titre, le partage de l'indivision successorale avec ou sans soulte devrait donc y être mentionné.

A défaut pour l'attributaire de souscrire un tel engagement (soit qu'il ne le veuille pas, soit qu'il l'ait malencontreusement omis), chacun des indivisaires ayant transmis ses droits à celui qui poursuit l'exploitation sera imposé sur la quote-part de la plus-value constatée lors de la transmission à titre gratuit à hauteur de ses droits.

Pour celui des coindivisaires qui poursuit l'exploitation, aucune imposition ne devrait être établie. En effet, il n'a pour sa part réalisé aucune cession au sens de l'article 41 ou de l'article 151 nonies, II du code général des impôts et la plus-value constatée continue de bénéficier du report d'imposition initialement appliqué.

Il s'agit bien là de la preuve que le partage est par principe translatif pour ceux qui reçoivent une soulte et qui sont considérés comme cédant leur quote-part indivise à titre onéreux.

---

<sup>884</sup> Rep. Bobe, JO AN 8 février 2005, p. 1348, n° 46958.

<sup>885</sup> CGI, ann. III, art. 10 H-0 bis et CGI, ann. III, art. 41-0 A ter ; A ce jour, seuls les imprimés relatifs à l'article 41 sont disponibles sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) (imprimés 2103 SD à 2106 SD). Toutefois, compte tenu de la similitude des deux régimes, il nous semble possible d'établir les états prévus pour l'article 151 nonies, II du code général des impôts sur papier libre, en s'inspirant des imprimés 2103 SD à 2106 SD.

## 2 – Contribution à la dette entre coindivisaires.

871. Nous avons vu que le juge civil refuse de prendre en compte, au titre de la fixation de la soulte, une fiscalité future et incertaine, personnelle à l'attributaire<sup>886</sup>. Le fait que le partage soit un fait générateur de plus-value change-t-il l'analyse ?

### a - Aménagements conventionnels

872. La possibilité pour les indivisaires de prévoir conventionnellement les modalités de contribution à la dette ne se conçoit que pour les impôts dont le fait générateur est intervenu. Tel est le cas en matière de transmission d'entreprise à titre gratuit qu'il s'agisse de la plus-value professionnelle taxable ou de l'exigibilité de droits de mutation à titre gratuit.

La plus-value est réalisée à l'occasion de la transmission à titre gratuit de l'entreprise ou des parts ; le fait générateur de la plus-value est réalisé même si le paiement de l'impôt bénéficie d'un report<sup>887</sup>.

Il en est de même pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit. L'exonération des trois quarts en faveur des transmissions d'entreprises ou de parts sociales<sup>888</sup> s'applique sous réserve que l'entreprise ou les parts soient conservées par les ayants cause à titre gratuit pendant cinq ans.

Qu'il s'agisse de la plus-value ou des droits de mutation, le fait générateur de l'impôt est constitué par la transmission. La dette constituée par l'impôt est certaine, il est donc possible de prévoir sa répartition entre tous les indivisaires.

873. Les coindivisaires restent les ayants cause les uns des autres : il s'agit de régler la contribution à la dette c'est-à-dire les rapports entre l'auteur du paiement et ses coobligés.

874. Ils ont tous été propriétaires du bien indivis entre l'ouverture de la succession et la date du partage et, à ce titre, restent redevables de l'impôt.

---

<sup>886</sup> Cf. supra n° 811 et s.

<sup>887</sup> CGI, art. 41-I-b bis et 151nonies II.

<sup>888</sup> CGI, art. 787B et 787 C.

Il leur est donc possible, et même souhaitable, de gérer contractuellement les conséquences de la violation de l'engagement de conservation par l'attributaire des titres ou de l'entreprise.

#### b- Enjeu

875. Cette question de l'obligation à la dette et de la contribution à la dette est importante compte tenu des enjeux financiers, quand on sait que les droits de donation peuvent s'élever à 60% lorsque l'entreprise est transmise à un tiers et que l'abattement applicable est de 75%. Les droits dus peuvent être multipliés par cinq lorsque l'abattement de 75% n'est pas applicable<sup>889</sup>.

Les dispositions juridiques autorisent en effet d'inclure dans une donation-partage une entreprise en vue de l'attribuer à un tiers. L'engagement de conservation des titres et de poursuite de l'activité est alors pris par l'attributaire.

En outre, il convient de ne pas oublier que la donation-partage avec versement de soulte peut avoir une incidence sur la liquidation des droits de mutation à titre gratuit (attributions théoriques ou effectives selon que le partage est pur et simple ou avec soulte<sup>890</sup>).

### **B – Les limites à l'aménagement conventionnel**

#### 1 - Une dette de l'indivision.

876. Serait-il possible de prévoir conventionnellement, pour tout impôt, les modalités de répartition entre les indivisaires ?

L'article 815-13 du code civil prévoit que lorsqu'un indivisaire a amélioré à ses frais l'état d'un bien indivis, il doit lui en être tenu compte selon l'équité, eu égard à ce dont la valeur du bien se trouve augmentée au temps du partage ou de l'aliénation. Il doit lui être pareillement tenu compte des dépenses nécessaires qu'il a faites de ses deniers personnels pour la conservation desdits biens, encore qu'elles ne les aient point améliorés.

---

<sup>889</sup> Pour un exemple chiffré, cf. Pierre Berger et Pascal Julien Saint-Amand, « *La réforme des successions et des libéralités au service de l'entreprise* », Revue Lamy Droit Civil, Décembre 2006, Supplément, p. 35.

<sup>890</sup> Supra n° 668.

Il résulte d'un arrêt du 13 janvier 2016 que les impôts fonciers, en ce qu'ils sont liés à la propriété de la chose et non à sa jouissance, incombent à l'ensemble des indivisaires. Il s'agit d'une dépense de conservation liée à la conservation de l'immeuble indivis<sup>891</sup>.

Dés lors que l'impôt foncier constitue une dette de l'indivision il doit être supporté par tous les indivisaires.

Pourrait-il en aller de même de l'impôt de plus-value qu'il s'agisse d'une plus-value privée ou professionnelle ?

La réponse est négative. L'impôt sur le revenu n'est pas une charge de l'indivision mais une dette propre à chaque indivisaire<sup>892</sup>.

En effet, il convient de distinguer l'opération de partage qui met fin à un régime de faveur et rend exigible un impôt dont le fait générateur est antérieur au partage et le partage déclaratif qui ne génère pas de plus-value imposable.

Comment dans cette deuxième hypothèse considérer que la charge fiscale peut être répartie entre les indivisaires alors même que cette dette n'existe pas.

## 2 - Une créance sur l'indivision

877. Un arrêt isolé avait admis que la plus-value résultant du travail personnel d'un indivisaire relevait non de l'article 815-10, alinéa 2, mais de l'article 815-13, alinéa 1er du code civil.

Autrement dit, cette plus-value n'est pas assimilée à des fruits de l'indivision qui accroissent à l'indivision mais à des dépenses faites par un indivisaire. La Cour de cassation avait alors estimé que *« la plus-value due aux efforts personnels du gérant n'est pas assimilable aux*

---

<sup>891</sup> Cass. 1<sup>re</sup> 13 janvier 2016, n° 14-24767, note Jérôme Casey, « *Indivision : les taxes foncières sont remboursables au solvens, sauf exception...* », AJ fam. 2016. 163 ; note Stéphane Prigent, « *Conservation du bien indivis* », Dalloz Actu. 1<sup>er</sup> février 2016 ; Cass. 1<sup>re</sup> 27 janvier 2016, n° 15-11151, note Jean-Pierre Maublanc, « *Biens indivis : la charge de l'impôt foncier incombe à l'indivision* », JCP N 2016, 1266 ; Annie Chamoulaud-Trapiers, « *Liquidation d'indivision : du bon règlement du passif et des comptes* », Def. art. 39176.

<sup>892</sup> Cass. 1<sup>re</sup> 10 mai 2006, 04-12473 : « *Mais attendu que chacun des copartageants doit supporter l'impôt sur le revenu sur la part lui revenant dans les bénéfices nets réalisés par le bien indivis ; que c'est à juste titre que la cour d'appel a décidé que Mme Y... devait rapporter à l'indivision post-communautaire la somme correspondant à ses revenus non commerciaux produits par l'étude avant impôt sur le revenu* ».

*fruits entrant dans l'indivision et que l'indivisaire qui a, par son activité personnelle, amélioré l'état d'un bien indivis peut, comme celui qui l'a amélioré par ses impenses, demander qu'il lui en soit tenu compte eu égard au profit subsistant et selon l'équité »<sup>893</sup>.*

Il est aujourd'hui admis que la plus-value accroît l'indivision lorsqu'elle résulte du travail personnel d'un indivisaire, l'époux ayant seulement droit à une rémunération au titre de sa gérance, sur le fondement de l'article 815-12 du code civil, dont les juges du fond apprécient souverainement le montant<sup>894</sup>.

Comme le dit si bien le professeur Vareille, au gérant la rémunération de sa gérance, à l'indivision tout la plus-value<sup>895</sup>.

Cette même règle pourrait-elle s'appliquer non pas à l'exploitation d'un bien professionnel indivis mais à l'amélioration d'un bien « privé » tel qu'un immeuble ? Le juge l'a admis dans un arrêt du 13 mars 2007<sup>896</sup>.

Des concubins avaient acquis en indivision une maison d'habitation qu'ils ont revendue à l'occasion de leur séparation. Pendant la durée de l'indivision, le concubin avait effectué des travaux d'amélioration à partir de matériaux achetés en commun. La Cour de cassation a accordé une indemnité au concubin, due par l'indivision, en prenant en compte le coût du travail réalisé par lui, censé représenter, en l'espèce, la plus-value apportée à l'immeuble.

Finalement, que se soit sur le fondement de l'article 815-12 du code civil, qui accorde une indemnisation à l'indivisaire qui gère les biens indivis, ou sur le fondement de l'article 815-13 du même code, relatif aux dépenses d'amélioration, il est tenu compte d'une indemnisation due par l'indivision à l'indivisaire.

Ces règles juridiques permettent de pallier, en partie, les difficultés liées, en matière de plus-value, à la déclarativité et à la rétroactivité de l'acte de partage. Elles sont sans effet lorsque la plus-value résulte du bien lui-même.

---

<sup>893</sup> Cass. 1re civ., 25 mai 1987, n° 85-16.995 : JurisData n° 1987-001266.

<sup>894</sup> Cass. 1re civ., 12 janv. 1994, n° 91-18.104 : JurisData n° 1994-000080 ; Cass. 1re civ., 29 mai 1996, n° 94-14.632 : JurisData n° 1996-002110 ; Raymond Le Guidec, « Successions et libéralités », JCP G 1996, 3968.

<sup>895</sup> Bernard Vareille, « Indivision post-communautaire ou autre : l'indivisaire qui a amélioré un bien indivis par son industrie a droit à une rémunération appréciée souverainement par les juges du fond au montant de la plus-value industrielle », *RTD civ.* 2007, 801.

<sup>896</sup> Cass. 1re civ., 13 mars 2007, n° 05-13.320, Juris-Data n° 2007-037910.

## CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE

878. Les effets du partage n'ont pas les mêmes incidences fiscales selon qu'il s'agit d'une imposition « instantanée », telle que le droit de partage, un impôt annuel, tels que les impôts fonciers ou les revenus, et l'impôt de plus-value qui taxe un accroissement de richesse.

Le droit fiscal est éclaté sur l'appréhension et le traitement du partage.

Le droit de l'enregistrement, nous l'avons vu, appréhende le partage selon les concepts civilistes et en tire les mêmes conséquences : le partage, acte déclaratif, exclut les droits de mutation à titre onéreux.

L'effet déclaratif du partage est également retenu en matière de plus-value des particuliers. Mais, lorsque le partage est réalisé avec soulte, il s'avère pénalisant pour l'attributaire qui devient seul redevable de la plus-value acquise par le bien depuis la naissance de l'indivision sans que la soulte versée ne puisse être prise en compte. De manière plus générale, l'administration fiscale n'a pas pris acte de l'évolution des modalités de partage, et des différentes indemnités susceptible d'être versées.

La fiscalité professionnelle ne se préoccupe pas de la qualification de l'opération réalisée ; partage pur et simple ou avec soulte, ou plutôt pour reprendre ses termes partages à titre onéreux ou à titre gratuit, de succession, de communauté, ou d'indivision conventionnelle, ces distinctions ne sont pas faites. L'administration et le juge s'attachent davantage aux effets du partage qu'à sa qualification juridique. Mais le lien entre le partage et la fiscalité professionnelle n'est pas rompu. Il suffirait que les règles fiscales soient revues pour qu'il paraisse plus prégnant. Ce lien est en germe lorsque les règles relatives à la transmission d'entreprise tiennent compte de la plus-value latente existant à la date du partage et détermine le ou les redevables de l'impôt.

Même si l'administration fiscale n'a pas su appréhender l'évolution du partage sur deux aspects, le premier, concernant la généralisation du partage en valeur, le deuxième relatif au fonctionnement de l'indivision et aux règlements des comptes d'indivision, le contribuable a la possibilité de pallier ces lacunes et ses incidences fiscales, dans certaines hypothèses, en agissant sur la valeur des biens partagés, en constatant une dette à la charge de l'indivision, en attribuant une indemnité au profit d'un coindivisaire.

Le constat, d'un point de vue pratique, serait de ne jamais mettre en indivision un bien professionnel. Il est possible de gérer l'indivision, il est nécessaire de gérer le partage.

Si cette préconisation peut être suivie des faits lorsque les époux sont mariés sous un régime de séparation des biens, cela devient plus compliqué lorsqu'ils sont mariés sous un régime de communauté. Quant à la transmission à titre gratuit de l'entreprise, un legs évitera l'indivision sur l'entreprise transmise et l'attribution préférentielle assurera la pérennité de l'exploitation. Il en est de même de la transmission par voie de donation-partage qui permet d'attribuer l'exploitation à l'exploitant. Il s'agit là des règles juridiques qui protègent l'exploitant ou qui garantissent l'efficacité des libéralités consenties<sup>897</sup>.

Mais la fiscalité nous rattrape. Même si l'indivision est évitée ou l'attribution préférentielle assurée, l'attributaire devra verser une soulte, une indemnité de réduction, ou procéder à un rapport en valeur. Or, ces sommes d'argent ne sont pas prises en compte dans le traitement fiscal des plus-values. En outre, l'attributaire sera souvent seul redevable de l'impôt, le cas échéant, lors du partage et lors de la cession ultérieure du bien.

## CONCLUSION GÉNÉRALE.

L'indivision ne concerne plus au sens strict la coexistence de droits de même nature sur un même bien mais l'existence de droits dématérialisés sur une universalité.

L'indivisaire ne fait plus valoir un droit sur un bien mais un droit à une créance.

Les modalités du partage ont évolué ; entrent en compte le versement d'indemnités diverses en vue d'assurer l'égalité du partage ou, plutôt devrions nous dire, en vue d'indemniser le créancier de ses droits dans cette masse à un instant donné qui est celui du partage.

Il est difficile de palier les insuffisances des textes fiscaux en recherchant des solutions dans les règles générales.

La qualification d'acte déclaratif en droit civil et sa transposition en droit fiscal par la notion d'acte intercalaire ne rend pas compte des réalités économiques.

Nous avons vu que, tant en matière de plus-values immobilières, que de plus-values professionnelles, les conséquences sont pénalisantes. Le partage intercalaire, comme son nom

---

<sup>897</sup> Fabienne Jourdain-Thomas, « *Convention d'indivision : prévoir la sortie de l'indivision* », JCP N 22 novembre 2013, 1267.

l'indique est neutre fiscalement. L'attributaire est réputé seul propriétaire depuis la naissance de l'indivision, mais c'est oublier que pour être attributaire il a pu verser des sommes d'argent sur divers fondements.

La référence à l'acte répartitif permettrait de mieux appréhender ce passage constaté par le partage d'une propriété collective à une propriété individuelle. Le droit de chaque coindivisaire jusqu'à la date du partage est une réalité dont il faut tenir compte, ainsi que les versements de soultes ou indemnités qu'a dû supporter l'attributaire à ce titre. Pour autant le partage n'est pas une acquisition. Il est un acte qui emporte des conséquences fiscales qui doivent être prises en compte.

L'évolution du partage, des transmissions vers une valorisation permanente des droits ne feront que mettre en exergue ces difficultés.

## ABREVIATIONS

Act.....	Actualité
al.....	Alinéa
AN.....	Assemblée nationale
art.....	Article
Ass. Plén.....	Assemblée plénière
BF.....	Bulletin fiscal, Francis Lefebvre
BIM Lefebvre.....	Bulletin immobilier Francis Lefebvre
Bull. Civ. ....	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation,
C. civ. ....	Code civil
CA.....	Cour d'appel
CAA.....	Cour administrative d'appel
Cass. ....	Cour de cassation
CE.....	Conseil d'Etat
CGI.....	Code général des impôts
comm.....	Commentaire
concl. ....	Conclusions
Contra.....	en sens contraire
Defrénois .....	Répertoire Defrénois, Paris
Dr. et patr. ....	Revue Droit et Patrimoine, Paris
Dr. Famille .....	Droit de la Famille
Dr. fisc. ....	Revue Droit Fiscal, Paris
Dr. Sociétés .....	Revue Droit des Sociétés, Paris
Éd. ....	Edition
Et. ....	Étude
FR.....	Feuillet rapide fiscal et social, Francis Lefebvre
Ibid. ....	Ibidem
Ind. Enreg. ....	Indicateur de l'enregistrement
Inf. ....	Information
infra .....	Voir ci-dessous
JCP E.....	La semaine juridique, édition Entreprises et affaires
JCP G.....	La semaine juridique, édition Générale
JCP N.....	La semaine juridique, édition Notariale et immobilière

JO .....	Journal officiel
LPA .....	Les Petites Affiches, Paris
LPF .....	Livre des procédures fiscales
obs. ....	Observations
op. cit. ....	opere citato
p. ....	Page
préc. ....	Précité
Rép. civ. Dalloz .....	Répertoire de Droit civil, Dalloz, Paris
Rev. crit. legisl. et jur. .	Revue critique de législation et de jurisprudence
Rép. min. ....	Réponse ministérielle
Rev. soc. ....	Revue des sociétés Dalloz
RJF .....	Revue de jurisprudence fiscale, Francis Lefebvre
RRJ .....	Revue de la recherche juridique.
S.....	Sirey
s. ....	et suivants
somm. ....	Sommaire
supra .....	Voir ci-dessus
TA .....	Tribunal administratif
TGI .....	Tribunal de grande instance
th. préc. ....	Thèse précitée
V. ....	Voir

## BIBLIOGRAPHIE

### OUVRAGES GENERAUX, TRAITÉS, MANUELS.

**ARRAULT Michel, LAFOND Jacques, SENECHAL Jean-Pierre**, La rédaction d'un acte de donation partage, Inafon 1982.

**Association H. CAPITANT**, L'indivision, Journée nationale, Bordeaux, Dalloz 2005.

**Association H. CAPITANT**, Propositions de l'association Henri Capitant pour une réforme du droit des biens, sous la direction de Hugues Perinet-Marquet, Litec 2009.

**ATIAS Christian**, L'indivision, Edilaix, 2<sup>ème</sup> ed. 2010.

**AUBRY et RAU**, Droit civil français, 6<sup>ème</sup>, 1949 ed., T. 8, Contrat de mariage - Régimes matrimoniaux.

**BERGEL Jean-Louis**, Traité de droit civil - Les biens, LGDJ, 2<sup>ème</sup> ed., 2010.

**BEUDANT Christian et LE BALLE Robert**, Cours de droit civil français, publié par R. BEUDANT et P. LEREBOURG -PIGEONNIERE, Paris, 2<sup>ème</sup> ed. 1936, Tome IV bis, Les successions ab intestat

**BRENNER Claude**, « De l'offre de loi à la loi du 23 juin 2006, le cheminement d'une réforme », in La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006, Actes du colloque organisé par le centre Pierre Kayser Aix en Provence, PUAM 2008.

**CARBONNIER Jean**, Des libéralités : une offre de loi, Ed. Répertoire du notariat Defrénois 2003.

**CARBONNIER Jean**, Droit et passion du droit sous la Vème république, Ed. Flammarion, 2006.

**CARBONNIER Jean, CATALA Pierre, de SAINT-AFFRIQUE Jean, MORIN Georges**, Des libéralités, une offre de loi, Defrénois 2003.

**CATALA Pierre** « De l'offre de loi à la loi du 23 juin 2006, le cheminement d'une réforme », in La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006, Actes du colloque organisé par le centre Pierre Kayser Aix en Provence, PUAM 2008.

**CATALA Pierre**, La réforme des liquidations successorales, ed. Répertoire du notariat Defrénois, 3ème ed. 1982.

**CATALA Pierre**, L'égalité du partage, Famille et patrimoine, PUF 1ère ed. 2000, coll. Doctrine juridique.

**Congrès des Notaires de France**, Couples, Patrimoine les défis de la vie à 2, 106<sup>e</sup> congrès, Bordeaux 2010.

**Congrès des Notaires de France**, La transmission, 108<sup>e</sup> congrès, Montpellier 2012.

**CORNU Gérard**, Les régimes matrimoniaux, éd. PUF 1997.

**DAGOT Michel**, Les règlements successoraux : après la loi du 3 juillet 1971, Librairies techniques, 2<sup>ème</sup> ed. 1979.

**DAGOT Michel**, L'indivision : commentaire de la loi du 31 décembre 1976, ed. Librairies techniques 1978.

**DEMANTE Gabriel**, Principes de l'enregistrement, t. 1, 3<sup>ème</sup> ed. 1878.

**DONNIER Jean-Baptiste**, « *Les développements du principe de dévolution volontaire après la loi du 23 juin 2006* », in La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006, Actes du colloque organisé par le centre Pierre Kayser Aix en Provence, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, ed. 2008.

**DOUET Frédéric**, Précis de droit fiscal de la famille : impôt sur le revenu, mariage, divorce, PACS, concubinage, optimisation fiscale du patrimoine familial, ISF, droits de donation et de succession, assurance vie, LexisNexis 15<sup>ème</sup> ed. 2016.

**DUBLINEAU Émile**, Traité théorique et pratique de l'enregistrement, 3<sup>ème</sup> ed. 1923.

**DROSS William**, Droit civil – Les choses, LGDJ 2012.

**EPAILLY David**, Les liquidations successorales d'après la loi du 23 juin 2006, Cridon Bordeaux-Toulouse 2010.

**FLOUR Jacques et CHAMPENOIS Gérard**, Les régimes matrimoniaux, Armand Colin, 2<sup>ème</sup> ed., 2001.

**GRIMALDI Michel**, Droit civil – Successions, Litec 6<sup>ème</sup> ed. 2001.

**GRIMALDI Michel**, Droit civil - libéralités, partages d'ascendants, ed. Litec 2000.

**GRIMALDI Michel**, Dalloz action Droit patrimonial de la famille, Dalloz ed. 2015-2016.

**GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe**, Droit fiscal général, Dalloz 2015.

**L'avenir du droit des biens**, Actes du Colloque organisé à Lille le 7 mars 2014, LGDJ, Coll. grands colloques.

**L'évaluation des entreprises et des titres de sociétés**, Direction générale des finances publiques.

**Lexique de termes juridiques**, Raymond Guillien et Jean Vincent, Ed. Dalloz.

**Livre du Centenaire**, Le code civil 1804-1904 ed. Dalloz 2004.

**MALAURIE Philippe**, Les successions, les libéralités, Ed. Defrénois 2004.

**MARTEL David**, « *Les exigences économiques dans l'évolution du droit des successions* », in La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006, Actes du colloque organisé par le centre Pierre Kayser Aix en Provence, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, ed. 2008.

**MARTY Gabriel et RAYNAUD Pierre**, Droit civil, Les successions et les libéralités, Sirey 1983.

**MARTY Gabriel et RAYNAUD Pierre**, Cours de droit civil, Les régimes matrimoniaux, Sirey 1978.

**MORIN Georges**, La loi du 3 juillet 1971 sur les rapports à succession, la réduction des libéralités et les partages d'ascendants : loi n 71-523 du 3 juillet 1971, Répertoire du Notariat Defrénois 1971.

**NAQUET**, revue de l'enregistrement 1908.

**RIEG Alfred, LOTZ François et RIEG Philippe**, Technique des régimes matrimoniaux, Ed. Litec, 3<sup>ème</sup> ed. 1993.

**RIPERT Georges et BOULANGER Jean**, Traité élémentaire de droit civil d'après le traité de Planiol. Tome IV, Régimes matrimoniaux, successions, libéralités, Librairie générale de droit et de jurisprudence 1959.

**SERIAUX Alain**, in La réforme des successions et des libéralités et la loi du 23 juin 2006, Actes du colloque organisé par le centre Pierre Kayser Aix en Provence, PUAM 2008.

**SOULEAU Henri**, Les successions, Armand Colin 3<sup>ème</sup> éd., 1991.

**TERRE François**, Droit civil, Successions – Libéralités, Dalloz éd. 2014.

**TERRE François et SIMLER Philippe**, Droit civil - Les régimes matrimoniaux, Dalloz 2015.

**TERRE François et SIMLER Philippe**, Les biens, Dalloz 2015.

**TESTU François-Xavier**, L'indivision, Ed Dalloz 1996.

**ZENATI Frédéric et REVET Thierry**, Cours de droit civil : successions, PUF, 1<sup>ère</sup> éd. 2012.

**ZENATI Frédéric et REVET Thierry**, Les Biens, PUF, 3<sup>ème</sup> éd. 200.

## THÈSES

**BLANCHOT Amaury**, Du partage en droit fiscal, Thèse Dijon 1911.

**BONJEAN-MOILLO Anne**, Essai d'une théorie du partage des sociétés commerciales, Thèse Rennes 1967.

**DELHAY Francis**, La nature juridique de l'indivision : contribution à l'étude des rapports de la notion d'indivision avec les notions de société civile et de personnalité morale, Thèse Lille 1968.

**DESSERTAUX Marc**, Essai d'une théorie générale de l'effet déclaratif en droit civil français, Thèse Paris 1908.

**LE GALLOU Cécile**, La notion d'indemnité en droit privé, LGDJ Thèse Paris 2004.

**LECLERCQ J.** Étude fiscale du partage, Thèse Paris 1930.

**LUCET Frédéric**, « *Des rapports entre régime matrimonial et libéralités entre époux* », Thèse Paris II 1987.

**MAZEAUD Antoine**, Le partage partiel, Thèse Paris II, 1983.

**MERLE Roger**, Essai de contribution à la théorie générale de l'acte déclaratif, Thèse Toulouse 1948.

**MOURAS Jean**, L'action du droit fiscal sur l'effet déclaratif, Thèse Nancy 1939.

**NEVOT Michel**, La notion d'opération de partage, Thèse Paris II 1979.

**PELLEGRIN André**, De la nature juridique du partage d'ascendant, Thèse Grenoble 1960.

**PIERRE-FRANCOIS Georges**, La notion de dette de valeur en droit civil - Essai d'une théorie. Thèse Paris 1975.

**RANOUIL Véronique**, La subrogation réelle en droit civil français, Thèse Paris 1985.

**VAREILLE Bernard**, Volonté rapport et réduction, Thèse Limoges 1984.

**WICKER Guillaume**, Les fictions juridiques - Contribution à l'analyse de l'acte juridique, Thèse Perpignan 1997, LGDJ.

## ARTICLES, CHRONIQUES, NOTES, CONCLUSIONS, RAPPORTS

**ALBARIAN Alexis**, « *La notion d'avantage matrimonial : au confluent du droit civil et de l'ingénierie fiscale* », RRJ 2009, p. 219, n° 23.

**ALBIGES Christophe**, Rep. civ. Dalloz, Mars 2011- Actualisation avril 2015, Indivision (régime légal).

**ALFANDARI Elie et JEANTIN Michel**, note RTD com. 1995, p. 441.

**ANDRE Jean-Robert**, « *Divorce, récompenses et droit de partage. Du flou dans l'actif net ?* », Defrénois 15 décembre 2013, n° 23, 114k1.

**ARNAUD Stéphanie**, « *Les conséquences de la réduction en valeur* », JCP N 2013, 1270.

**ARNAUD-EMERY Alexandra**, « *Le partage en présence de biens professionnels : une opération complexe fiscalement taxable au regard des plus-values ?* », JCP N 2010, n° 36, 1271.

**AUTEM Delphine**, « *Quel(s) partage(s) pour l'indivision des acquêts des partenaires ?* », Defrénois 2014, p. 1155.

**AYNES Laurent**, note Defrénois 1994, n° 39, 35761.

**AZINCOURT Jean-Didier**, "*Pas de partage en nature des parts sociales souscrites par un époux commun en biens!*", JCP N 2012, n° 48, 1382.

**AZINCOURT Jean-Didier**, "*Précisions sur la composition de l'indivision post-communautaire de l'époux titulaire de brevets d'invention*", JCP N 2011, n° 50, 1322.

**AZINCOURT Jean Didier**, « *Testament-partage intergénérationnel : la consécration jurisprudentielle ?* », JCP N 2013, n° 11, 1056.

**BACHELIER Gilles**, Concl. Com. Gouv., Dr. fisc. 2001, p. 1460.

**BARABE-BOUCHARD Véronique**, "*La réaffirmation de la distinction du titre et de la finance appliquée aux parts sociales acquises par un époux pendant le mariage*", D. 2012, p. 2493.

**BARABE-BOUCHARD Véronique**, « *L'ouverture au public postérieure à la célébration du mariage, critère de la valeur commune d'une pharmacie* », JCP N 2014, n° 8, 1099.

**BARBE Guillaume**, « *Panorama fiscal et civil du partage verbal préalable au divorce* », LPA 2 août 2013, n° 154, p. 14.

**BEHAR-TOUCHAIS Martine**, Art. 883, Fasc. 10 Successions – Effets du partage, Jurisclasseur Civil Code.

**BEIGNIER Bernard**, « *Qu'est-ce qu'un avantage matrimonial ?* », Mélanges OPPETIT, Litec 2009, p. 33.

**BEIGNIER Bernard**, « *Nullité d'une clause autorisant la réévaluation de biens dans un partage* », Dr. Famille 2004, comm. 154

**BEN HADJ YAHIA Sonia**, Rep. civ. Dalloz, Mars 2010 – Actualisation octobre 2014, Concubinage

**BERGER Pierre et JULIEN SAINT-AMAND Pascal**, « *La réforme des successions et des libéralités au service de l'entreprise* », Revue Lamy Droit Civil, Décembre 2006, Supplément, p. 35.

**BLANLUET Gauthier**, « *La réduction du capital : hallali sur le droit de partage* », Dr. fisc. 2006, n° 44-45, étude 63, p. 1884.

**BLANLUET Gauthier**, « *Réduction de capital et droit de partage : la question est tranchée* », Dr. fisc. 2008, n° 49, comm. 608.

**BONDUELLE Patrice** « *La loi du 23 juin 2006 et le couple* », JCP N 2016, 1202.

**BONNET Gilles**, « *Enregistrement et donation-partage* », Defrénois, 15 avril 2014, n° 7, p. 392.

**BOULANGER Jean**, « *La clause notariale dite de « Jouissance divise » dans les partages de communauté et de succession* », Revue critique 1935, p. 447.

**BOUTIRON Xavier**, « *Avant-propos sur l'évolution de la donation-partage* », Dr. et patr. Janvier 2016, n° 254, Dossier « Donation-partage : quelles stratégies », p. 34.

**BRENNER Claude**, « *Dévolution et répartition successorales dans les partages d'ascendants à la fin du XXème siècle* », Le droit privé français à la fin du XXe siècle : études offertes à Pierre CATALA, Litec 2001.

**BRENNER Claude**, « *L'acte notarié n'est pas une condition de validité du partage immobilier* », JCP N 2013, 1008.

**BRENNER Claude**, Jurisclasseur Répertoire Notarial, Libéralités, Art. 912 à 930-5, Fasc. 10.

**BRENNER Claude**, Rep. civ. Dalloz, Janvier 2013 - Actualisation juin 2016, Acte Juridique.

**BRENNER Claude**, Rep. civ. Dalloz, Avril 2008 - Actualisation juin 2016, Partage, 2° droit commun.

**BRENNER Claude**, Rep. civ. Dalloz, Partage, Janvier 2008 - Actualisation janvier 2015, 1° Notion.

**BRETON André**, Defrénois 1968, art. 29025, p. 9, note ss. Cass. Civ. 1<sup>re</sup> 25 av. 1967.

**BRETON André**, « *A propos de la loi n° 82-596 du 10 juillet 1982 : le dernier avatar de l'article 832 du code civil* », Mélanges offerts à Pierre RAYNAUD, D. 1985, p. 67.

**BRETON André**, note D. 1989, p. 141.

**BRETON André**, note Defrénois 1989, Art. 34418, p. 123.

**BRIGNON Bastien**, « *Notion d'acte gratuit dans les nullités de la période suspecte* », JCP E 2015, n° 5, 1051.

**BUAT-MENARD Eloi et COMBRET Jacques**, « *Droit de partage et partage verbal* », Defrénois 2013, n° 18, p. 921.

**CABRILLAC Remi**, note D. 1994, p. 311.

**CAFFIN-MOI Marie**, Cessions de droits sociaux, JCP E 2015, n° 16, 1186.

**CAPITANT Henri**, « *De l'indivision qui suit la dissolution de la communauté de biens entre époux* », Rev. crit. législ. et jur., 1929, p. 65.

**CAPITANT Henri**, « *L'indivision héréditaire* », Rev. crit. législ. et jur., 1924, p. 19 et 84.

**CAPITANT Henri**, note D. 1927, I, p. 5.

**CAPITANT Henri**, Revue Critique de législation et de jurisprudence 1927, p. 21.

**CARBONNIER Jean**, note D. 1951, p. 705.

**CASEY Jérôme**, "*Indivision post-communautaire et cession de titres sociaux : une solution surprise?*", AJ Famille 2015, 616.

**CASEY Jérôme**, « *Indivision : les taxes foncières sont remboursables au solvens, sauf exception...* », AJ fam. 2016. 163.

**CASEY Jérôme**, « *Le partage verbal dans le divorce par consentement mutuel* », AJ Famille 2014, p. 547.

**CATALA Pierre**, "*L'indivision entre époux*", Mélanges offerts à Pierre HEBRAUD, Université des sciences sociales Toulouse, 1981.

**CATALA Pierre**, "*La jurisprudence, gardienne de l'égalité successorale*", D, 1988, Chron. 61.

**CATALA Pierre**, "*L'indivision*", Defrénois 1981, p. 321.

**CATALA Pierre**, « *La transformation du patrimoine dans le droit civil moderne* », RTD civ. 1966, p. 185.

**CHABOT Gérard**, "*Retour sur la distinction du titre et de la finance*", Mélanges en l'honneur du Professeur Raymond LE GUIDEDEC, Lexis Nexis 2014, p.36.

**CHABOT Gérard**, « *Le testament-partage entre désuétude et renouveau* », RLDC janvier 2006, n° 23, p. 51.

**CHAMOULAUD-TRAPIERS Annie**, Rep. civ. Dalloz, mars 2013 - Actualisation avril 2015, Communauté conventionnelle.

**CHAMOULAUD-TRAPIERS Annie**, Rep. civ. Dalloz, septembre 2012 - Actualisation octobre 2014, Usufruit.

**CHAMOULAUD-TRAPIERS Annie**, « *Liquidation d'indivision : du bon règlement du passif et des comptes* », Def. art. 39176.

**CHAMPENOIS Gérard**, note Defrénois 1977, p. 931.

**CHAMPENOIS Gérard**, note Defrénois 1986, Art. 33825, p. 1516.

**CHAMPENOIS Gérard**, note Defrénois 1991, p. 868.

**CHAMPENOIS Gérard**, Def. 1994, Art. 35856, p. 902.

**CHANSON Pierre-Éric**, « *Conseils à des concubins sur le financement d'un projet d'acquisition* », Defrénois 15 avril 2015, p. 378.

**CHAPPERT André**, Defrénois 1997, art. 36666.

**CHAPPERT André**, note Defrénois 2001, art. 37340.

**CLAUX Pierre-Jean**, « *Partage et plus-value* », JCP N 2014, 1388.

**CLAUX Pierre-Jean**, « *Plus-values immobilières et règlements du régime matrimonial en matière de divorce* », JCP N 2013, 1281.

**COLIN**, note DP 1908, 1, 113.

**COLLARD Fabrice**, "*Droits de mutation sur une donation : la décote n'a pas la cote*", JCP N 2016, 1122.

**CONTIN Raphaël**, « *Les règlements en nature dans les partages matrimoniaux* », RTD civ. 1977, p. 435.

**COPE-BESSIS Isabelle, DESBUQUOIS Jean-François, TRAVADE-LANNOY Stéphanie**, « *Questions autour du divorce du chef d'entreprise* », Gazette du Palais, Janvier 2017.

**COURET Alain**, "*Retrait d'associé et rescision pour lésion*", JCP G 1997, II 22842.

**COURTIAL Jean**, Concl. Com. Gouv. CE 28 juillet 1999, BDCF 10/99, n° 96.

**COURTINE Claire**, « *L'époux séparé de biens qui acquiert un bien en son nom propre à l'aide de deniers provenant de son conjoint en est le propriétaire* », D. 1993, p. 580.

**COUZIGOU-SUHAS Nathalie**, « *Le financement du bien dans les rapports entre les coacquéreurs : l'indispensable devoir de curiosité du notaire* », AJ fam. 2011, p. 600

**COZIAN Maurice et MINGAT Anne**, « *L'imposition des bénéfices de l'entreprise indivise* », Dr. Fisc. 1997, p. 360.

**COZIAN Maurice**, « *L'imposition des bénéfices et des plus-values dans le cadre de l'entreprise indivise* », BF Lefebvre, 4/07.

**DA SILVA Valérie**, "*Application du droit de l'indivision à la cession d'actions après dissolution de la communauté*", D. actualité, 27 octobre 2015.

**DABIN Jean**, "*Une nouvelle définition du droit réel*", RTD civ. 1962, p. 27.

**DAGOT Michel**, « *L'exercice de la faculté de prélèvement vaut partage partiel* », JCP G 1983, II 19979.

**DAGOT Michel**, note ss. Civ. 20 mai 1981, JCP N 1982, p. 281.

**DAGOT Michel**, note ss. Civ. 1<sup>ère</sup> 19 mars 1973, JCP 1974, II, 17667.

**DAIGRE Jean-Jacques**, Bull. Joly Sociétés 1997, p. 328, § 131.

**DAVID Stéphane et JAUL Alexis**, Rep. civ. Dalloz, Juillet 2016, Participation aux acquêts.

**DEBOISSY Florence et WICKER Guillaume**, « *La situation fiscale de l'indivisaire selon sa participation à l'activité de l'entreprise indivise* », Dr. fisc. 2000, p. 405.

**DEBOISSY Florence**, « *Recouvrement de la taxe foncière afférente à un immeuble indivis : le civil tient de fiscal en l'état* », RTD com 2002, p. 574.

**DEBOISSY Florence**, note D. 1998, II, p. 303.

**DELAQUERIE Géraldine**, « *Renonciation anticipée à l'action en réduction et rapport : une rime impossible ?* », LPA 12 septembre 2012, n° 183, p. 38.

**DELMAS-SAINT-HILARIE Philippe**, « *Il était une fois l'indivision familiale* », in Mélanges en l'honneur du professeur Jean HAUSER, Lexis Nexis 2012.

**DELMAS-SAINT-HILAIRE Philippe**, « *Partage de biens démembrés : précisions jurisprudentielles et législatives* », RJPF 2006, p.22.

**DELORY Christian**, « *Fiscalité des partages familiaux - Un régime plus cohérent* », JCP N 2008, 1139.

**DEPOND Axel**, AJ Famille décembre 2013, Fiscalité du divorce 2ème partie, p. 679.

**DESBUQUOIS Jean-François**, "*Parts sociales communes - Distinction du titre et de la finance*", AJ Famille 2014, p. 707.

**DEVILLE Sophie Deville et NICOD Marc**, Rép. Civ. Dalloz, Juin 2012 - Actualisation juin 2016 - Réserve héréditaire – Réduction des libéralités.

**DONDERO Bruno**, « *La présomption de solidarité en matière fiscale : une rigueur à modérer* », D. 2009, p. 1097.

**DONNIER Jean-Baptiste**, Jurisclasseur Civil Code, art. 815 à 815-18, Fasc. 41.

**DONNIER Jean-Baptiste**, Jurisclasseur Civil Code, Art. 912 à 930-5, Fasc. 40.

**DOUET Frédéric**, "*Cession de droits successifs par un époux soumis au régime de la communauté universelle*", JCP N 2002, 1020.

**DROSS William**, "*La distinction du titre et de la finance en matière de clientèle civiles après l'arrêt du 7 novembre 2000*", D. 2002, p. 759.

**DROSS William**, « *Le curieux effet de l'entrée en compte des dettes d'acquisition d'un bien indivis* », RTD civ. 2013. 64.

**DUPUY-BERNARD Rachel**, « *Organiser le cantonnement* », JCP N 2016, 1141.

**FAUCHER Daniel**, note JCP N 2016, Act. 464.

**FAVIER Yann et BOTTER Alain**, « *Prestation compensatoire et liquidation-partage : des liaisons dangereuses ?* », JCP N 2016, 1088.

**FENARDON Clément**, « *La participation aux acquêts en nature* », JCP N 2009, 1195.

**FERRE-ANDRE Sylvie**, « *De la nature juridique de la licitation d'un bien indivis au profit d'un indivisaire : un partage partiel définitif, sauf exception* », AJ Famille 2014, p. 374.

**FLOUR Jacques**, « *Plus-values et fruits de biens indivis* », JCP G 1943, I, 336.

**FLOUR Yvonne et GRIMALDI Michel**, Defrénois 1981, Art. 32648, p. 669.

**FORGEARD Marie-Cécile**, "*Le droit au partage et ses limites après la réforme du 23 juin 2006*", JCP N 2008, 1146.

**FRULEUX François et SAUVAGE François**, « *Droit et fiscalité des successions et libéralités : chronique de l'année 2013* », JCP N 2013, 1296.

**FRULEUX François**, Jurisclasseur Enregistrement, Fasc. 15 Successions.

**FRULEUX François**, « *Les « réincorporations transgénérationnelles » : un mode de transmission à privilégier* », JCP N 2011, 1056.

**FRULEUX François**, « *Transmission d'entreprise – De l'innocuité relative du partage de succession* », JCP N 2006, 1165.

**FRULEUX François**, « *Transmission d'entreprises et partage de succession* », RFN 2007, Étude 10.

**GALHAUD Emmanuelle**, « *Utiliser les techniques nouvelles – Stratégie du cantonnement* », JCP N 2010, 1061.

**GARCON Jean-Pierre et LUCAS François-Xavier**, « *Peut-on encore parler de partage partiel de société ?* », JCP E 1998, p. 1296.

**GARCON Jean-Pierre**, "*De la distinction du titre et de la finance en matière de droits sociaux non négociables*" JCP N 2015, 1072.

**GARCON Jean-Pierre**, "*Peut-on encore parler de partage partiel d'une société?*", JCP E 1998, p. 1296.

**GARCON Jean-Pierre**, « *En cas de cession d'un fonds de commerce antérieure au partage d'indivision, les versements faits au conjoint non-attributaire peuvent-ils interférer avec le calcul de la plus-value ?* », JCP N 2011, n° 1173.

**GARCON Jean-Pierre**, « *Le partage partiel de société est-il taxable au droit de partage ?* », JCP N 2009, 1170.

**GARCON Jean-Pierre**, « *Un acte de « donation-partage » sans partage de tous les biens donnés peut-il constituer une donation-partage ?* », JCP N 2013, 1162.

**GAUDEMET Sophie et SEMERE Thomas**, « *L'incorporation des donations antérieures* », Defrénois 2014, art. 115.

**GENTILHOMME Rémy et IWANESKO Marc**, « *L'extinction anticipée du quasi-usufruit - 2ème partie* », JCP N 2009, 1181.

**GENTILHOMME Rémy**, « *Vive la réincorporation à la masse d'une donation-partage transgénérationnelle* », RTD civ. 2011, art. 39192.

**GIRAY Michel**, « *Le cantonnement de l'émolument du conjoint survivant par le nouvel article 1094-1 alinéa 2 du code civil- Une mesure intelligente à compléter par un accompagnement fiscal* », JCP N 2007, 1067.

**GRAND Marjorie et THUREL Alexandre**, « *Transmission transgénérationnelle : de la donation-partage au testament-partage ?* », JCP ed. N 2014, 1326.

**GRARE-DIDIER Clotilde**, « *Le partage retouche ou refonte ?* », Dr. et patr. 2007, p. 66.

**GRIMALDI Michel et GENTILHOMME Rémy**, « *Rendre transgénérationnelle une donation-partage antérieure* », Defrénois 2011, n° 16, Art. 40094, p. 1344.

**GRIMALDI Michel**, « *Des donations-partages et des testaments-partages au lendemain de la loi du 23 juin 2006* », JCP N 2006, 1320.

**GRIMALDI Michel**, « *Le partage : état des lieux* », Defrénois 2012, n° 22, 110X5.

**GRIMALDI Michel**, « *Présentation de la loi du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités* », D. 2006, p. 2551.

**GRIMALDI Michel**, « *Que sont les partages d'ascendants devenus ?* », Defrénois 15 avril 2014, n° 7, p. 343.

**GRIMALDI Michel**, « *Un testament-partage peut être transgénérationnel* », RTD civ. 2013, p. 164.

**GRIMALDI Michel**, "*La clientèle civile d'un époux exerçant une profession libérale doit figurer dans l'actif de communauté*", D. 1995, p. 41.

**GUEGAN Elsa**, « *Singulière cohabitation entre un propriétaire et un usage* », JCP N 2016, 1336.

**GUEVEL Didier et BOISSON Julien**, Rep. civ. Dalloz, Juin 2016, Cession de droits successifs.

**GUILLOT Claude**, « *Actes de partage exclus du bénéfice du régime de faveur des articles 748 et 750-II du CGI* », RFN 2002, p. 18.

**GUILLOT Claude**, « *Donation-partage et succession. Répartition de l'assiette de l'impôt* », BIM Lefebvre 8-9/03, p. 197.

**GUILLOT Claude**, « *Donation-partage : comment procéder à la répartition de l'assiette globale entre les différents bénéficiaires* », RFN 2004, prat. 15.

**HAUSER Jean**, "*Vers une théorie générale du droit de la famille*", D. 1991, Chron. XII.

**HAUSER Jean**, « *Concubinage et pactes civils de solidarité* », RTD civ 2004, p. 69 et 70.

**HOUIS Arnaud**, « *La donation-partage partielle* », JCP N, 2014, p. 1325.

**HOVASSE Henri**, note Defrénois 1997, Art. 36580, p. 664.

**JOURDAIN-THOMAS Fabienne**, « *Convention d'indivision : prévoir la sortie de l'indivision* », JCP N 2013, 1267.

**LAFOND Jacques**, Jurisclasseur Divorce, Fasc. 560 Indivision – Comptes de l'indivision, 18 janvier 2016

**LALOU Henri**, « *Droit fiscal contre droit civil* », D. 1927, Chron. p. 3.

**LALOU Henri**, note RTD civ. 1949, p. 285.

**LAMBERT-PIERI Marie-Claire**, *"L'avenir de la distinction du titre et de la finance dans la communauté légale"*, D. 1982, Chron. 65.

**LAMBOLEY Annie**, "Entreprise libérale et régimes matrimoniaux, un droit encore incertain", Mélanges offerts à André COLOMER, Litec 1993.

**LAMBOLEY Annie**, Jurisclasseur Civil, Art. 1515 à 1519, 23 juin 2013, Communauté Conventionnelle - Préciput.

**LAMIAUX Serge**, *"Partage et licitation en droits d'enregistrement : existe-t-il une différence ?"*, JCP N 2016, 1252.

**LAVAL Guy**, Jurisclasseur enregistrement, Fasc. 20 Partage - Partage pur et simple.

**LE GUIDEC Raymond et GARCON Jean-Pierre**, « *Incorporation d'une donation antérieure avec changement d'attributaire* », JCP N 2014, n°1230.

**LE GUIDEC Raymond et CHABOT Gérard**, Rep. civ. Dalloz, Septembre 2011-Actualisation juin 2016, Succession (2° transmission).

**LEGAL Jean-Pierre**, « *Du bon ou du mauvais usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française* », Dr. fisc. 2001, n°12, 100069.

**LEGENDRE Réginald**, « *La notion de partage partiel de sociétés conserve-t-elle un sens fiscal ?* », JCP E 2007, 1999.

**LEMOULAND Jean-Jacques**, Rép. civ, Dalloz, septembre 2015 - Actualisation juin 2016, Famille

**LEPINE Thibaut**, "Le sort des parts sociales dans le partage et la liquidation de la communauté", JCP N 2012, 1364.

**LEROYER Anne-Marie**, *"Réforme des successions et des libéralités"*, RTD civ. 2006, p 612.

**LESBATS Christophe**, « *Le piège à déclarer qu'il n'y a pas lieu à liquidation* », JCP N 2014, 1344.

**LETELLIER François**, « *La proportionnalité liquidative* », Defrénois 2016, n° 8.

**LEVILLAIN Nathalie**, « *Conversion de l'usufruit du conjoint survivant : un outil pour sortir d'un démembrement souhaité* », JCP N 2011, 1104.

**LEVILLAIN Nathalie**, « *La renonciation anticipée à l'action en réduction* », JCP N 2006, 1349.

**LEVILLAIN Nathalie**, « *Les différentes modalités des donations et leurs conséquences liquidatives* », AJ famille 2014, 599.

- LEVILLAIN Nathalie**, « *Réduction en valeur d'un legs universel* », AJ Famille 2016, 350.
- MALAURIE Philippe**, "Le retrait d'associé n'est pas susceptible de rescision pour lésion", D. 1997, p. 216.
- MALAURIE Philippe**, « *La réforme des successions et des libéralités* » Defrénois 2006, p. 1719 et 1731.
- MALAURIE Philippe**, note Defrénois 2006, art. 38482.
- MALY Pierre-Grégoire**, note D. 2003, p. 2655.
- MARTEL David**, « *Regards sur l'article 721 du code civil : la légitimité du recours au principe de dévolution volontaire de la succession* », RRJ 2005, p. 759.
- MARLY Pierre-Grégoire**, "La nature juridique du partage", D. 2003, p. 2655.
- MARQUEZ Karine et BIDAULT Jean-François**, « *Constat de la situation depuis les arrêts de 2013* », Dr. et patr. 2016, n° 254, Dossier « Donation-partage : quelles stratégies », p. 37.
- MARTINET Florence et ANGOTTI Agnès**, « *Conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative – La fiscalité civile et pénale, ou la fable du chêne et du roseau* », Dr. fisc. 2013, 454.
- MARTIN-SERF Arlette**, « *L'acte de partage de la communauté à la suite d'un divorce est un contrat commutatif annulable en cas de déséquilibre* », RTD com. 2004. 814.
- MASSIP Jacques**, "Date d'effet des jugements de divorce : conséquences dans les rapports patrimoniaux", JCP N 2013, 1290.
- MASSIP Jacques**, note Defrénois 2004, p. 585, Art. 37926 .
- MATHIEU Michel**, Jurisclasseur Liquidations Partage, Fasc. 160, Succession-Cantonement des libéralités.
- MATHIEU Michel**, Jurisclasseur Notarial formulaire, Fasc. 60, Rapport à succession.
- MAUBLANC Jean-Pierre**, AJDI 2001, p. 544.
- MAUBLANC Jean-Pierre**, AJDI 2002, p. 235.
- MAUBLANC Jean-Pierre**, « *Biens indivis : la charge de l'impôt foncier incombe à l'indivision* », JCP N 2016, 1266.
- MAURY Florence**, "L'état liquidatif d'indivision", Études a la mémoire de Christian Lapoyade-Deschamps, Presses universitaires de Bordeaux 2003.
- MEIER Eric et TORLET Régis**, « *Réduction de capital - Pas de partage en l'absence de liquidation !* », JCP N 2008, Aperçu rapide 665.

**MESA Rodolphe**, "*Sort des parts de SCI détenues par des époux communs en biens : distinction du titre et de la finance*", Dalloz actualité 24 juin 2014.

**MESA Rodolphe**, « *Exclusion des dettes fiscales nées après la dissolution de la communauté du passif* », Dalloz actualité, 2 juin 2014.

**MODERNE Franck**, note JCP 1983, II, 19979.

**MORIN Georges**, note D. 1983, 195.

**MORIN Georges**, note Defrénois 1976, art. 31056, p. 318.

**MORTIER Renaud**, "*Cessions en période d'indivision post communautaire : ce qui vaut pour les parts sociales ne vaut pas pour les actions*", Dr. sociétés 2015, n° 12, Comm. 208.

**MORTIER Renaud**, « *Estocade au droit de partage en cours de vie sociale : encore un effort ! A propos de l'arrêt de la cour d'Appel de Paris du 22 décembre 2006* », RJN 2007, Étude 16.

**MOURALIS Jean-Louis**, Jurisclasseur Civil Code, art. 835 à 839, Fasc. Unique Partage amiable.

**NAST Marcel**, note DP 1938, 2, 65.

**NAST Marcel**, Rev. crit. legisl. et jur. 1924, p. 533.

**NAST Marcel**, Rev. crit. legisl. et jur. 1925, p. 253.

**NAUDIN Estelle**, "*L'époux associé et le régime légal de la communauté réduite aux acquêts*", Mélanges en l'honneur du Professeur Gérard CHAMPENOIS, Defrénois 2012.

**NAUDIN Estelle**, "*Cession de droits sociaux et régime de la communauté légale*", Rev. sociétés 2012, p. 223.

**NAUDIN Estelle**, "*La cession de parts sociales durant l'indivision post-communautaire : portée de la distinction du titre et de la finance*", Rev. sociétés 2014, p. 734.

**NAUDIN Estelle**, « *Le maintien de la distinction du titre et de la finance appliquée aux titres non négociables* », Bull. Joly Sociétés 2012, 608.

**NAUDIN Estelle**, « *Les stock-options à la dissolution du régime matrimonial* », AJ Famille 2002, p. 290.

**NERSON Roger**, « *Observations sur quelques espèces particulières d'indivision* », in Mélanges offerts à René SAVATIER, Dalloz 1965, p. 707.

**NICOD Marc**, « *Les perspectives actuelles du testament-partage* », JCP N 2014, 1186.

**NICOD Marc**, « *Date d'appréciation de l'état du bien légué (réduction des libéralités)* », Dr.

famille 2015, comm. 150.

**NICOD Marc**, « *La fonction de partage de la libéralité-partage* », Defrénois 15 avril 2014, p. 348.

**NICOD Marc**, « *La fonction de partage de la libéralité-partage* », Defrénois 2014, p. 351.

**NONORGUE Serge**, « *Les droits d'enregistrement applicables au partage partiel en nature d'une société* », BF Lefebvre 12/04, p. 861, publié également au BIM Lefebvre 11/01, p. 325.

**PACAUD et PUJOL**, note Defrénois 1991, Art. 34928, p. 24.

**PAISANT Gilles**, "*La cession des droits sociaux non négociables dépendant de la communauté conjugale*", JCP G 2012, 131.

**PANSIER Frédéric-Jérôme**, AJ Famille 2006, p. 318.

**PATARIN Jean**, note RTD civ. 1992.430.

**PATARIN Jean**, « *Égalité, finalité économique et finalité sociale dans la loi du 19 décembre 1961 sur le partage et la réduction* », RTD civ. 1962, p. 421.

**PATARIN Jean**, "L'impossible perfection ou les vicissitudes de l'égalité dans le partage", in Mélanges offerts à André COLOMER, Litec 1993.

**PATARIN Jean**, « *Le partage des indivisions de nature familiale* » in Mélanges en hommage à André BRETON et Fernand DERRIDA, Dalloz 1991.

**PATARIN Jean**, note RTD civ. 1988, p. 160.

**PATARIN Jean**, note RTD civ. 1989, p. 121.

**PATARIN Jean**, « *Égalité, finalité économique et finalité sociale dans la loi du 19 décembre 1961 sur le partage et la réduction* », RTD civ. 1962, p. 421.

**PAVY Bruno**, « *Présent et futur de la donation entre époux* », JCP N 2007, 1174.

**PENIN Olivier**, « *La délicate rencontre de l'indivision et du droit d'usage et d'habitation* », JCP N 2016, 1319.

**PILLEBOUT Jean-François**, « *A propos de la renonciation à l'action en réduction* », JCP 2008, Act. 279.

**PILLEBOUT Jean-François et FRESSENON Cédric**, Jurisclasseur Fasc. 20, Participation aux acquêts- Dissolution- Liquidation.

**POTENTIER Philippe**, « *La donation-partage à propos de deux arrêts récents de la Cour de Cassation : consonances et dissonances* », JCP N 2014, 1168.

**QUILICI Sandrine**, *"Le casse-tête du contentieux de l'évaluation"*, JCP N 2010, 1253.

**RAFFRAY Jean-Guirec et SENECHAL Jean-Pierre**, « *Quel avenir pour la réserve ?* », JCP N 1986, 100521.

**RAISON André**, Journ. Not et av. 1982, art. 56771.

**RANDOUX Dominique**, Jurisclasseur Société Traité, Fasc. 31-50 Partage de société.

**RANDOUX Nicolas**, « *Réduction en valeur du legs universel, confirmation jurisprudentielle* », JCP N 2016, 1251.

**REMY Philippe**, JCP N 1982, II, p. 195, note ss. Cass. Civ. 1<sup>re</sup> 17 juin 1981.

**REVET Thierry**, *"La cession d'un bien indivis par un seul indivisaire est opposable aux coindivisaires à concurrence de la quote-part de son auteur"*, RTD civ. 2005, p. 801.

**RONDEAU-RIVIERE Marie-Claire**, Defrénois 1982, Art. 32863.

**SAGAUT Jean-François**, « *Libres propos sur les articles 1078-1 à 1078-3 du code Civil* », Defrénois, n° 18/01, p. 1017, art. 37395.

**SALLE Marie-France**, « *La communauté universelle et la clause de « reprise en nature » des biens tombés dans la communauté* », D. 1994, 34.

**SAUJOT Collette**, « *Les avantages matrimoniaux – Notion, nature juridique* », RTD civ. 1979, p. 699.

**SAUVAGE François**, « *L'état du bien au jour de la délivrance de legs, pivot de l'indemnité de réduction* », JCP N 2015, 1170.

**SAUVAGE François**, « *De quelques difficultés à déterminer la base taxable aux droits de mutation à titre gratuit des donations-partages* », Cridon Paris, 15 janvier 2013, n° 2.

**SAUVAGE François**, « *La donation-partage avec attribution de quotités indivises sur la sellette ?* », Defrénois 2013, n° 9, p. 463.

**SAUVAGE François**, « *La licitation, prologue du partage global ou épilogue d'un partage partiel ?* », JCP N 2014, 890.

**SAUVAGE François**, « *Le déclin de la réserve héréditaire précipité par la loi du 23 juin 2006* », JCP N 2008, 1248.

**SAUVAGE François**, « *Les prolongements liquidatifs de la renonciation anticipée à l'action en réduction* », JCP N 2008, Act. 328.

**SAUVAGE François**, « *Rapport et réduction : pas d'amalgame au regard des évaluations !* », JCP N 2015, 1134.

**SAUVAGE François**, obs. JCP G 2014, 609.

**SAUVAGE François**, Réforme des successions, AJ Famille 2006, p. 355.

**SAVATIER René**, « *La communauté conjugale nouvelle en droit français* », D. 1970, p. 150, n° 73.

**SAVATIER René**, « *Les libéralités de l'ascendant en matière de donation-partage et les limites techniques des la notion de partage d'ascendant* », Defrénois 1952, Art. 37036.

**SAVATIER René**, note ss. Req. 20 juillet 1932, D. 1933, p. 113.

**SAVATIER René**, note D 1963, 75.

**SAVATIER René**, note DP 1926, 1, 57.

**SAVATIER René**, note ss Cass. 3 janvier 1934, DP 1934,1, 105.

**SAVATIER René**, note JCP 1947, II, 3666.

**SAVATIER René**, note JCP II 3666, Cass. Civ. 21 avril 1947.

**SAVATIER René**, note RTDC 1965, p. 157.

**SAVATIER René**, note D 1962, p. 81.

**SAVATIER Xavier**, note Defrénois 1992, art. 35202, p. 236.

**SAVATIER René**, note DP 1926, 1, p. 58.

**SERLOOTEN Patrick**, Jurisclasseur Notarial Répertoire, Bénéfices industriels et commerciaux, Fasc. 229-70, Jurisclasseur Notarial Répertoire, Bénéfices industriels et commerciaux, Fasc. 229-64.

**SIMLER Philippe**, « La distinction du titre et de la fiance justifie-t-elle un pouvoir exclusif de disposition ? », in Mélanges en l'honneur du Professeur Didier R. Martin, LGDJ Lextenso éditions 2015.

**STORCK Michel**, "*Le titre ou la fiance? Le droit de propriété dans les régimes de séparation de biens*", D. 1994, p. 61.

**TADROS Antoine**, "*Retour sur l'indivision post-communautaire de droit sociaux*", Defrénois 2016, n° 5.

**TAUDIN Louis**, « *La « vraie » donation-partage selon la Cour de Cassation* », JCP N 2014, 1122.

**THOURET Sylvain**, AJ Famille 2013, Fiscalité du divorce 2ème partie, p. 687.

**TISSERAND-MARTIN Alice**, "*Réflexions autour de la notion d'avantage matrimonial*", ETUDES offertes à Jacques BEGUIN, Droit et actualité, Ed. Litec 2005.

**TROTABAS Louis**, « *Les rapports du droit fiscal et du droit privé* », D 1926, Chron. p. 29.

**VAREILLE Bernard et CHAMOULAUD-TRAPIER Annie**, Defrénois 2014, p. 759.

**VAREILLE Bernard**, « *Régimes de communauté, degrés de la subrogation : la distinction entre emploi et récompense et ses conséquences, deux arrêts* », RTD civ. 2013. 659.

**VAREILLE Bernard**, "Régimes de communauté : le titre et la finance, propriété et pouvoir en mariage", RTD civ. 1996, p. 229.

**VAREILLE Bernard**, "Régimes de communauté, composition active : nature commune de la valeur patrimoniale d'une licence de taxi", RTD civ. 2009, p. 352.

**VAREILLE Bernard**, « L'indivision et les couples », Journées Nationales, Association Capitant, Bordeaux, Dalloz 2005.

**VAREILLE Bernard**, « *Nouveau rapport, nouvelle réduction* », D. 2006, n° 37, p. 2565.

**VAREILLE Bernard**, « *Nouveau rapport, nouvelle réduction* », D. 2006, p. 2565.

**VAREILLE Bernard**, « *Indivision post-communautaire ou autre : l'indivisaire qui a amélioré un bien indivis par son industrie a droit à une rémunération appréciée souverainement par les juges du fond au montant de la plus-value industrielle* », RTD civ. 2007, 801

**VAREILLE Bernard**, « *Portée liquidative de la renonciation anticipée à l'action en réduction : attention, danger !* » Defrénois 2008, art. 38710, p. 159.

**VAREILLE Bernard**, « *Réflexions sur l'imputation en droit des successions* », RTD civ. 2009, p. 1.

**VAREILLE Bernard**, « *Régimes de communauté : la qualification propre ou commune des stock-options en cas de divorce* », RTD civ. 2004. 539.

**VAREILLE Bernard**, Rep. civ. Dalloz, Juin 2011- Actualisation octobre 2015, Communauté légale 5° Liquidation et partage.

**VAUVILLE Frédéric**, « *Le partage amiable conclu après divorce au cours de la période suspecte peut-il être annulé ?* », JCP N 2005, 1199.

**VERCLYTTE Stéphane**, « *Indivision et patrimoine professionnel* », RJF octobre 1997.

**VERNY Jean-François**, « *Imposition des héritiers propriétaires indivis d'une entreprise individuelle à caractère industriel et commercial* », RJF 9/1978, p. 227.

**VIALLETON**, « *Le droit au partage des usufruitiers et nus propriétaires par indivis* », RTD civ. 1925, p. 261.

**VINCENT Jean**, « *Les propriétés collectives, les indivisions et l'effet déclaratif du*

*partage* », Rev. crit. legisl. juris. 1933, p. 284.

**VOIRIN Pierre**, « *L'inégalité en nature dans les donations-partages est-elle aujourd'hui sanctionnée ?* », JCP 1951, I, 899.

**VORIN Pierre**, note JCP 1941, II, 1597.

**VOUIN Jean-François**, L'égalité successorale et la réforme du droit des successions, Mélanges offerts à Jean DERRUPPE, Litec 1991, p. 307.

**WICKER Guillaume**, « *Le nouveau droit des libéralités : entre évolution, révolution et contre-révolution* », Dr. et patr. 2007, p. 74.

**WICKER Guillaume**, « *Le nouveau droit des libéralités : entre évolution, révolution et contre-révolution* », Dr. et patr. 2007, p. 74.

**YILDIRIM Gulsen**, « *La modernisation des opérations de partage* », D. 2006, p. 2570.

**YILDIRIM Gulsen**, Rep. civ. Dalloz, Mars 2012 - Actualisation octobre 2015, Séparation de biens.

**ZALEWSKI Vivien**, "*Le sort des parts sociales non négociables en régime communautaire*", LPA 16 juillet 2014, 141.

**ZALEWSKI Vivien**, « *La renonciation anticipée à l'action en réduction : imputation et/ou réduction ?* », Defrénois 2007, p. 1587.

**ZENATI Frédéric**, « *Subrogation du bien attribué préférentiellement et vendu pendant le partage* », RTD civ. 1992, p. 791.

## TABLE ALPHABETIQUE DES MATIERES

Les chiffres renvoient aux numéros de paragraphe

Acte :

- acte déclaratif non rétroactif : 779 (PV des particuliers) 829 (fiscalité professionnelle)
- acte de partage : 217 et s.
- acte unilatéral : 220 et s.
- acte multilatéral : 220 et s.
- répartitif : 288, 778
- intercalaire : 508

Accession : 486-1 (enregistrement)

Actif net : 487, 488, 494 (communauté), 796

Allotissement : 197, 400

Attributaires : 170, 457-1, 458

- concubin : 694

Avantage matrimonial : 315

- Partage inégal : 656
- Préciput : 316
- Clause de prélèvement moyennant indemnité : 333

Cantonement : 66

Cession de droits indivis : 246 et s., 302, 371, 385

Comptes d'indivision : 500, 876, 877

Concubins :

- plus-value immobilière : 691
- enregistrement : 187, 203

Conservation des parts : 705 (entreprise)

Contrat ; 226

Contrat commutatif : 264

Contribution à la dette : 871

Créance de participation : 144 et s.

- règlement en valeur : 153

Créance sur l'indivision : 877

Démembrement de propriété :

- partage : 128

Dette de l'indivision : 876

Donation avec charges : 278

Donation-partage : 154, 350, 401, 515, 614, 673 (fiscalité professionnelle), 714

- allotissement : 406

- conjonctive : 673

- cumulative : 601

- d'entreprise : 638, 714

- fiscalité professionnelle : 673

- Indivise : 428, 525 (PV)

- plus-value immobilière : 509

- réincorporation : 156, 437-1, 438, 781 (PV)

- Soulte : 350, 422, 614 (fiscalité professionnelle, art. 151 octies)

Droit de partage : 484

Droit d'usage et d'habitation : 129

Droit personnel : 378, 380

Échange : 276

Effet déclaratif :

- enregistrement : 483, 548

- fiscalité professionnelle : 522

- indivision : 484

- plus-value 508, 509, 531

- remploi : 486

Égalité : 356, 358

Époux séparés de biens : 200

Fait juridique : 220

Financement : 69, 70

Fiscalité latente : 818

Impôt sur la fortune : 822

Indemnisation : 336

Indemnité de réduction/de rapport ; 106, 353 (enregistrement), 781, 786, 792 (plus-value)

Indivision : (définition) 25 et s.

Indivision liquidative : 72

Jouissance divise : 799

Legs en avancement de parts : 118

Legs universel :

- enregistrement : 117
- plus-value des particuliers : 794-1

Licitation : 250 et s.

Liquidation : 307.

Membres originaires : 173, 509 (PV)

- Descendants ; 174, 509 (PV)
- ascendants : 174, 509
- conjoint : 180, 509
- donataire : 174

Obligation à la dette : 843

Paieement : 83 (dation en), 309

Partage :

- acte à titre gratuit : 257
- acte à titre onéreux : 258
- au profit d'un descendant d'un membre originaire (PV) : 532
- conjoint survivant : 589
- contrat : 226
- de société : 42 et s.
- déséquilibré : 656
- donation-partage cumulative : 601
- égalité : 356, 368
- en valeur : 336, 388
- fractionnement : 346
- indivision post-communautaire : 545, 555 (PV professionnelles)
- inégal : 657
- intercalaire, déclaratif : 484, 508, 767, 771
- opération préalable : 298
- répartitif : 778 (PV des particuliers)

- révélation : 234, 237
- sécurité : 355, 362
- soulte : 778
- succession : 556 (PV professionnelle)
- verbal : 229 et s., (fraude) 238

Partenaires pacsés :

- plus-value immobilière : 484
- enregistrement : 185

Participation aux acquêts :

- Créance de participation : 144 et s.

Passif : 488

Plus-value immobilière :

- partage pur et simple : 508 et s. (PV)
- partage avec soulte : 512
- latente : 771 et s, 811

Plus-value professionnelle :

- sortie d'actif : 559
- donation : 638 et s.
- succession : 638 et s.

Préciput : 316

Prestation compensatoire :

- Plus-value immobilière : 515
- Enregistrement : 141

Rapport : 74, 75

- rapport en valeur : 79

Récompense : 311

- paiement : 499-1
- Passif : 496.

Réduction : 89-1

- Renonciation (à l'action en) : 119
- Indemnité : 792 (PV)
- En nature : 97
- En valeur : 98, 100

Régularisation de TVA : 507-1 ; 507-2  
Réincorporation : 782 (PV), 784  
Reprises des apports : 495  
Reserve : 109 et s., 111  
Rétroactivité : 755

- enregistrement 798
- plus-value des particuliers : 767, 771
- plus-value des professionnelles : 774

Solidarité : 715

- héritiers : 734-1
- légataires : 743
- donataires : 746

Soulte : 652

- plus-value de lot : 649, 656
- plus-value des particuliers : 7687, 770-1, 787
- plus-value professionnelle : 774

Sortie d'actif : 559  
Stock-options : 384-1  
Subrogation : 82, 114, 301, 527 (PV)  
Succession : 636, 708 (entreprise)  
Taxe d'habitation : 728  
Taxe foncière : 752  
Taxe sur la valeur ajoutée : 501-1, 502 (livraison), 507-1 (régularisation)  
Testament-partage : 449  
Théorie de la mutation conditionnelle des apports : 460-1  
Titre et finance : 375, 387  
Titre d'acquisition : 68-1  
Transmission universelle du patrimoine : 63  
Usufruit :

- Conversion en rente viagère : 137, 519 (PV)
- Conversion en capital : 140, 519 (PV)

Valeur des droits indivis : 801, 803, 810  
Valeur vénale : 795-1 (entreprise), 798

Vente du bien indivis : 372

## TABLE ANALYTIQUE DES MATIÈRES

### LE PARTAGE EN DROIT FISCAL

INTRODUCTION .....	7
<b><u>PREMIÈRE PARTIE : LA NOTION DE PARTAGE EN DROIT CIVIL ET EN DROIT FISCAL</u></b> .....	17
<b>Titre I - L'indivision, préalable au partage juridique et fiscal</b> .....	19
<b>Chapitre I - Les contours de l'indivision</b> .....	21
<b>Section I - Conception traditionnelle de l'indivision</b> .....	21
A - Concurrence de droits identiques sur un même bien .....	22
1 - Approche unitaire du droit civil .....	22
2 - Approche analytique du droit fiscal .....	25
B - Pas de partage sans indivision .....	26
1 - Application en droit des sociétés .....	27
a - Partage de société .....	27
$\alpha$ - La lente agonie du droit de partage .....	27
$\beta$ - Confusion de la notion de partage et d'attribution.....	29
$\gamma$ - La société n'est pas un mode de détention en indivision .....	34
b - Transmission universelle du patrimoine .....	36
c - Répartition du résultat dans les sociétés de l'article 8 .....	36
2- Application dans le droit de la famille .....	37
a- Cantonnement .....	37
b - Titre de propriété et financement .....	39
$\alpha$ - Prévalence du titre : absence d'indivision .....	39
$\beta$ - Prévalence du financement : présomption d'indivision.....	40

<b>Section II - Évolution contemporaine : l'indivision liquidative .....</b>	<b>42</b>
A - Rapport.....	43
1 - Mécanisme du rapport.....	43
2 - Position de l'administration fiscale.....	46
3 - Fondement juridique .....	47
a - Subrogation .....	48
b - Une opération purement comptable .....	49
c - Une contrevalet indivise .....	50
B- Réduction .....	52
1 - Mécanisme de la réduction .....	54
a - Analyse juridique de la réduction en nature.....	56
b - Analyse de la réduction en valeur .....	58
2 - Position de l'administration fiscale.....	61
3 - Traitement de l'indemnité de réduction .....	62
a - Réserve individuelle ou globale ? .....	63
b - Droit réel ou droit personnel ? .....	65
c - Subrogation réelle imparfaite .....	66
4 - Legs universel réductible en présence d'un seul héritier .....	67
C - Renonciation à l'action en réduction.....	68
<b>Chapitre II - Des partages sans indivision .....</b>	<b>70</b>
<b>Section I - Application par analogie des règles du partage .....</b>	<b>71</b>
A - Assurer l'application des règles juridiques .....	72
1 - En matière de démembrement de propriété .....	73
a - Indivision sur un droit démembré .....	73
α - Partage limité au droit indivis .....	74
β - Partage autorisé sur la pleine propriété .....	75
b - Quote-part en pleine propriété et indivision .....	76
c - Simple démembrement sans indivision.....	77

2 - En matière de conversion d'usufruit du conjoint survivant .....	78
a - Conversion en rente viagère .....	79
b - Conversion en capital .....	81
3 - Prestation compensatoire .....	82
4 - Créance de participation aux acquêts .....	83
a - Règlement en nature de la créance de participation .....	83
$\alpha$ - Une indivision fictive .....	83
$\beta$ - Dation en paiement .....	86
b - Règlement en valeur .....	86
5 - Difficile justification pour la donation-partage .....	87
6 - Réincorporation de biens dans une donation-partage .....	89
a - Incorporation de biens antérieurement donnés .....	90
b - Un raisonnement fiscal faussé .....	91
B - Volonté de favoriser fiscalement les sorties d'indivisions familiales ; une fiction fiscale .....	92
1 - Indivisions éligibles .....	93
2 - Qualités des attributaires .....	94
a - Attributions aux membres originaires .....	96
b - Attributions aux ascendants et descendants .....	97
c - Attribution aux conjoints .....	99
$\alpha$ - Conjoint cessionnaire .....	99
$\beta$ - Conjoint cédant .....	100
d - Attribution aux partenaires pacsés .....	101
e - Attribution au concubin .....	103
f - Attribution aux ayants droits à titre universel de l'un ou de plusieurs des membres originaires de l'indivision .....	103
<b>Section II - Difficultés liées à la conception protéiforme de l'indivision .....</b>	<b>104</b>
A - L' « appellation » partage .....	104
1 - Qualification juridique retenue en enregistrement .....	105
2 - Un nécessaire ajustement des règles du partage .....	107

B - Une casuistique à l'origine d'inégalité entre les contribuables .....	108
1 - La situation des époux séparés de biens .....	109
2 - La situation du concubin .....	110

<b><u>Titre II - Éléments constitutifs du partage en droit fiscal</u></b> .....	112
<b>Chapitre I - Un acte de partage</b> .....	114
<b>Section I - Nécessité d'un acte</b> .....	115
A - Notion d'acte.....	117
1 - Établissement d'un acte de partage .....	117
a - L'acte de partage ; acte juridique ou fait juridique ?.....	119
b - Acte unilatéral ou multilatéral ? .....	121
2 - Le sort du partage verbal.....	122
a - Absence de taxation du partage verbal.....	122
b - Sanction sur le fondement de la fraude.....	127
B - Un acte de partage .....	130
1 - Cession de droits indivis .....	130
a- Droits de mutation à titre onéreux.....	131
b- Assiette taxable .....	131
2 - Licitations .....	132
a - Droits de mutation à titre onéreux.....	132
b - Assiette taxable .....	134
<b>Section II - A titre onéreux</b> .....	135
A - Paradoxe de la qualification .....	137
1 - Civilement, une qualification tributaire des intérêts à protéger .....	137
a - Acte à titre onéreux .....	137
b - Contrat commutatif .....	141
2 - Fiscalement .....	143
B - Le partage, exclusif de toute mutation .....	145
1 - L'échange.....	146
2 - La donation avec charges.....	147

<b>Chapitre II - La fin d'une propriété collective .....</b>	<b>149</b>
<b>Section I - Le partage, un acte répartitif .....</b>	<b>150</b>
A - Éléments constitutifs du partage .....	152
1 - La fin d'une propriété collective : élément nécessaire.....	153
a - Partage ou opération préalable au partage.....	153
b - Disposition du bien indivis par un seul indivisaire .....	155
2 - La fin d'une propriété collective ; élément suffisant ?.....	156
a - Péalable au partage : la liquidation .....	157
b - Le partage n'est pas un paiement.....	158
$\alpha$ - Partage de communauté – Récompenses .....	158
$\beta$ - Reprise au titre du contrat de mariage - Avantage matrimonial .....	160
B - Évolution de la conception du partage ; une indemnisation ?.....	169
1 - Disparition des éléments caractéristiques du partage .....	171
a - Absence de fractionnement de la masse indivise .....	172
$\alpha$ - Donation-partage dont le lot es composé de soulte .....	173
$\beta$ - Droit de préférence .....	174
$\gamma$ - Indemnité de réduction.....	174
b - Émergence du principe de sécurité du partage.....	175
$\alpha$ - Règle de l'égalité du partage malmenée .....	175
$\beta$ - Prévalence du principe de sécurité.....	177
2 - Généralisation d'un droit sur une valeur .....	179
a - Une valeur indivise .....	179
$\alpha$ - Inopposabilité de la cession du bien indivis par un seul indivisaire .....	180
$\beta$ - Recours à la distinction du titre et de la finance .....	181
b - Le droit de disposer librement du bien indivis.....	185
$\alpha$ - Un partage en nature exclu .....	185
$\beta$ - Difficultés liquidatives.....	187

<b>Section II - Le partage, un acte translatif ? .....</b>	<b>189</b>
A - Partage et allotissement, des notions ténues .....	190
1 - Donation-partage.....	191
a - Allotir n'est pas partager .....	192
b - Donner et allotir... d'une soulte .....	197
c - Donner sans partager totalement.....	198
$\alpha$ - Donation-partage indivise.....	199
$\beta$ - L'approche fiscale.....	201
2 - Réincorporation de donations antérieures.....	202
a - Réincorporation de biens antérieurement donnés .....	202
b - Réincorporation avec changement d'attributaire .....	204
3 - Testament-partage.....	207
a - Cumul droits de donation et droit de partage .....	207
b - Justification de l'exigibilité du droit de partage .....	210
c - Quelle perspective ? .....	211
B - Partage et transmission, des notions imbriquées .....	212
1 - Partage et qualité de l'attributaire .....	212
a - Le membre originaire .....	212
b - Attribution à un tiers à l'indivision .....	213
2 - Partage de société et origine du bien partagé.....	213
CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE.....	215

**DEUXIÈME PARTIE : LES CONSÉQUENCES FISCALES DU PARTAGE** ..... 217

**Titre I - Les contours de l'effet déclaratif du partage en droit fiscal** ..... 219

**Chapitre I - La portée de l'effet déclaratif** ..... 222

**Section I - Transposition de l'effet déclaratif du partage**..... 223

A - Enregistrement : exigibilité du droit de partage ..... 223

1 - Champ d'application du partage déclaratif ..... 224

2 - Détermination de l'actif net ..... 226

a - Indivision successorale : passif admis en déduction ..... 227

b - Partage de communauté ..... 230

α - Consistance de l'actif post-communautaire ..... 230

β - Prise en compte des récompenses ..... 231

c- Comptes d'indivision ..... 236

B - Le partage, absence de livraison au sens de la taxe sur la valeur ajoutée ..... 236

1 - Le partage n'est pas une livraison ..... 237

2 - Le partage emporte-t-il une cessation d'activité ? ..... 238

a - Fait générateur ..... 238

b - Redevable ..... 242

C - Prolongement de l'effet déclaratif en matière de plus-values privées : partage  
intercalaire ..... 242

1 - Admission de l'effet déclaratif du partage ..... 242

a - Absence de plus-values imposables ..... 243

b - Cas rares d'imposition ..... 244

2 - Des transpositions incertaines ..... 244

a - Paiement d'une prestation compensatoire ..... 245

b - Conversion d'usufruit ..... 246

c - Donation-partage de quotes-parts indivises ..... 248

3 - Une limite : la subrogation réelle ..... 249

<b>Section II - Une transposition imparfaite.....</b>	<b>250</b>
A - Un effet déclaratif ambivalent.....	250
1 - Un « super » effet déclaratif.....	250
a - En matière de plus-value immobilière .....	251
$\alpha$ - Partage au profit d'un descendant d'un membre originaire.....	251
* Descendant d'un membre originaire .....	252
* Héritier ou donataire d'un membre originaire.....	253
$\beta$ - Partage d'indivision post-communautaire .....	256
b - En enregistrement .....	257
2 - Un effet déclaratif altéré en fiscalité professionnelle .....	259
a - Un droit sur une quote-part indivise ; négation de l'effet déclaratif .....	260
$\alpha$ - Le partage, une cessation d'activité .....	260
* Partage de communauté.....	261
* Partage de succession .....	263
$\beta$ - Le retrayant, redevable de l'impôt .....	264
b - Critère fiscal de la sortie d'actif.....	265
$\alpha$ - Indifférence du partage avec ou sans soulte .....	265
$\beta$ - Une solution contestable s'agissant de la détermination du redevable de l'impôt .....	268
* Partage avec attribution d'éléments d'actif.....	269
* Partage sans attribution d'éléments d'actif .....	271
B - Confusion des notions de mutations et de partage .....	273
1 - Fiscalité patrimoniale ; partage portant sur des indivisions complexes.....	273
a - Situation du conjoint survivant .....	274
b - Enfant bénéficiaire d'une donation-partage cumulative .....	278
2 - Donation-partage avec soulte, une mutation à titre onéreux ?.....	283
a - Analyse juridique confuse de la donation-partage avec soulte .....	283
$\alpha$ - Position de l'administration fiscale.....	284
$\beta$ - Les titres reçus en contrepartie de soulte ne sont pas reçus à titre gratuit .....	286
$\gamma$ - Les bénéficiaires des soultes ne peuvent pas prendre l'engagement requis....	288
$\delta$ - Détermination du redevable de l'impôt .....	290

b - Propositions.....	290
α - Une donation suivie d'un partage déclaratif.....	291
β - Une donation suivie d'une mutation à titre onéreux.....	291
3 - Le partage, une mutation à titre onéreux doté d'un effet déclaratif.....	292
a - Opérations bénéficiant du report de taxation.....	293
b - Opérations mettant fin au report.....	294
α - Évolution de la doctrine administrative.....	294
β - Critique.....	297
<b>Chapitre II - L'effet déclaratif en présence d'un partage avec soulte.....</b>	<b>300</b>
<b>Section I - Traitement fiscal de la soulte.....</b>	<b>300</b>
A - Définition de la soulte.....	302
1 - Soulte proprement dite.....	302
2 - Soulte provenant de l'inégale répartition du passif.....	302
3 - Compensation de soultes réciproques.....	303
4 - Plus-value de lot.....	303
a - Détermination de la plus-value de lot.....	304
b - taxation de la plus-value de lot.....	305
B - Prise en compte de la soulte en présence de plusieurs masses indivises.....	306
1 - Position en droit civil.....	307
2 - Conséquences fiscales.....	309
a - Liquidation des droits de succession.....	310
b - Liquidation des droits de donation.....	311
α - La soulte dans une donation-partage conjonctive.....	311
β - La soulte dans une donation-partage inégalitaire.....	314
γ - La soulte dans la donation-partage conjonctive comportant des biens réincorporés.....	316
δ - La soulte dans la donation-partage transgénérationnelle.....	316
c - L'assiette du droit de partage de 2.50 %.....	317
α - Partage bénéficiant du régime de faveur.....	317

β - Partages ne bénéficiant pas du régime de faveur .....	319
3 - Traitement de la soulte en impôt direct.....	319
<b>Section II - Nécessité d’appréhender le partage de manière plus homogène .....</b>	<b>319</b>
A - Supprimer la distinction entre le partage pur et simple et le partage avec soulte .....	320
1 - Absence d’homogénéité des textes .....	320
a - Le partage entre concubins parfois déclaratif parfois translatif .....	321
b - Des incertitudes quant à la qualité de l’attributaire .....	321
2 - Des exceptions qui aboutissent à des inégalités.....	323
B - Prévalence d’autres critères .....	327
1 - Enregistrement « professionnel ; critère de la conservation des parts .....	328
a - Succession .....	329
b - Donation-partage.....	331
2 - Recouvrement d’impôt (Référence aux parties à l’acte, Référence à l’imposition commune).....	332
a - Solidarité au titre du foyer fiscal .....	333
α - Impôt sur le revenu .....	334
β - Taxe d’habitation .....	336
b - Solidarité en qualité d’héritier .....	339
α - Héritiers .....	340
β - Légataires .....	341
γ - Donataires .....	342
c - Solidarité des parties à l’acte.....	344
d - Absence de solidarité pour le paiement de la taxe foncière.....	338
<b><u>Titre II - La rétroactivité du partage en droit fiscal .....</u></b>	<b>346</b>
<b>Chapitre I - Une appréhension pénalisante de la rétroactivité du partage.....</b>	<b>349</b>
<b>Section I - Incidence de la rétroactivité en matière de plus-value .....</b>	<b>349</b>
A - Le partage, opération intercalaire .....	350

1 - La soulte, versement neutre sur le fondement du partage intercalaire.....	351
a - Plus-values privées.....	351
b - Plus-values professionnelles .....	353
2 - La soulte, versement neutre sur le fondement du partage répartitif.....	355
B - Absence de prise en compte des indemnités de rapport et de réduction .....	356
1 - Doctrine administrative : rapport et réduction en nature .....	357
a -Réincorporation de biens dans une donation-partage .....	357
b -Biens reçus en avancement d’hoirie .....	358
2 - Nécessité de prendre en compte le partage en valeur .....	359
a - Statuts respectifs de la soulte, indemnité de réduction, rapport en valeur .....	360
b - Réduction d’une libéralité excessive : le sort de l’indemnité de réduction. ....	361
<b>Section II - Incidence de la rétroactivité en matière d’enregistrement .....</b>	<b>362</b>
A - Rétroactivité et détermination de la valeur vénale des biens .....	363
1 - Valeur des biens indivis partagés : assiette du droit de partage.....	363
a - Valeur vénale à la date du partage .....	364
α - Absence de rétroactivité du partage pour la détermination de la valeur des biens. ....	364
β - La rétroactivité de la jouissance divise .....	365
b - Particularité de la valeur vénale des droits indivis.....	365
α - Valeur vénale intrinsèque des biens indivis partagés .....	366
β - Valeur vénale du bien indivis attribué à un indivisaire.....	369
2 - Valeur vénale et prise en compte de la plus-value latente dans la fixation de la soulte .....	369
a - Règles de valorisation d’une entreprise .....	370
b - Prises en compte des dettes personnelles à l’attributaire .....	372
B - Rétroactivité et détermination du patrimoine taxable à l’impôt sur la fortune .....	375
1 - Incidence de la rétroactivité sur l’actif imposable .....	375
2 - Incidence de la rétroactivité sur le passif déductible .....	376

<b>Chapitre II - Une rétroactivité susceptible d'aménagements ?</b> .....	378
<b>Section I - Rétroactivité aménagée par le législateur fiscal</b> .....	379
A - Une approche pragmatique : acte déclaratif non rétroactif.....	380
1 - Acte déclaratif .....	381
2 - Non rétroactif .....	384
a - La rétroactivité d'un point de vue juridique.....	385
b - La rétroactivité d'un point de vue fiscal .....	386
B - Garantie d'une pluralité de débiteurs .....	387
1 - Obligation à la dette .....	387
2 - Fondement.....	388
<b>Section II - Rétroactivité aménagée par les parties</b> .....	390
A - Rétroactivité aménagée dans les limites autorisées par la loi .....	392
1 - Contribuable seul redevable de la plus-value en report .....	392
2 - Contribution à la dette entre coindivisaires .....	395
a - Aménagements conventionnels.....	395
b - Enjeu .....	396
B - Les limites à l'aménagement conventionnel .....	396
1 - Une dette de l'indivision .....	395
2 - Une créance sur l'indivision .....	397
<b>CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE</b> .....	399
<b>CONCLUSION GENERALE</b> .....	400
<b>BIBLIOGRAPHIE</b> .....	404
<b>TABLE ALPHABETIQUE DES MATIERES</b> .....	424
<b>TABLE ANALYTIQUE DES MATIERES</b> .....	430