

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-30-20-10-20180607

Date de publication : 07/06/2018

DGFIP

ENR - Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés - Partage des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés

Titre 3 : Actes relatifs à la dissolution et au partage des sociétés

Chapitre 2 : Partage de société

Section 1 : Partage des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés

Sommaire :

I. Partage des acquêts sociaux

A. Biens considérés comme des acquêts sociaux

B. Partage pur et simple

1. Conditions d'exigibilité du droit de partage

a. Existence de la société

b. Qualité et droits des associés

c. Existence des biens partagés

2. Assiette et liquidation du droit de partage

a. Principe

b. Valeur imposable

1° Valeur taxable

2° Époque de l'estimation

3° Déduction du passif

4° Cas particulier des sociétés de fait ou de sociétés en participation

3. Cas particulier : partage partiel de société

C. Partage avec soulte ou plus-values

1. Conditions d'exigibilité des droits de mutation

a. Partage avec soultes ou plus-values

b. Partage anticipé de l'actif social avec attribution à un seul associé

2. Assiette, tarif et liquidation

a. Règles de liquidation concernant les soultes ou plus-values

- 1° Généralités
 - 2° Règle de l'imputation proportionnelle
 - 3° Impôts exigibles dans certains cas particuliers
- b. Règles concernant la liquidation du droit ou de la taxe de partage
3. Partage des sociétés de fait ou des sociétés en participation
- II. Partage de biens non assimilables à des acquêts sociaux
- A. Biens visés
 - B. Attribution à l'apporteur
 - C. Attribution à un autre associé que l'apporteur

1

D'une manière générale, les actes de partage de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés donnent ouverture au droit de partage sur la totalité de l'actif net partagé et au droit de mutation à titre onéreux sur le montant des soultes et plus-values.

Les règles applicables au partage des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés diffèrent selon le régime fiscal applicable à ces biens au moment de l'apport. Il en est ainsi notamment selon que l'apport a été effectué avant ou après le 1^{er} janvier 1991.

De même, les règles sont différentes selon que l'apporteur a ou non pris l'engagement de conserver pendant trois ans les titres reçus en rémunération de l'apport ou encore selon la nature des biens apportés. Le régime fiscal applicable peut d'ailleurs être remis en cause en cas de non respect de l'engagement de conservation.

En outre, en ce qui concerne les immeubles, le droit fixe prévu au III de l'[article 810 du code général des impôts \(CGI\)](#), l'exonération prévue à l'[article 810 bis du CGI](#) ou le droit de mutation prévu au premier alinéa du III de l'article 810 du CGI a pu être appliqué selon qu'ils étaient ou non compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé de l'apporteur affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

10

On distinguera :

- le partage des biens non soumis à la théorie de la mutation conditionnelle des apports, qui ont fiscalement le caractère d'acquêts sociaux ;
- le partage des biens relevant de l'application de cette théorie, non assimilables à des acquêts sociaux.

I. Partage des acquêts sociaux

A. Biens considérés comme des acquêts sociaux

20

Lors du partage d'une société passible de l'impôt sur les sociétés, tous les biens composant l'actif social sont considérés comme acquêts sociaux, à l'exception seulement de ceux qui ont bénéficié de l'application du droit fixe ou du droit réduit pour les apports ou changements de régime fiscal effectués depuis le 1^{er} janvier 1991 ([CGI, art. 810, III](#)) ou de l'exonération prévue à l'[article 810 bis du CGI](#).

En effet, les biens, dont l'apport pur et simple a été soumis au droit de 2,20% pour les immeubles ou les droits immobiliers, et au tarif prévu à l'[article 719 du CGI](#) pour les fonds de commerce ou biens assimilés sont réputés avoir fait l'objet d'une mutation à titre onéreux. Leur situation n'est donc pas différente de celle des biens ayant fait l'objet d'apports à titre onéreux, des biens acquis en cours de société, ou des choses fongibles apportées à titre pur et simple.

L'attribution de ces biens, y compris ceux repris par leur apporteur, donne ouverture au droit de partage.

Sur les règles applicables lors de la dissolution des sociétés de financement de l'industrie cinématographique et de l'audiovisuel (SOFICA), se reporter au [BOI-RES-000006](#).

30

On traitera successivement :

- le partage pur et simple, c'est à dire celui où chaque associé reçoit dans son lot l'équivalent de ses droits sociaux ;
- le partage avec soulte ou plus-value, c'est à dire celui par lequel un ou plusieurs associés reçoivent dans leur lot des biens sociaux pour une valeur supérieure à leurs droits dans la société et, pour rétablir l'équilibre, versent à un ou plusieurs autres associés une somme d'argent ou encore prennent en charge une part du passif supérieure à celle leur incombant normalement.

B. Partage pur et simple

40

En vertu des dispositions de l'[article 746 du CGI](#), le partage pur et simple de sociétés donne ouverture à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement.

1. Conditions d'exigibilité du droit de partage

50

Les conditions d'exigibilité sont, en principe, analogues à celles concernant la généralité des partages. Notamment, il est nécessaire qu'il y ait un acte écrit ([CGI, art. 638 A](#)).

De même, l'acte présenté à la formalité doit constituer un véritable partage, c'est-à-dire, transformer le droit indivis abstrait et général de chaque associé sur le fonds social, en un droit de propriété exclusif sur les biens mis dans son lot.

60

Toutefois, la justification de la copropriété indivise, dans le cas des sociétés, appelle les observations suivantes.

Selon les dispositions de l'[article 746 du CGI](#) précité, l'exigibilité du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière est subordonnée à la condition que les associés apportent la preuve de la copropriété des valeurs comprises au partage.

En effet, l'abandon entre copartageants de choses non indivises revêt les caractères, non d'une opération de partage pur et simple, mais, selon les circonstances, d'une vente, d'une dation en paiement ou d'un échange donnant ouverture au droit de mutation spécial à ces conventions.

Pour justifier de cette copropriété, il est nécessaire, spécialement en matière de sociétés, d'établir :

- l'existence de la société ;
- la qualité et les droits des associés ;
- l'existence dans l'actif social des biens partagés.

a. Existence de la société

70

L'existence de la société provient du fait qu'il existait entre les partageants une société résultant soit d'un acte, soit d'une convention verbale reconnue par

l'administration (tel peut être le cas notamment d'une société en participation, Cass., 6 mars 1872).

b. Qualité et droits des associés

80

Les copartageants doivent justifier de leur qualité d'associés au moyen, soit de l'acte de constitution de la société ou de tous modes de preuves compatibles avec la procédure écrite en cas de convention verbale de société, soit des actes de cession intervenus au cours de l'existence de la société.

Les associés doivent également présenter à l'administration tous éléments de preuve de nature à permettre à celle-ci de s'assurer que les attributions qui leur sont faites sont conformes à leurs droits.

c. Existence des biens partagés

90

Il est nécessaire de justifier de l'existence des valeurs comprises dans l'actif social, à défaut de quoi l'impôt de mutation à titre onéreux peut être perçu. Sans cette justification, il serait en effet facile de dissimuler une soulte en faisant mention de sommes ou de valeurs fictives.

Remarque : L'exigibilité du droit de mutation à titre onéreux sur la soulte a été reconnue dans une espèce où un immeuble acquis en commun par les associés avait été attribué en partage à deux d'entre eux, le troisième ayant été rempli de ses droits avec d'autres valeurs dont l'existence n'était pas justifiée (Saint-Quentin, 7 juin 1848).

Il n'est d'ailleurs pas indispensable que la justification soit formellement fournie dans l'acte, pourvu qu'elle résulte suffisamment de ses termes ainsi que des circonstances de la cause (Sol., 7 mai 1894).

En cas de contestation sur le caractère indivis des valeurs partagées, une expertise des biens sociaux peut être ordonnée par le tribunal de grande instance (Dole, 24 mai 1876).

2. Assiette et liquidation du droit de partage

100

Les règles générales concernant l'assiette et la liquidation du droit de partage sont exposées au [BOI-ENR-PTG-10-10](#). Dans le cas du partage des sociétés, il convient toutefois d'apporter les précisions suivantes.

a. Principe

110

Le droit de partage ou la taxe de publicité foncière sont liquidés sur le montant de l'actif net partagé, c'est-à-dire sur l'actif brut cumulé des biens français et étrangers déduction faite du passif grevant la masse indivise ([CGI, art. 747](#)).

Ainsi, lorsqu'une partie des biens est expressément affectée à l'acquit du passif indivis, il y a lieu de déduire le montant de ce passif de l'actif brut partagé. Il en est de même quand l'acte de partage règle formellement la répartition du passif, en stipulant que chaque copartageant le supportera dans une proportion déterminée.

120

Par ailleurs, le droit de partage est dû :

- sur les biens étrangers, car il ne s'agit pas d'un droit frappant une mutation, le partage étant considéré, en droit français, comme un acte déclaratif ;
- sur les bénéfices et les réserves répartis entre les associés après dissolution de la société, dès lors que cette répartition est constatée dans l'acte de partage.

Remarque : Sur les bénéfices laissés dans la caisse sociale en compte courant, se reporter au [BOI-ENR-AVS-10-40](#) au VI § 190.

Le droit de partage n'est pas dû sur les distributions réalisées en cours de société sans que l'opération s'accompagne d'une réduction de capital (sur la réduction de capital, [BOI-ENR-AVS-20-20](#)).

130

En revanche, le droit de partage n'est pas, en principe, 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.

140

Toutefois, le droit de partage est dû si les statuts prévoient que les bénéfices seront obligatoirement en totalité ou en partie, laissés dans la caisse sociale en compte courant et que les parties ont ainsi entendu obtenir une augmentation des apports. Il en est de même lorsque la clause relative à la mise en compte courant est facultative, mais que l'associé qui s'en est prévalu a entendu procéder à des apports.

b. Valeur imposable

1° Valeur taxable

150

La valeur taxable des biens partagés est leur valeur vénale réelle.

Si l'actif net partagé, base de l'imposition, n'est pas déterminé dans l'acte, les parties doivent fournir une déclaration estimative détaillée, faite conformément à l'[article 851 du CGI](#).

2° Époque de l'estimation

160

Les biens doivent, en principe, être estimés à la date de l'acte de partage. Cependant, si les parties indiquent 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.

À cet égard, la Cour de cassation a décidé qu'il appartiendrait aux juges du 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.

3° Déduction du passif

170

Le passif grevant la masse partagée doit être déduit pour le calcul du droit de partage ou de la taxe de publicité foncière.

Les parties ne sont pas tenues de justifier du passif ni de le détailler ; elles peuvent indiquer son montant en bloc.

Le passif peut notamment être constitué :

- par les créances des tiers, éventuellement par celles des associés, actionnaires notamment comptes courants créditeurs (dans la mesure où ils sont considérés comme des prêts). En revanche, les comptes figurant au passif du bilan, comme les comptes de provisions, d'amortissements ou de réserves, ne donnent pas lieu à déduction ;

- par les frais de liquidation et les impôts à la charge de la société du fait de la liquidation.

4° Cas particulier des sociétés de fait ou de sociétés en participation

180

En ce qui concerne les partages de sociétés de fait ou de sociétés en participation, il convient de se reporter au [BOI-ENR-AVS-40-40](#).

3. Cas particulier : partage partiel de société

190

Depuis l'[arrêt n° 07-12493 du 23 septembre 2008](#) rendu par la chambre commerciale de la Cour de cassation, la doctrine fiscale relative au partage partiel, qui prévoyait l'application du droit de partage prévu à l'[article 746 du CGI](#) aux réductions de capital des sociétés, est remise en cause.

L'[article 39 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008](#) tire les conséquences de cette décision en soumettant les réductions de capital, sous réserve de l'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports prévue au dernier alinéa du III de l'[article 810 du CGI](#), au droit fixe prévu par l'[article 814 C du CGI](#).

C. Partage avec soulte ou plus-values

200

Lorsqu'un associé reçoit des valeurs sociales pour une somme excédant la part qui devrait lui revenir compte tenu de ses droits sociaux, à charge pour lui soit d'acquitter le passif, soit de verser un retour en argent, le droit proportionnel de mutation est dû sur ce qui excède sa part de dettes ou sur le montant du retour en argent.

1. Conditions d'exigibilité des droits de mutation

210

Les conditions d'exigibilité des droits sont, en principe, identiques à celles déjà exposées à propos du régime fiscal des autres partages ([BOI-ENR-PTG-10 et suivants](#)).

a. Partage avec soultes ou plus-values

220

Toutefois, en cas de partage avec soultes ou plus-values, le droit de partage reste exigible sur le montant de l'actif net partagé, déduction faite des soultes et des plus-values. Dès lors, le droit de mutation à titre onéreux frappant les soultes et plus-values dégagées lors d'un partage de sociétés est exigible dans trois hypothèses :

- lorsqu'il y a entre les parties stipulation d'une soulte proprement dite ;
- lorsqu'un copartageant recevant une attribution supérieure à ses droits est chargé, en contrepartie, d'acquitter une part du passif supérieure à celle qui lui incombe normalement. Il s'agit là d'une soulte provenant de l'inégale répartition du passif ;
- lorsqu'en l'absence de toute soulte apparente ou réelle, certains lots présentent une plus-value sur les droits de leurs attributaires dans la masse partagée.

b. Partage anticipé de l'actif social avec attribution à un seul associé

230

La clause d'un acte de société stipulant que l'un des associés restera seul propriétaire de la totalité de l'actif social moyennant une somme d'argent qu'il s'oblige à payer à son coassocié, lors de la dissolution de la société, pour lui tenir lieu de la valeur de la moitié de cet actif, constitue un partage anticipé avec soulte

sur lequel le droit proportionnel de soulte est immédiatement exigible (Cass., req. mars 1868).

2. Assiette, tarif et liquidation

a. Règles de liquidation concernant les soultes ou plus-values

1° Généralités

240

Bien que déclaratif au point de vue civil, le partage avec soulte est considéré en droit fiscal comme translatif dans les limites de la soulte : tout ce qui est attribué à un copartageant au-delà de sa part normale est censé lui provenir d'une cession consentie par ses co-indivisaires et doit par conséquent supporter l'impôt de mutation à titre onéreux.

Par suite, les soultes ou les plus-values, après compensation, le cas échéant, sont taxées comme des ventes, le taux de l'impôt de mutation dépendant de la nature des biens composant le lot grevé de soulte ou de plus-value.

Elles sont susceptibles de bénéficier, le cas échéant, des régimes spéciaux et exemptions dont profitent les mutations à titre onéreux de certains biens.

250

Lorsque tous les biens attribués au débiteur de la soulte sont de même nature, la liquidation de l'impôt n'offre pas de difficulté, le droit ou la taxe de mutation étant exigible à un seul tarif, celui prévu pour les biens en cause.

Mais quand les biens sont de diverses natures, le tarif du droit ou de la taxe de mutation n'étant pas uniforme, il est nécessaire de régler l'imputation de la soulte, c'est-à-dire de déterminer les biens dont cette soulte forme le prix.

2° Règle de l'imputation proportionnelle

260

En vertu des dispositions de l'[article 747 du CGI](#), la soulte doit être répartie entre les différents biens compris dans le lot grevé de soulte, proportionnellement à leur valeur respective.

Cette règle de l'imputation proportionnelle est générale et s'applique sans qu'il y ait lieu de s'attacher à l'imputation que les parties ont pu prévoir elles-mêmes dans l'acte.

3° Impôts exigibles dans certains cas particuliers

a° Soulte imputable sur du numéraire, des créances ou des rentes

270

Si la soulte est imputable sur du numéraire qui se trouvait dans la masse, il n'est dû aucun droit de mutation.

Il en va de même lorsque la soulte est imputable sur des créances ou des rentes. Seul le droit fixe des actes innomés serait théoriquement exigible, mais il n'est pas perçu en présence de droits proportionnels supérieurs.

b° Soulte imputable sur des fonds de commerce

280

Le droit d'enregistrement et les taxes locales sont exigibles lorsque la soulte s'impute sur les éléments d'un fonds de commerce, autres que les marchandises neuves.

290

En ce qui concerne les marchandises neuves, la TVA leur est applicable à l'exclusion de tout droit d'enregistrement.

Si les marchandises neuves sont attribuées au débiteur d'une soulte autre que l'attributaire du fonds de commerce, elles doivent être traitées comme des meubles ordinaires et échappent, dès lors, à l'impôt de mutation.

c° Soulte imputable sur des meubles et des immeubles

300

Les dispositions de l'[article 735 du CGI](#), en vertu duquel le droit de vente au tarif immobilier est perçu sur la totalité de la valeur afférente aux meubles et aux immeubles lorsque les biens mobiliers ne font pas l'objet d'une estimation article par article et d'un prix particulier, sont applicables en matière de partage.

d° Soulte ou plus-value imputable sur des biens immobiliers entrant dans le cadre d'opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles

310

La soulte ou la plus-value imputable, en tout ou en partie, sur des biens immobiliers entrant dans le champ d'application de l'[article 257 du CGI](#) (opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles) donne lieu au paiement de la TVA.

Dans cette hypothèse, la soulte imputable sur un immeuble autre que ceux mentionnés au I du A de l'[article 1594-0 G du CGI](#) donne ouverture à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement (CGI, art. 1594 F quinquies, A).

e° Imputation de la soulte lorsque le partage comprend des biens antérieurement partagés

320

La soulte ne doit pas s'imputer sur les valeurs qui sont déclarées avoir été partagées antérieurement et sans acte. En effet, ces valeurs ne se trouvent plus dans l'indivision au moment du partage.

b. Règles concernant la liquidation du droit ou de la taxe de partage

330

Le montant des soultes ou des plus-values doit être déduit de l'actif partagé pour la perception du droit ou de la taxe de partage.

En effet, l'attribution d'un bien sur lequel s'impute la soulte ne peut être considérée comme résultant à la fois d'une vente et d'un partage.

La déduction doit être effectuée, en vertu de la règle « exemption vaut paiement », même lorsque la soulte ne donne ouverture à aucun droit ou taxe.

Cependant, si la soulte consiste en l'obligation assumée par un copartageant d'acquitter une part de passif supérieure à celle qui lui incombe légalement, on ne peut déduire à la fois son montant et l'intégralité du passif, ce qui aboutirait à un double emploi. Dans cette hypothèse, il convient de déduire seulement le passif.

3. Partage des sociétés de fait ou des sociétés en participation

340

En cas de partage avec soultes d'une société de fait ou d'une société en participation soumise, au moment de sa dissolution, à l'impôt sur les sociétés, les droits de mutation à titre onéreux sont dus sur le montant des soultes.

II. Partage de biens non assimilables à des acquêts sociaux

A. Biens visés

350

Ne sont concernés que les biens ayant bénéficié au moment de l'apport, du droit fixe ou du droit réduit prévu au III de l'[article 810 du CGI](#) ou de l'exonération de droit prévue à l'[article 810 bis du CGI](#).

Lorsque la rupture de l'engagement de conservation des titres a donné lieu à la perception du droit spécial de mutation au taux normal, les biens apportés peuvent être attribués à un associé autre que l'apporteur en franchise de droit de mutation.

L'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports conduit à envisager un régime fiscal différent selon que le bien est attribué à l'apporteur ou à un autre associé que l'apporteur.

Les règles générales, ainsi que les cas particuliers, applicables selon la qualité de l'attributaire sont similaires à celles relatives au partage de corps certains ayant fait l'objet d'un apport pur et simple à une société non passible de l'impôt sur les sociétés. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [II § 60 et suivants du BOI-ENR-AVS-30-20-20](#).

B. Attribution à l'apporteur

360

La reprise par l'apporteur ne donne ouverture à aucun impôt de mutation lorsque l'opération n'est pas sujette à publicité foncière (reprise d'un fonds de commerce, par exemple).

S'il s'agit d'un immeuble ou d'un droit immobilier, l'opération donne ouverture au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière prévu à l'[article 678 du CGI](#).

C. Attribution à un autre associé que l'apporteur

370

L'attribution à un autre associé que l'apporteur entraîne l'exigibilité du droit de mutation afférent aux biens concernés.

Ce droit de mutation est calculé au tarif et d'après le régime fiscal en vigueur au moment du partage.

Il s'applique à la valeur totale du bien.

La valeur imposable est déterminée en se plaçant à la date du partage.