RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-PTG-10-10-20200630
Date de publication : 30/06/2020

ENR - Partages purs et simples

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Partages et opérations assimilées
Titre 1 : Partages
Chapitre 1 : Partages purs et simples

Sommaire :

I. Champ d'application du droit de partage ou de la taxe de publicité foncière
A. Principes
B. Exceptions
1. Partage de fonds communs de placement et parts de fonds de placement immobilier
2. Partages d'immeubles en copropriété
3. Partage de succession portant sur des immeubles situés en Corse
4. Transformation d'une société ou d'un organisme placé sous le régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI, l'article 8 bis du CGI et l'article 8 ter du CGI en association d'avocats
5. Vente de biens indivis et clauses relatives au partage du prix
II. Tarif et conditions d'exigibilité de l'impôt de partage
A. Tarif
B. Conditions d'exigibilité
1. Existence d'un acte
2. Existence d'une indivision entre les copartageants
3. Justification de l'indivision
4. Existence d'une véritable opération de partage
III. Assiette et liquidation de l'impôt de partage
A. Principe de liquidation sur le montant de l'actif net partagé
B. Valeur imposable de l'actif net partagé
1. Valeur à taxer de l'actif net partagé
2. Époque de l'estimation de l'actif net partagé
3. Déduction du passif grevant la masse partageable
IV. Cas particuliers de partages purs et simples
A. Partage partiel
B. Procès verbal de bornage
C. Partage d'une succession comportant des immeubles ou droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié

I. Champ d'application du droit de partage ou de la taxe de publicité foncière

A. Principes

1

En application de l'article 647 du code général des impôts (CGI), les partages de biens immeubles sont soumis à la formalité fusionnée exécutée par le service de la publicité foncière compétent et à la taxe de publicité foncière à laquelle sont incorporés les droits d'enregistrement.

Il en est de même pour les partages portant à la fois sur des meubles et des immeubles.

Les actes constatant des partages uniquement sur des meubles sont soumis à la formalité de l'enregistrement dans le délai d'un mois de leur date.

B. Exceptions

1. Partage de fonds communs de placement et parts de fonds de placement immobilier

10

En application de l'article 749 du CGI, les rachats de parts de fonds communs de placement (FCP) et parts de fonds de placement immobilier (FPI) ainsi que la répartition des actifs de ces fonds entre les porteurs, après dissolution du fonds, sont exonérés du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière prévus à l'article 746 du CGI.

Il est admis, par ailleurs, que l'exonération du droit se double d'une dispense de la formalité dans les cas où elle serait normalement obligatoire.

20

Lorsque le porteur des parts d'un fonds de placement immobilier se trouve dans l'un des cas mentionnés aux a et b de l'article 730 quinquies du CGI, un droit d'enregistrement au taux fixé au 2° du I de l'article 726 du CGI est applicable. Toutefois, ce droit d'enregistrement ne s'applique pas lorsque le porteur qui demande le rachat de parts est lui-même un organisme de placement collectif immobilier (CGI, art. 749, al. 2).

2. Partages d'immeubles en copropriété

30

En application de l'article 749 A du CGI, les partages d'immeubles bâtis, de groupes d'immeubles bâtis ou d'ensembles immobiliers soumis à la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 modifiée fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis, et la redistribution des parties communes qui leur est consécutive sont exonérés du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière prévus à l'article 746 du CGI.

35

RES N° 2013/04 (ENR) du 1er mars 2013 : Exonération du droit de partage (CGI, art. 749 A)

Question :

Dans un complexe immobilier comprenant un centre commercial, un hôtel et des bureaux, il est envisagé de procéder à une opération consistant à liquider la copropriété existante avant de procéder à une division en volumes, jugée plus adaptée à ce type de structure. Dès lors que ce partage préalable ne résulte pas de la simple application des tantièmes de copropriété, ce dernier donnera lieu à des soultes.

Dans ce cadre, le partage des parties communes peut-il bénéficier de l'exonération visée à l'article 749 A du CGI, étant précisé que les soultes résultant du partage seront soumises aux droits de mutation à titre onéreux ?

Réponse :

L'opération présentée nécessite de mettre fin préalablement à la copropriété.

Or la dissolution de celle-ci entre dans le cadre des dispositions de l'article 749 A du CGI relatives à l'exonération des droits dus lors du partage d'un ensemble immobilier soumis à la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 modifiée et la redistribution des parties communes qui leur est consécutive.

A cet égard, la circonstance que le partage ainsi opéré donne lieu à des soultes, taxables par ailleurs aux droits de mutations à titre onéreux, ne fait pas obstacle à l'application de l'article susvisé.

3. Partage de succession portant sur des immeubles situés en Corse

40

Afin de faciliter le règlement des indivisions successorales comportant des biens immobiliers situés en Corse, l'article 750 bis A du CGI prévoit une exonération temporaire de l'impôt de partage à hauteur de la valeur des immeubles situés en Corse sur les actes de partage de succession, établis entre le 1er janvier 1986 et le 31 décembre 2014, lorsqu'ils interviennent uniquement entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, ascendants, descendants ou ayants droit à titre universel de l'un ou plusieurs d'entre eux.

50

L'exonération est applicable quel que soit le lieu du décès et du domicile tant du défunt que des parties à l'acte. Elle est limitée à la valeur des biens immobiliers situés en Corse.

Le droit de partage demeure exigible sur les autres biens, objets du partage.

L'exonération de l'impôt de partage s'applique sous réserve que l'acte constatant le partage soit authentique et précise les références du texte prévoyant l'exonération (CGI, art. 750 bis A).

4. Transformation d'une société ou d'un organisme placé sous le régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI, l'article 8 bis du CGI et l'article 8 ter du CGI en association d'avocats

60

Aux termes de l'article 749 B du CGI, sont exonérées du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière prévus à l'article 746 du CGI les opérations de transformation mentionnées au premier alinéa de l'article 151 octies C du CGI.

Par ailleurs, la décision de transformation doit être enregistrée au droit fixe des actes innomés prévu à l'article 680 du CGI dans le mois de sa date au service en charge de l'enregistrement (CGI, art. 635, 1-5° et CGI, art. 638 A).

5. Vente de biens indivis et clauses relatives au partage du prix

65

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, l'administration 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 (RM Beauguitte n° 4813, JO AN du 18 mai 1960, p. 909).

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.

II. Tarif et conditions d'exigibilité de l'impôt de partage

A. Tarif

70

Le tarif de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement applicable aux partages purs et simples est fixé à l'article 746 du CGI. Le taux normal applicable est de 2,5%.

Toutefois, pour les partages d'intérêts patrimoniaux consécutifs à une séparation de corps, à un divorce, ou à une rupture d'un pacte civil de solidarité, le taux est abaissé à 1,80% à compter du 1er janvier 2021, puis à 1,1% à compter du 1er janvier 2022.

B. Conditions d'exigibilité

80

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 CGI et de l'article 746 du CGI sont au nombre de quatre.

1. Existence d'un acte

90

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, JO AN du 13 juin 2006, p. 6208).

2. Existence d'une indivision entre les copartageants

100

Il faut ensuite qu'il existe une indivision entre les copartageants.

Il est donc nécessaire qu'il existe entre les parties une copropriété véritable, c'est-à-dire un droit de propriété bénéficiant à plusieurs personnes sur une seule et même chose qui n'appartient à chacune d'elles que pour une quotité ou une quote-part.

L'article 746 du CGI assujettit au droit de partage l'ensemble des partages « à quelque titre de que ce soit ». Il n'y a donc pas à se préoccuper de l'origine de la ou les indivisions dont sont issus les biens compris dans le partage (biens acquis en commun, biens recueillis par succession ou donation,..).

> **Remarque :** En cas de cessation d'une convention d'exercice conjoint entre membres d'une profession médicale ou paramédicale, le droit de partage est ainsi exigible sur les biens acquis en commun.

Il est toutefois rappelé qu'il est tenu compte de l'origine de l'indivision pour la détermination de l'assiette du droit de partage (BOI-ENR-PTG-10-20) et du taux d'imposition applicable (II-A § 70).

110

De plus, il importe que cette indivision subsiste au moment du partage et n'ait pas disparu antérieurement pour une raison quelconque.

Par suite, lorsque des biens déjà partagés par acte formalisé sont compris dans un partage, il y a lieu d'en faire abstraction pour la liquidation de l'impôt. L'attribution à un autre que le propriétaire apparent de biens partagés antérieurement constitue une vente ou un échange suivant que le précédent attributaire reçoit de l'argent ou d'autres biens en remplacement.

120

En l'absence d'indivision, l'acte doit être assujetti à l'impôt de mutation à titre onéreux. C'est ainsi qu'il n'y a pas d'indivision entre le propriétaire du sol et celui de la superficie ; l'attribution de l'un de ces éléments au propriétaire de l'autre constitue donc une vente ordinaire.

L'indivision n'existe pas non plus 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.

La situation serait différente si la construction avait été édifiée en indivision par les propriétaires indivis du terrain et l'acte portant attribution divise des biens serait soumis à l'impôt de partage.

Aucune indivision n'existe enfin entre l'usufruitier et le nu-propriétaire d'un même bien, chacun d'eux possédant sur ce bien un droit privatif.

Il en résulte, en principe, 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.

130

Mais il existe de nombreuses exceptions à cette règle. Il est notamment admis 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.

De même, en vertu de l'article 917 du code civil (C. civ.), 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.

Enfin, bien qu'il n'existe pas d'indivision entre l'usufruitier et le nu-propriétaire d'un même bien, les cessions de droits successifs ou les licitations en usufruit ou en nue-propriété au profit d'héritiers, de légataires ou de donataires nu-propriétaires 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 CGI.

3. Justification de l'indivision

140

La loi exige, en outre, que l'indivision soit justifiée.

C'est aux parties qu'il appartient d'apporter la preuve de la copropriété des valeurs comprises au partage, sauf à l'administration à la contrôler ou à la contester.

Ces justifications peuvent être fournies au moyen de tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite.

Elles peuvent ainsi résulter des énonciations d'actes proprement dits, de livres de commerce régulièrement tenus, de registres, notes et papiers domestiques et de présomptions graves, précises et concordantes.

Il est aussi admis que les justifications résultent des déclarations vraisemblables et non contredites des parties, appuyées, le cas échéant, sur des documents de famille ou d'expertises ordonnées par le tribunal.

Les parties doivent également justifier, dans les mêmes conditions, des droits de copartageants afin de mettre l'administration à même de s'assurer que les attributions qui leur sont faites sont conformes à leurs droits et que le partage ne comporte pas de plus-values d'un lot sur l'autre.

En l'absence de justifications suffisantes, soit des droits des parties, soit de la copropriété de certaines valeurs, il faut faire abstraction des uns et des autres, déterminer les droits des copartageants sur les valeurs communes dont la copropriété est justifiée, percevoir les droits de soulte sur les plus-values qui en résultent pour certains lots, sauf s'il s'agit d'un partage de succession, de communauté conjugale, d'indivision entre époux ou entre partenaires liés par un PACS ou d'indivision issue d'une donation-partage bénéficiant du régime de faveur (BOI-ENR-PTG-10-20) et l'impôt de mutation à titre onéreux sur les lots attribués à des copartageants non

indivisaires.

4. Existence d'une véritable opération de partage

150

Enfin, 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, en conséquence, sur les actes qui se bornent à établir les droits des parties sans procéder à des attributions privatives.

De tels actes préparatoires au partage ne peuvent donner ouverture qu'au droit fixe des actes innomés.

Mais la taxation proportionnelle est due sans que l'appréhension réelle des lots ait lieu.

III. Assiette et liquidation de l'impôt de partage

A. Principe de liquidation sur le montant de l'actif net partagé

160

Aux termes de l'article 747 du CGI, l'impôt de partage est liquidé 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.

L'impôt 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.

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.

En revanche, il n'atteint pas les rapports fictifs effectués en vertu de l'article 922 du C. civ. 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.

Il est également dû sur les rétablissements pour droits de succession, c'est-à-dire sur les sommes payées par la masse en l'acquit des successibles avant la date fixée de jouissance divise et rapportées par eux à cette masse.

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.

Enfin, lorsque les copropriétaires déclarent avoir partagé certains biens antérieurement à l'amiable et sans qu'il ait été dressé d'acte, l'impôt de partage est exigible sur ces biens.

B. Valeur imposable de l'actif net partagé

1. Valeur à taxer de l'actif net partagé

170

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 de l'actif net partagé

180

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, il a été jugé par la Cour de cassation qu'il appartiendrait 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.

3. Déduction du passif grevant la masse partageable

190

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

Constitue notamment un passif déductible :

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

- les dettes du défunt envers les héritiers ;

- les legs particuliers de sommes faits par le défunt ;

- les récompenses dues par la succession à la communauté.

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

IV. Cas particuliers de partages purs et simples

A. Partage partiel

200

Si des copropriétaires ne partagent qu'une fraction des biens indivis, l'impôt de partage n'est exigible que sur la valeur de cette fraction.

Mais si l'un des indivisaires est loti d'une manière définitive au moyen d'attributions représentant sa part dans la masse indivise alors que les autres copropriétaires restent dans l'indivision pour le surplus de la masse, l'impôt est dû sur la totalité des biens indivis car le partage concerne l'ensemble des biens. Cette règle ne s'applique pas aux partages de sociétés pour lesquels le droit n'est dû que sur les biens attribués.

Dans cette dernière hypothèse, et sous réserve de l'exception concernant les sociétés, si les parties restées en indivision procèdent au partage par le même acte, aucun droit ou taxe n'est exigible pour ce sous-partage.

Au contraire, l'opération est taxable si elle a lieu par acte distinct.

Par ailleurs, en cas de partage partiel, le passif n'est déductible de l'actif brut partagé que pour la fraction qui excède la valeur des biens laissés dans l'indivision, le passif étant censé s'imputer, en priorité, sur les biens non compris au partage.

Mais si une partie des biens faisant l'objet du partage partiel est affectée expressément au paiement du passif indivis, celui-ci doit être intégralement déduit de l'actif partagé. Il en est de même si l'acte de partage règle la répartition du passif en stipulant que chaque copartageant le supportera dans une proportion déterminée.

B. Procès verbal de bornage

210

En principe, le procès verbal de bornage qui a pour objet de fixer la ligne séparative de deux fonds en tenant compte des droits des parties tels qu'ils résultent des titres de propriété existants est un document purement confirmatif. Sa publication donne lieu à la perception de la taxe de publicité foncière au taux fixe prévu à l'article 674 du CGI.

Mais, si le bornage a pour effet de modifier la consistance du fonds, la taxe de publicité foncière est exigible sur la valeur de la superficie prélevée d'une unité foncière pour être adjointe à l'autre. Suivant les énonciations contenues dans le procès verbal, la taxe est exigible au taux prévu en matière de vente, d'échange ou de partage.

C. Partage d'une succession comportant des immeubles ou droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié

220

En cas de partage d'une succession incluant à la fois des immeubles ou droits immobiliers titrés et des immeubles ou droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié, le droit de partage acquitté lors du

premier partage est imputable sur les droits dus à raison du nouveau partage incluant les immeubles ou droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'avait pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié et qui ont été titrés, à la condition que chacun des copartageants conserve les biens ou droits qui lui ont été attribués lors du premier partage.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 15/11/2026