

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-PTG-10-30-20200630

Date de publication : 30/06/2020

ENR - Partages d'une nature particulière

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Partages et opérations assimilées

Titre 1 : Partages

Chapitre 3 : Partages d'une nature particulière

Sommaire :

I. Partages testamentaires

A. Définition des partages testamentaires

B. Régime fiscal des partages testamentaires

C. Délai et bureau compétent pour l'exécution de la formalité

II. Donations-partages

III. Partages de sociétés

IV. Contrat de travail à salaire différé

V. Partages de groupements fonciers agricoles

A. Conditions d'application

B. Portée du régime fiscal

C. Composition du capital social à partager

VI. Partages judiciaires ou soumis à homologation

VII. Partages avec l'État

VIII. Liquidation d'un fonds communs de créances ou d'un fonds de titrisation

I. Partages testamentaires

A. Définition des partages testamentaires

1

Le partage testamentaire ou testament-partage est un acte par lequel le testateur procède, pour le moment où il ne sera plus, à la répartition entre ses héritiers des biens de son patrimoine ([code civil \(C. civ.\), art. 1075](#)).

Le testament-partage ne produit que les effets d'un partage ([C. civ., art. 1079](#)).

B. Régime fiscal des partages testamentaires

10

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 \(CGI\)](#) au taux de 2.5% et non au droit fixe.

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 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.

C. Délai et bureau compétent pour l'exécution de la formalité

20

Les partages testamentaires ne sont soumis obligatoirement à la formalité qu'après le décès du testateur et le délai impartit est celui prévu par l'[article 636 du CGI](#).

En application des dispositions de l'article 636 du CGI, les testaments-partages déposés chez les notaires ou reçus par eux doivent être enregistrés au plus tard lors de l'enregistrement de l'acte constatant le partage de la succession.

Par conséquent, les testaments-partages doivent être enregistrés pendant la période qui court du jour du décès jusqu'à celui de l'enregistrement de l'acte de partage.

S'agissant des partages testamentaires olographes non déposés par les testateurs chez le notaire, ils ne doivent être soumis à la formalité de l'enregistrement qu'à compter de la date de leur dépôt, au rang des minutes des notaires, effectué par les héritiers. Cet enregistrement doit être effectué au plus tard lors de celui de l'acte de partage.

Il est précisé que les formalités de l'enregistrement et de la publicité foncière sont fusionnées pour les actes publiés au fichier immobilier ([CGI, art. 647, I](#)), tels que les testaments-partages comprenant un ou plusieurs immeubles.

Exemple : Testament partage enregistré au moment du partage

Mme A a un neveu Paul et une nièce Marie. Le 3 janvier de l'année N, elle rédige chez son notaire un testament-partage qui prévoit d'attribuer sa résidence principale à Paul et sa résidence secondaire à Marie. Mme A décède le 18 juin de l'année N+7 et laisse pour seuls héritiers Paul et Marie. La succession comprend une résidence principale de 200 000 €, une résidence secondaire

de 200 000 € et un terrain d'une valeur de 150 000 €.

Pour la liquidation de la succession : l'actif net successoral s'élève à 550 000 €, soit 275 000 € pour chacun des héritiers.

Hypothèse 1 : Paul et Marie ont connaissance du testament-partage et demandent au notaire de le soumettre à la formalité fusionnée lors du dépôt de la déclaration de succession.

La taxe due sur le testament-partage (CGI, art. 748) est de 400 000 € (valeurs de la résidence principale et de la résidence secondaire) x 2,5 % = 10 000 €.

La taxe due sur l'acte de partage (CGI, art. 748) est de 170 000 € (valeur actualisée du terrain) x 2,5 % = 4 250 €.

Hypothèse 2 : Paul et Marie ont connaissance du testament-partage, mais ils demandent au notaire d'attendre le partage définitif pour le soumettre à la formalité fusionnée.

Le notaire dépose donc la déclaration de succession le 18 décembre N+7, sans avoir publié le testament partage.

Le 29 février de l'année N+12, les héritiers publient le testament-partage avec l'acte de partage.

La taxe due sur l'acte de partage (CGI, art. 748) est de : 170 000 € (valeur actualisée du terrain) x 2,5 % = 4 250 €.

La taxe due sur le testament-partage (CGI, art. 748) est de : 450 000 € (valeurs actualisées de la résidence principale et de la résidence secondaire) x 2,5 % = 11 250 €.

Lorsque le testament-partage contient des biens qui n'ont pas été inscrits à l'actif de la déclaration de succession, il est nécessaire que les héritiers déposent une déclaration de succession rectificative.

II. Donations-partages

30

Il convient de se reporter au [BOI-ENR-DMTG-20-20-10](#).

III. Partages de sociétés

40

Il convient de se reporter au [BOI-ENR-AVS-30-20](#).

IV. Contrat de travail à salaire différé

50

L'article L. 321-13 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 321-21 du code rural et de la pêche maritime prévoient, au profit de certains des descendants d'exploitants agricoles, qui sont restés à la terre et ont travaillé sur le domaine familial sans être rémunérés autrement qu'en nature, une présomption d'existence de contrat de travail à salaire différé, qui leur permet de réclamer le montant de leurs salaires lors de l'ouverture de la succession de leur auteur.

En vertu de l'[article 1037 du CGI](#), le paiement du salaire différé ou l'attribution faite au créancier pour le remplir de ses droits de créance ne donne lieu à la perception d'aucun droit d'enregistrement.

Cette disposition bénéficie non seulement à l'héritier créancier mais aussi à ses représentants ou à son conjoint.

Cependant, l'exonération prévue par l'article 1037 du CGI ne s'étend pas à la taxe de publicité foncière.

Aussi, l'acte qui constate l'attribution de biens immobiliers en règlement de la créance de salaire différé donne ouverture à la taxe de publicité foncière au taux de 0,70 %.

V. Partages de groupements fonciers agricoles

60

L'[article 748 bis du CGI](#) prévoit qu'en cas de partage d'un groupement foncier agricole, le tarif de 2,5% prévu à l'[article 746 du CGI](#) est applicable aux biens qui se trouvaient dans l'indivision lors de leur apport et qui sont attribués à des apporteurs, à leurs conjoints survivants ou à leurs ayants droit à titre gratuit, dès lors que ces apporteurs étaient parents ou alliés jusqu'au quatrième degré inclus.

A. Conditions d'application

70

L'application de ce régime fiscal est subordonnée en premier lieu à la condition qu'au moment de leur apport au groupement foncier agricole, les biens se soient trouvés dans l'indivision et que les apporteurs soient parents ou alliés jusqu'au quatrième degré inclus. Il faut, en outre, qu'au moment du partage, les biens soient attribués à des apporteurs, à leurs conjoints survivants ou à leurs ayants droit à titre gratuit.

Il n'y a pas à tenir compte de l'origine de l'indivision. Il n'est pas nécessaire non plus qu'il y ait identité entre les membres originaires de l'indivision et les apporteurs. Les actes devront contenir toutes les précisions nécessaires en ce qui concerne le lien de parenté qui unissait les apporteurs ainsi que, le cas échéant, la justification de la qualité d'ayant droit à titre gratuit des attributaires.

B. Portée du régime fiscal

80

Lorsque les conditions sont remplies, il est fait abstraction, pour les biens en cause, des règles qui gouvernent les partages de sociétés et notamment de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

Le partage donne ouverture à la taxe de publicité foncière au taux de 2,5% prévu à l'[article 746 du CGI](#) liquidée sur la valeur nette de l'actif partagé, c'est-à-dire sur le montant brut des biens indivis partagés, déduction faite des frais et des charges correspondants.

C. Composition du capital social à partager

90

Le capital social à partager peut se composer de biens dont certains seulement sont susceptibles de bénéficier du régime de faveur exposé ci-avant. Il y a alors lieu de faire application concurremment de ces règles pour les biens dont l'apport et le partage répondent aux conditions exigées par l'[article 748 bis du CGI](#) et des principes de droit commun qui régissent les partages de sociétés pour les autres biens sociaux. Ces dernières règles s'appliquent exclusivement dans l'hypothèse où le régime préférentiel ne peut être appliqué à aucun des éléments du patrimoine social.

VI. Partages judiciaires ou soumis à homologation

100

Les partages judiciaires donnent lieu à l'établissement de procès-verbaux de liquidation et de partage soumis à l'homologation des tribunaux. C'est l'homologation qui rend ces partages définitifs.

Selon son contenu, l'acte conditionnel de partage est soumis à la formalité fusionnée ou à la formalité de l'enregistrement et donne lieu à la perception de l'imposition fixe des actes innomés ([CGI, art. 680](#)).

Le jugement d'homologation, par sa forme, est exclu de la formalité fusionnée. Dès lors qu'il donne ouverture à un droit proportionnel, il demeure soumis à la formalité de l'enregistrement. Le droit proportionnel d'enregistrement est perçu, à cette occasion, par le service des impôts et la publication du jugement est effectuée en franchise de taxe.

VII. Partages avec l'État

110

Les partages entre l'État et les particuliers sont exempts des droits d'enregistrement, ou le cas échéant, de taxe de publicité foncière, en vertu de l'[article 1040 du CGI](#), mais, s'il y a soulte à la charge des particuliers, celle-ci est taxée comme le prix d'une vente consentie par l'État, sous réserve cependant de l'application des dispositions de l'[article 748 du CGI](#).

Cette réserve n'est pas purement théorique car il peut arriver que l'État soit partie prenante à un partage de succession, comme ayant droit à la part d'un héritier condamné à une peine de confiscation générale de ses biens.

VIII. Liquidation d'un fonds communs de créances ou d'un fonds de titrisation

120

Lors de la liquidation d'un fonds commun de créances ou d'un fonds de titrisation autre que ceux supportant des risques d'assurance, la répartition éventuelle du boni de liquidation entre les porteurs de parts rend exigible le droit de partage dans les conditions de droit commun ([CGI, art. 746](#)).