

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-50-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 14/10/2014

RPPM – Plus-values sur biens meubles incorporels - Prix d'acquisition en cas de partage de biens indivis

Positionnement du document dans le plan :

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier

Plus-values sur biens meubles incorporels

Titre 2 : Base d'imposition

Chapitre 1 : Calcul de la plus-value de cession

Section 2 : Prix ou valeur d'acquisition

Sous-section 5 : Prix d'acquisition en cas de partage de biens indivis

Sommaire :

I. Régime fiscal de droit commun applicable aux gains nets réalisés lors du partage de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés

A. Régime de droit commun

1. Principes

2. Modalités de détermination du gain net réalisé lors du partage

3. Conséquences lors de la cession ultérieure des titres ou droits par l'attributaire

a. Première fraction de la plus ou moins-value (part détenue depuis l'origine de l'indivision)

b. Deuxième fraction de la plus ou moins-value (part acquise lors du partage)

4. Exemple

B. Régime de faveur

1. Conditions d'application du régime de faveur

a. Partages portant sur des titres ou droits provenant d'une indivision successorale ou conjugale

b. Partages portant sur des titres ou droits issus d'une donation-partage

c. Partages portant sur des titres ou droits acquis avant ou pendant le mariage ou la conclusion d'un pacte civil de solidarité (PACS) au sens des articles 515-1 et suivants du code civil

2. Conséquences lors de la cession ultérieure des titres ou droits par l'attributaire

3. Exemple

II. Conséquences sur le régime fiscal applicable aux gains nets réalisés lors de la licitation de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés

1

Le partage est un acte juridique qui met fin à une indivision en répartissant les biens indivis entre les différents coindivisaires.

I. Régime fiscal de droit commun applicable aux gains nets réalisés lors du partage de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés

A. Régime de droit commun

1. Principes

10

Le partage constitue une cession à titre onéreux imposable à l'impôt sur le revenu à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier.

Lorsqu'il porte sur des valeurs mobilières, des droits sociaux ou des titres assimilés, ce partage donne lieu, en principe, à l'imposition du gain net réalisé par les copartageants autres que l'attributaire, dans les conditions prévues aux [articles 150-0 A et suivants du code général des impôts \(CGI\)](#). Dès lors que seules les cessions réalisées à titre onéreux sont susceptibles de donner lieu à l'application de ce régime d'imposition, l'existence d'une plus-value imposable ou d'une moins-value imputable implique nécessairement qu'une soulte soit versée par le ou les attributaires aux autres copartageants.

2. Modalités de détermination du gain net réalisé lors du partage

20

Le prix de cession correspond au montant de la soulte due aux copartageants par l'attributaire du bien indivis. La circonstance que cette somme ne fasse pas l'objet d'un versement immédiat est sans incidence.

30

Le prix d'acquisition correspond au montant des droits originaires du copartageant cédant (copartageant autre que l'attributaire) dans l'indivision.

Il s'agit de la quote-part de la valeur des titres ou droits au jour de leur entrée dans l'indivision revenant au copartageant cédant. La valeur des titres ou droits au jour de leur entrée dans l'indivision correspond :

- soit à la valeur brute des titres ou droits retenue pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, en cas d'acquisition à titre gratuit. En pratique, il s'agit le plus souvent de la valeur réelle des titres ou droits au jour de la mutation à titre gratuit, la circonstance que le déclarant bénéficie d'une exonération ou d'un abattement étant à cet égard sans incidence ;
- soit à la valeur d'acquisition ou de souscription des titres ou droits, en cas d'acquisition à titre onéreux.

40

Pour l'application de l'abattement pour durée de détention prévu à l'[article 150-0 D ter du code général des impôts \(CGI\)](#), la durée de détention des titres ou droits cédés à l'attributaire est décomptée à partir du 1er janvier de l'année d'entrée des titres ou droits dans l'indivision.

Ainsi, lorsque le partage intervient plus de huit ans après l'entrée des titres ou droits dans une indivision, la plus-value réalisée lors du partage par le copartageant cédant est totalement exonérée d'impôt sur le revenu.

3. Conséquences lors de la cession ultérieure des titres ou droits par l'attributaire

50

Lorsque le partage a donné lieu à l'imposition d'une plus-value ou à la constatation d'une moins-value à hauteur de la soulte versée, la cession par l'attributaire des titres ou droits antérieurement indivis obéit à des modalités de calcul particulières.

Le prix d'acquisition correspond au montant des droits originaux de l'attributaire dans l'indivision auquel s'ajoute le montant de la soulte versée par celui-ci.

60

Pour l'application de l'abattement pour durée de détention des titres ou droits cédés, la durée de détention est décomptée :

- à partir du 1er janvier de l'année de constitution de l'indivision, pour la fraction de la plus-value correspondant à la part des titres ou droits détenus par l'attributaire depuis l'origine de l'indivision ;
- à partir du 1er janvier de l'année du partage, pour la fraction de la plus-value correspondant à la part des titres ou droits acquis par l'attributaire au moyen de la soulte.

70

En cas de cession par l'attributaire de titres ou droits reçus dans le cadre d'un partage imposable à l'impôt sur le revenu, la plus ou moins-value de cession est donc déterminée en tenant compte de deux fractions distinctes.

a. Première fraction de la plus ou moins-value (part détenue depuis l'origine de l'indivision)

80

Cette fraction est déterminée comme suit :

Quote-part du prix de cession correspondant à la part que détenait le cédant à l'entrée dans l'indivision

- valeur de la quote-part détenue par le cédant à l'entrée dans l'indivision (montant des droits originaux de l'attributaire dans l'indivision)
- abattement éventuel pour durée de détention (durée de détention décomptée à partir du 1er janvier de l'année de constitution de l'indivision).

b. Deuxième fraction de la plus ou moins-value (part acquise lors du partage)

90

Cette fraction est déterminée comme suit :

Reste du prix de cession

- montant de la soulte payée par l'attributaire au moment du partage
- abattement éventuel pour durée de détention (durée de détention décomptée à partir du 1er janvier de l'année du partage).

4. Exemple

Soit un couple de concubins (A et B) qui a acquis 100 % des actions de la société T le 4 février 2006 pour 100 000 € (chacun participe à l'acquisition à hauteur de 50 000 €). Une indivision est créée à cette date entre les concubins.

Le 10 mai 2012, A et B décident de ne pas rester en indivision et provoquent le partage, qui met fin à l'indivision. A cette date, les actions de la société T ont une valeur de 200 000 €.

Lors de ce partage, il est décidé que A sera attributaire de la totalité des actions de la société T. Il est donc redevable envers B d'une soulte de 100 000 € (B était titulaire de 50 % des droits dans l'indivision et le bien objet du partage ayant une valeur de 200 000 €, la soulte est égale à 50 % de ce dernier montant, soit 100 000 €).

- B, copartageant non attributaire, réalise lors du partage une plus-value de cession de valeurs mobilières et droits sociaux imposable à l'impôt sur le revenu et calculée comme suit :

Prix de cession (montant de la soulte reçue) : 100 000 €

- Prix d'acquisition (montant des droits originaux de B dans l'indivision) : - 50 000 €

= Plus-value de cession : 50 000 €

Le 3 avril 2014, A, attributaire des actions de la société T, les cède pour 250 000 €.

A réalise une plus-value de cession de valeurs mobilières et droits sociaux imposable à l'impôt sur le revenu et déterminée en tenant compte de deux fractions distinctes.

- 1ère fraction de la plus-value (part détenue par A depuis l'origine de l'indivision) :
Quote-part du prix de cession correspondant à la part que détenait A à l'entrée dans l'indivision (*) : 125 000 €
- Montant des droits originaux de A dans l'indivision : - 50 000 €
= 1ère fraction de la plus-value de cession (avant application de l'abattement pour durée de détention) : 75 000 €
- Abattement pour durée de détention = 100 % de la 1ère fraction de la plus-value (**) - 75 000 €
= Montant de la 1ère fraction de la plus-value imposable à l'impôt sur le revenu = 0 €
(*) 50 % du prix de cession.
(**) La durée de détention des titres est décomptée à partir du 1er janvier de l'année de leur entrée dans l'indivision (1er janvier 2006) jusqu'au jour de la cession (3 avril 2014), soit une durée de détention des titres supérieure à 8 ans. A, dirigeant de la société T, part à la retraite et remplit les conditions prévues à l'[article 150-0 D ter du CGI](#).
L'abattement pour durée de détention est donc égal à 100 % de la 1ère fraction de la plus-value réalisée.
- 2ème fraction de la plus-value (part acquise lors du partage) :
Reste du prix de cession : 125 000 €
- Montant de la soulte payée par A au moment du partage : - 100 000 €
= 2ème fraction de la plus-value de cession (avant application de l'abattement pour durée de détention) : 25 000 €

- Abattement pour durée de détention = 0 % de la 2ème fraction de la plus-value (*) - 0 €
= Montant de la 2ème fraction de la plus-value imposable à l'impôt sur le revenu = 25 000 €

(*) La durée de détention des titres cédés est décomptée à partir du 1er janvier de l'année du partage (soit le 1er janvier 2012) jusqu'au jour de la cession (3 avril 2014), soit une durée de détention des titres inférieure à 6 ans. Il n'y a donc pas d'abattement pour durée de détention pour la 2ème fraction de la plus-value réalisée.

Soit une plus-value totale imposable à l'impôt sur le revenu de 25 000 € (0 € + 25 000 €).

Remarque : La base d'imposition de cette plus-value aux prélèvements sociaux est de 100 000 €, soit 75 000 € + 25 000 € (plus-value avant application de l'abattement pour durée de détention).

B. Régime de faveur

100

Même lorsqu'ils sont effectués à charge de soulte, les partages de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés peuvent, dans certains cas, ne pas donner lieu à l'imposition de la plus-value réalisée ou à la constatation de la moins-value imputable ([IV de l'article 150-0 A du CGI](#)).

Corrélativement, lors de la cession ultérieure des titres ou droits reçus lors du partage, il n'est pas tenu compte des soultes versées à l'occasion du partage.

Ce régime de faveur est subordonné à des conditions tenant notamment à la qualité des copartageants et à l'origine de l'indivision.

1. Conditions d'application du régime de faveur

a. Partages portant sur des titres ou droits provenant d'une indivision successorale ou conjugale

110

Qualité des copartageants : le partage doit être effectué entre les membres originaires de l'indivision, leurs conjoints, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel (c'est-à-dire ayant acquis l'ensemble du patrimoine de leur auteur ou une quote-part dudit patrimoine) de l'un ou plusieurs d'entre eux .

Origine de l'indivision : pour bénéficier de ce régime de faveur, les titres ou droits doivent provenir d'une indivision successorale ou conjugale.

S'agissant de l'indivision conjugale, le régime matrimonial est sans incidence et il n'est pas nécessaire que le partage résulte du divorce.

Remarque : Le régime de faveur s'appliquait déjà aux partages de titres provenant d'une indivision successorale ou conjugale, mais le [II de l'article 16 de la loi de finances pour 2008](#) a légalisé son application.

b. Partages portant sur des titres ou droits issus d'une donation-partage

120

Conformément au [IV de l'article 150-0 A du CGI](#), le régime de faveur s'applique également aux partages portant sur des titres ou droits indivis issus d'une donation-partage (acte permettant à une personne de partager, de son vivant, ses biens entre ses enfants ou ses autres héritiers).

c. Partages portant sur des titres ou droits acquis avant ou pendant le mariage ou la conclusion d'un pacte civil de solidarité (PACS) au sens des articles 515-1 et suivants du code civil

130

Le régime de faveur décrit au **I-B** s'applique également aux partages portant sur des titres ou droits indivis acquis :

- par des époux, avant ou pendant le mariage ;
- par des partenaires ayant conclu un PACS, avant ou pendant ledit pacte. Il n'est pas nécessaire que le partage résulte de la rupture du PACS.

2. Conséquences lors de la cession ultérieure des titres ou droits par l'attributaire

140

Pour la détermination de la plus ou moins-value réalisée lors de la cession ultérieure des titres ou droits par l'attributaire, le prix d'acquisition s'entend de la valeur des titres ou droits cédés au jour de leur entrée dans l'indivision, à savoir :

- soit la valeur des titres ou droits retenue pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, en cas d'acquisition à titre gratuit ;
- soit la valeur d'acquisition ou de souscription des titres ou droits, en cas d'acquisition à titre onéreux.

Ainsi, il n'est pas tenu compte de la soulte versée lors du partage pour le calcul du gain net de cession des titres ou droits par l'attributaire.

Corrélativement, pour la détermination de l'abattement pour durée de détention prévu à l'[article 150-0 D ter du CGI](#), la durée de détention des titres ou droits est décomptée à partir du 1er janvier de la date d'entrée du bien dans l'indivision.

3. Exemple

Soit deux frères A et B qui ont acquis, à parts égales, 100 % des actions de la société T le 4 février 2006 pour 100 000 €, à la suite du décès de leur père. Une indivision est automatiquement créée à cette date entre les héritiers.

Le 10 mai 2012, A et B décident de ne pas rester en indivision et provoquent le partage, qui met fin à l'indivision. A cette date, les actions de la société T ont une valeur de 200 000 €.

Lors de ce partage, il est décidé que A sera attributaire de la totalité des actions de la société T. Il est donc redevable envers B d'une soulte de 100 000 € (B était titulaire de 50 % des droits dans l'indivision et le bien objet du partage ayant une valeur de 200 000 €, la soulte est égale à 50 % de ce dernier montant soit 100 000 €).

Le versement de la soulte n'est pas considéré comme un fait générateur d'imposition au titre des plus-values de cession de valeurs mobilières et droits sociaux.

B n'est donc redevable d'aucune imposition.

Le 3 avril 2014, A, attributaire des actions de la société T, les cède pour 250 000 €.

Lors de cette cession, le gain net imposable à l'impôt sur le revenu est déterminé comme suit :

Prix de cession : 250 000 €

- Prix d'acquisition (valeur du bien cédé au jour de son entrée dans l'indivision) : - 100 000 €
= Plus-value de cession (avant application de l'abattement pour durée de détention) : 150 000 €

- Abattement pour durée de détention = 100 % de la plus-value (*) : - 150 000 €

= Montant de la plus-value imposable à l'impôt sur le revenu : 0 €

(*) La durée de détention des titres est décomptée à partir du 1er janvier de l'année de leur entrée dans l'indivision (1er janvier 2006) jusqu'au jour de la cession (3 avril 2014), soit une durée de détention des titres supérieure à 8 ans. A, dirigeant de la société T, part à la retraite et remplit les conditions prévues à l'[article 150-0 D ter du CGI](#).

L'abattement pour durée de détention est donc égal à 100 % de la plus-value réalisée.

Remarque : La base d'imposition de cette plus-value aux prélèvements sociaux est de 150 000 € (plus-value avant application de l'abattement pour durée de détention).

II. Conséquences sur le régime fiscal applicable aux gains nets réalisés lors de la licitation de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés

150

La licitation consiste en une vente, soit aux enchères, soit à l'amiable, de biens indivis.

Lorsque la licitation porte sur des valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés mentionnés au I de l'[article 150-0 A du CGI](#) et est effectuée au profit d'un tiers étranger à l'indivision, elle consiste en une cession à titre onéreux et la plus-value est imposable (ou la moins-value imputable) au nom de chaque coïndivisaire pour sa part dans l'indivision.

Il n'y pas lieu à cet égard de distinguer suivant que la licitation fait ou non cesser l'indivision à l'égard de tous les biens et de tous les indivisaires.

160

Lorsque la licitation porte sur des valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés mentionnés au I de l'[article 150-0 A du CGI](#) et est effectuée au profit de l'un des coïndivisaires, son conjoint, ses descendants, ascendants ou ayant droit à titre universel, il convient de procéder à la même distinction que pour les partages, s'agissant de l'application du régime de faveur et des conséquences de cette distinction sur les modalités d'imposition de la plus-value réalisée lors de la cession ultérieure des titres ou droits (cf. **I-B**).