

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-50-14/10/2014

Date de publication : 14/10/2014

Date de fin de publication : 04/03/2016

RPPM - Plus-values sur biens meubles incorporels - Base d'imposition - 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 du gain net 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)

B. Régime de faveur

1. Bénéficiaires

2. Partages concernés

a. Partages portant sur des titres ou droits provenant d'une indivision successorale ou faisant suite à une donation-partage

b. 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)

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

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

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

1

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.

10

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 à l'[article 150-0 A du code général des impôts \(CGI\)](#) et suivants. 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 de droit commun prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI et de l'abattement pour durée de détention renforcé prévu au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI, la durée de détention des titres ou droits cédés à l'attributaire est décomptée à partir de la date d'entrée des titres ou droits dans l'indivision.

Pour plus de détails sur les modalités de décompte des durées de détention des abattements précités, se reporter au [BOI-RPPM-PVBMI-20-20-20-20](#).

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 originaires 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 de la date de constitution de l'indivision, pour la fraction de la plus ou moins-value correspondant à la part des titres ou droits détenus par l'attributaire depuis l'origine de l'indivision ;

- à partir de la date du partage, pour la fraction de la plus ou moins-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 originaires de l'attributaire dans l'indivision).

- abattement éventuel pour durée de détention (durée de détention décomptée à partir de la date 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 de la date du partage).

95

Exemple :

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

1/ Le 10 mai N+6, 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, réduite de l'abattement pour durée de détention de droit commun prévu au 1^{er} ter de l'article 150-0 D du CGI (par hypothèse l'abattement pour durée de détention renforcé prévu au 1^{er} quater de l'article 150-0 D du CGI n'est pas applicable), imposable à l'impôt sur le revenu au barème progressif et calculée comme suit :

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

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

= Plus-value de cession : 50 000 €.

- Abattement pour durée de détention au taux de 50 % (la durée de détention est décomptée à partir de la date d'entrée dans l'indivision jusqu'au jour du partage, soit une durée de détention des titres comprise entre au moins deux ans et moins de huit ans) = 25 000 €.

= Montant de la plus-value abattue imposable au barème de l'impôt sur le revenu : 25 000 €.

2/ Le 3 avril N+8, 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 (50 % du prix de cession) : 125 000 €

- Montant des droits originaires 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 = 65 % de la 1ère fraction de la plus-value, soit - 48 750 €

Remarque : La durée de détention des titres est décomptée à partir de la date de leur entrée dans l'indivision (4 février N) jusqu'au jour de la cession (3 avril N+8), soit une durée de détention des titres supérieure à 8 ans. L'abattement pour durée de détention est donc égal à 65 % de la 1ère fraction de la plus-value réalisée.

= Montant de la 1ère fraction de la plus-value imposable à l'impôt sur le revenu = 26 750 €

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 €

Remarque : La durée de détention des titres cédés est décomptée à partir de la date du partage (soit le 10 mai N+6) jusqu'au jour de la cession (3 avril N+8), soit une durée de détention des titres inférieure à 2 ans. La deuxième fraction de la plus-value réalisée ne bénéficie donc d'aucun abattement pour durée de détention.

= Montant de la 2ème fraction de la plus-value imposable à l'impôt sur le revenu = 25 000 €

Soit une plus-value totale imposable à l'impôt sur le revenu de 51 250 € (26 250 € + 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 (CGI, art. 150-0 A, IV).

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. Bénéficiaires

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.

2. Partages concernés

a. Partages portant sur des titres ou droits provenant d'une indivision successorale ou faisant suite à une donation-partage

120

Pour bénéficier du régime de faveur, les titres ou droits doivent provenir d'une indivision successorale.

Par ailleurs, 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 acquis par voie de donation-partage (acte permettant à une personne de partager, de son vivant, ses biens entre ses enfants ou ses autres héritiers).

b. 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)

130

Le régime de faveur s'applique également aux partages de titres ou droits provenant d'une indivision conjugale ou d'une indivision entre partenaires liés par un PACS.

S'agissant de l'indivision conjugale, le régime matrimonial est sans incidence. Par ailleurs, les titres ou droits partagés peuvent avoir été acquis par les conjoints avant le mariage.

Il en est ainsi des partages de titres ou droits provenant d'une indivision de communauté conjugale et des partages de titres ou droits acquis conjointement par des époux séparés de biens pendant la durée du mariage. Le partage peut intervenir avant ou procéder de la dissolution du régime matrimonial. Il n'est pas nécessaire que le partage résulte du divorce.

Enfin, le régime de faveur s'applique aux partages portant sur des titres ou droits indivis acquis par des partenaires à un PACS. Il n'est pas nécessaire que le partage résulte de la rupture du PACS.

3. 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 au 1 de l'[article 150-0 D du CGI](#), la durée de détention des titres ou droits est décomptée à partir de la date d'entrée du bien dans l'indivision.

145

Exemple :

Soit deux frères A et B qui ont acquis, à parts égales, 100 % des actions de la société T le 4 février N 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 N+6, 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 N+8, 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 après application de l'abattement pour durée de détention de droit commun prévu au 1^{er} de l'article 150-0 D du CGI (par hypothèse, l'abattement pour durée de détention renforcé prévu au 1^{er} quater de l'article 150-0 D du CGI n'est pas applicable au cas particulier) 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 = 65 % de la plus-value : - 97 500 €.

Remarque : La durée de détention des titres est décomptée à partir de la date de leur entrée dans l'indivision (4 février N) jusqu'au jour de la cession (3 avril N+8), soit une durée de détention des titres supérieure à 8 ans. L'abattement pour durée de détention est donc égal à 65 % de la plus-value réalisée.

= Montant de la plus-value imposable à l'impôt sur le revenu : 52 500 €.

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 § 100 à 145).