

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-50-20/12/2019

Date de publication : 20/12/2019

### **RPPM - Plus-values sur biens meubles incorporels - Base d'imposition - Calcul du gain net de cession - Prix ou valeur d'acquisition - 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 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

Le cas échéant, pour l'application de l'abattement proportionnel pour durée de détention mentionné au 1 de l'article 150-0 D du CGI ou de l'abattement fixe prévu à l'article 150-0 D ter 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 précisions sur les conditions et modalités d'application de ces dispositifs d'abattement, il convient de se reporter au [BOI-RPPM-PVBMI-20-20](#) ou au [BOI-RPPM-PVBMI-20-30](#) (abattements proportionnels) et au [BOI-RPPM-PVBMI-20-40](#) (abattement fixe).

### 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

Le cas échéant, pour l'application des dispositifs d'abattement mentionnés au **I-A-2 § 40**, la durée de détention des titres ou droits est décomptée à partir :

- de la date 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 ;

- de la date 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. À cet égard, il est précisé que pour l'éligibilité de cette fraction de plus-value à l'abattement proportionnel pour durée de détention prévu au 1 ter ou au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI, la date de ce partage doit donc être antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2018 conformément au 1° du B du 1 ter de l'article 150-0 D du CGI, toutes conditions étant par ailleurs remplies ([BOI-RPPM-PVBMI-20-20-20-20](#)).

#### 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 applicable, le cas échéant, à la fraction de plus-value imposable (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 applicable, le cas échéant, à la fraction de plus-value (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 2012 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 5 septembre 2018, A et B décident de mettre fin à l'indivision et provoquent le partage. À 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 d'un montant de 50 000 € :

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 €

Cette plus-value est imposable à l'impôt sur le revenu comme suit :

**Cas 1** : L'imposition de cette plus-value est établie dans les conditions de droit commun au taux forfaitaire de 12,8 % (CGI, art. 200 A, 1). Soit un impôt dû calculé sur le montant de la plus-value brute réalisée de :  $50\,000 \times 12,8\% = 6\,400$  €, auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux.

**Cas 2** : B opte pour l'imposition de l'ensemble de ses revenus mobiliers suivant le barème progressif de l'impôt sur le revenu, dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-30-20). Les titres ayant été acquis antérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 2018, la plus-value est éligible, si toutes les conditions exigées par ailleurs sont satisfaites, à l'abattement pour durée de détention prévu au 1<sup>er</sup> de l'article 150-0 D du CGI.

La plus-value est donc retenue dans l'assiette du revenu net global soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu pour son montant après application de l'abattement pour durée de détention, soit :

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 (4 février 2012) jusqu'au jour du partage (5 septembre 2018), soit une durée de détention d'au moins deux ans et moins de huit ans) = 25 000 €

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

Les prélèvements sociaux sont calculés sur le montant de la plus-value brute réalisée, soit sur une assiette de 50 000 €.

2/ Le 3 octobre 2020, 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 qui est déterminée en tenant compte de deux fractions distinctes. Par hypothèse, A opte pour l'imposition de l'ensemble de ses revenus mobiliers suivant le barème progressif de l'impôt sur le revenu, dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-30-20).

#### **1<sup>ère</sup> 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 €

= 1<sup>ère</sup> 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 1<sup>ère</sup> fraction de la plus-value, soit 48 750 €.

**Remarque** : Les titres auxquels se rapporte cette 1<sup>ère</sup> fraction de plus-value ont été acquis par le cédant le 4 février 2012 lors de leur entrée dans l'indivision. Cette fraction de plus-value est donc éligible à l'abattement pour durée de détention prévu au 1<sup>er</sup> de l'article 150-0 D du CGI, si toutes conditions exigées par ailleurs sont satisfaites. La durée de détention de ces titres est en effet décomptée à partir de la date de leur entrée dans l'indivision (4 février 2012) jusqu'au jour de la cession (3 octobre 2020), soit une durée de détention des

titres supérieure à huit ans. L'abattement pour durée de détention est donc égal à 65 % de la 1<sup>ère</sup> fraction de la plus-value réalisée.

= montant de la 1<sup>ère</sup> fraction de la plus-value imposable à l'impôt sur le revenu = 26 250 €.

**2<sup>ème</sup> 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 €

= 2<sup>ème</sup> fraction de la plus-value de cession : 25 000 €

Les titres cédés auxquels se rapporte cette 2<sup>ème</sup> fraction de plus-value ont été acquis par le cédant lors du partage intervenu le 5 septembre 2018. En conséquence, l'abattement proportionnel pour durée de détention n'est, en tout état de cause, pas applicable, la condition prévue au 1<sup>o</sup> du B du 1 ter de l'article 150-0 D du CGI n'étant pas satisfaite.

**Soit, au titre de l'année 2020, 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, le cas échéant, 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 et, le cas échéant, pour l'application des abattements prévus aux 1 ter et 1 quater de l'article 150-0 D du CGI ou à l'article 150-0 D ter du CGI, la durée de détention des titres ou droits cédés par l'attributaire est décomptée à partir de la date d'entrée du bien dans l'indivision qui correspond par ailleurs à la date d'acquisition des titres. À cet égard, il est précisé que, pour l'éligibilité de la plus-value à l'abattement proportionnel pour durée de détention prévu au 1 ter ou au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI, la circonstance que la date du partage soit postérieure au 31 décembre 2017 ne fait pas obstacle au bénéfice de l'abattement dès lors que les titres sont entrés dans l'indivision antérieurement à cette date, toutes conditions devant par ailleurs être remplies pour le bénéfice de cet abattement.

## 145

**Exemple :** Soit deux frères A et B qui ont acquis, à parts égales, 100 % des actions de la société T le 4 février 2012 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 2018, A et B décident de ne pas rester en indivision et provoquent le partage, qui met fin à l'indivision. À 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 2020, 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.

Par hypothèses :

- A opte pour la soumission de l'ensemble de ses revenus mobiliers au barème progressif de l'impôt sur le revenu, dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-30-20) ;
- cette plus-value est éligible à l'abattement pour durée de détention prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI, les conditions exigées étant remplies.

Soit une plus-value imposable ainsi déterminée :

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 réalisée : 97 500 €

**Remarque** : La durée de détention des titres est décomptée à partir de la date de leur entrée dans l'indivision (4 février 2012) jusqu'au jour de la cession (3 avril 2020), soit une durée de détention des titres supérieure à huit 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 suivant le barème progressif : 52 500 €.

**Remarque** : La base d'imposition de cette plus-value aux prélèvements sociaux est de 150 000 € (plus-value brute 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 (I-B § 100 à 145).